



Associação Brasileira das Empresas Estaduais de Saneamento - AESBE
Endereço: SCS - Quadra 01 - Bloco H - Edifício Morro Vermelho - 16º andar
CEP: 70399-900 - Brasília - DF / Email: aesbe@aesbe.org.br
Fone: (61) 3022.9600



PARECER TÉCNICO

Março 2017



PARECER TÉCNICO



Dedutibilidade de despesas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Apuração de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS sobre gastos incorridos.



PARECER TÉCNICO

Dedutibilidade de despesas para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Apuração de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS sobre gastos incorridos.

Janeiro
2017



SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	9
A CONSULTA	13
PARECER	15
1. METODOLOGIA	15
1.1. Despesas analisadas no presente estudo	18
2. COMPREENSÃO DO FATO “SANEAMENTO BÁSICO” E SUA DISCIPLINA NO DIREITO BRASILEIRO	26
2.1. A prestação de serviços públicos em regime de concessão	26
2.2. Diretrizes normativas da prestação do serviço de saneamento básico	27
2.2.1. Abastecimento de água	28
2.2.2. Esgotamento sanitário	30
2.2.3. Drenagem e manejo de águas pluviais	31
2.2.4. Manejo de resíduos sólidos	32
3. ANÁLISE TRIBUTÁRIA	34
3.1. Impostos sobre a renda da pessoa jurídica – IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL	34
3.1.1. Materialidade e base de cálculo do IRPJ e da CSLL	34
3.1.2. Despesas dedutíveis	37
3.1.3. Dedutibilidade de despesas incorridas pelas empresas associadas da AESBE	41
(i) Perdas de recebíveis, nos termos da Lei no 9.430/96	41
(ii) Depreciação	45
(iii) Incentivos fiscais	47
(iii.1) Leis Rouanet, do Audiovisual, do Esporte, do Fundo Nacional do Idoso e do PRONAN e PRONAS	47

(iii.2) Lei do Bem	51
(iii.3) Programa de Alimentação do Trabalhador	54
(iv) Distribuição de lucros na forma de juros sobre capital próprio	57
(v) adoção de regime de caixa com relação ao recebimento de contas de água e esgoto de órgãos públicos (inclusive o Governo Estadual).....	61
(vi) Baixa dos valores provisionados a títulos de perda por estimativa (PCLD)	65
(vii) Receita de Construções – Teste de <i>Impairment</i>	65
(viii) Doações de particulares e de órgãos públicos ou realizadas pelas Companhias...69	
(ix) Equivalência patrimonial	72
(x) Arrendamentos mercantis.....	73
(xi) Ajuste a Valor Presente dos elementos do ativo.....	76
(xii) Provisões trabalhistas dos diretores não empregados	77
3.2. Contribuição ao PIS e COFINS	81
3.2.1. Regime não-cumulativo	81
3.2.2. Tributação das receitas financeiras	89
3.2.3. Despesas incorridas pelas associadas à AESBE	92
3.2.3.1. Despesas vinculadas ao conceito de insumo.....	93
(i) materiais:	93
(a) de tratamento.....	96
(b) para conservação/manutenção de bens administrativos	96
(c) de corte	98
(d) de segurança pessoal (equipamentos de proteção individual – EPI's e equipamentos de proteção coletiva – EPC's)	99
(e) de natureza permanente.....	101
(f) de operação e manutenção de sistemas	103
(g) de manutenção de veículos	104
(h) de manutenção eletromecânica.....	105
(i) de laboratório.....	106
(j) de manutenção de hidrômetros	106

(k) pequenas ferramentas	107
(ii) serviços	107
(a) técnicos profissionais de pessoa jurídica, utilizados no processo de produção ...	108
(b) de desenvolvimento e manutenção operacional	109
(c) de manutenção de rede.....	110
(d) serviços de manutenção eletromecânica.....	111
(e) serviços de cadastramento, leitura de hidrômetro e entrega de conta	111
(f) de corte	113
(g) de comunicação e transmissão de dados.....	114
(h) de operação de sistemas de abastecimento e esgotamento sanitário	116
(i) de conservação e manutenção de bens administrativos	117
(j) despesas com vigilância	118
3.2.3.2. Despesas indicadas na legislação	120
(i) Energia Elétrica	121
(ii) Locação de prédios, máquinas, equipamentos e veículos de pessoa jurídica.....	122
(iii) Fretes e carretos utilizados na produção	124
(iv) Depreciação normal (produção), acelerada e amortização	126
(v) Combustíveis e lubrificantes	130
 4. CONCLUSÕES.....	 131
4.1. IRPJ e CSLL	131
4.2. Contribuição ao PIS e COFINS	134
4.3. Considerações Finais.....	140



APRESENTAÇÃO

As empresas estaduais de saneamento básico localizadas em todo país desempenham a mesma atividade social, submetendo-se a um mesmo marco regulatório. Porém, a despeito de todas as semelhanças, divergem em muitos aspectos na apuração do Imposto sobre a Renda – IRPJ, Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL e, especialmente, Contribuição ao PIS e Cofins. Estas divergências projetam impactos de centenas de milhares de reais para o setor.

Este estudo foi contratado para gerar um parecer que oferecesse critérios objetivos que permitissem às empresas do setor desenvolver um único discurso em relação à forma de apuração dos seus tributos, contando, para isso, com critérios jurídicos consistentes.

O parecer oferece, com essa finalidade, critérios seguros, tanto do ponto de vista legal, quanto jurisprudencial, para que as empresas do setor atuem de maneira uniforme frente à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria da Fazenda Nacional.

A metodologia adotada para desenvolvimento do parecer colocou em evidência três elementos distintos, mas complementares: (i) a compreensão objetiva da atividade de saneamento básico, com fundamento nas normas que regem o setor e nas práticas efetivamente implementadas pelas associadas; (ii) a sistematização e análise de todas as manifestações da Secretaria da Receita Federal nos últimos 10 anos a respeito dos temas abordados; e (iii) as tendências da jurisprudência administrativa e judicial sobre as matérias tratadas.

Objetivamente catalogados e organizados por metódica clara e confiável, tais dados geraram um trabalho que consiste em poderoso instrumento de trabalho para cada uma das empresas. Afinal, por meio dele e da aplicação de suas conclusões será possível demonstrar com mais objetividade as peculiaridades do setor e o direito das associadas ao aproveitamento de créditos e despesas que, por incertezas da legislação, não vinham sendo utilizados por parcela significativa das associadas.



A redução segura e juridicamente consistente dos montantes devidos a título dos quatro principais tributos federais – Imposto sobre a Renda, Contribuição Social sobre o Lucro, Contribuição ao PIS e COFINS – gera impactos positivos diretos para o setor. Além disso, a possibilidade de utilizar uma mesma linha argumentativa frente à Receita Federal em eventuais defesas administrativas aumenta as chances de bom êxito e a segurança de cada uma das empresas associadas.

Este trabalho se destina, então, aos departamentos fiscal e contábil de cada uma das associadas da AESBE. Os departamentos jurídicos serão igualmente beneficiados. Os gestores, por sua vez, receberão as vantagens de ter um negócio mais eficiente do ponto de vista tributário, exposto a menor grau de litigiosidade e não dependente da edição de alterações legislativas difíceis de serem editadas, especialmente nos tempos em que vivemos.

Contribuíram de forma significativa para este trabalho a equipe de colaboradores da Aesbe, que acreditou desde o início e empregou todos os esforços que estavam à sua disposição para ver o parecer concluído; a Câmara Técnica de Contabilidade e Finanças, em especial por meio de Edmar José Zorzal, que ofereceu observações e críticas para o aperfeiçoamento fático dos trabalhos; a nova gestão da Associação Brasileira das Empresas de Saneamento Básico, sempre atenta à relevância deste estudo para o setor de saneamento; de modo especial o Dr. Tácio Lacerda Gama, que através de minucioso estudo conseguiu desenvolver com dedicação o presente trabalho técnico-jurídico de suma importância para as empresas de saneamento, máxime as nossas associadas.

Sem dúvidas, as expectativas foram superadas. O aprofundamento teórico de cada um dos temas, aliado à compreensão fática do setor, faz desse trabalho algo único. Trata-se não só um parecer, mas de um verdadeiro manual a ser utilizado constantemente pelos profissionais ligados às Companhias Estaduais de Saneamento, possibilitando melhor gestão dos tributos a que estão sujeitas essas empresas, de forma a diminuir expressivamente as litigiosidades administrativa e judicial a que estão sujeitas. Um trabalho que atende às necessidades de contadores, advogados e gestores do setor, porque feito sem deixar de ouvir



a todos eles, levando em conta, sempre, os aspectos fáticos e jurídicos que tocam aos temas estudados.

Bom proveito.

Ubiratan Pereira da Silva
Secretário-Executivo da Aesbe



A CONSULTA

A Consulente é associação civil sem fins lucrativos, que representa os interesses das companhias estaduais de saneamento básico do Brasil. Suas vinte e cinco associadas atuam em mais de quatro mil Municípios do país, atendendo a aproximadamente 70% da população urbana brasileira com abastecimento de água e quase 60% com esgotamento sanitário.

No exercício regular de suas atividades, suas associadas sujeitam-se ao recolhimento, dentre outros tributos, de IRPJ, CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS, cujos regimes jurídicos preveem que determinados gastos ordinariamente incorridos devem ser contabilizados na apuração do montante tributável ou do tributo devido – IRPJ e CSLL –, ou permitir a apuração e o aproveitamento de créditos – Contribuição ao PIS e COFINS.

A legislação de cada um desses tributos prescreve os requisitos para que um dispêndio, em sua acepção ampla, se ajuste à definição de gasto para fins de dedutibilidade ou creditamento.

Em que pese a existência de parâmetros legais para identificação de despesas dedutíveis ou creditáveis, as associadas à Consulente adotam critérios diferentes na apuração da base de cálculo dos tributos citados e relatam, também, que essa variação de entendimento ocorre com as autoridades fiscais, o que gera insegurança jurídica e, em muitos casos, autuações. Esses problemas decorrem tanto do desconhecimento das atividades concretamente realizadas pelas empresas do setor de saneamento por parte das autoridades fazendárias, quanto da existência de divergências com relação à interpretação dos critérios legais, muitas vezes expressas por meio de Soluções de Consulta e de Divergência díspares entre si.

Ademais, em certos casos, apesar de ser proibida, por expressa previsão legal, a dedução de certos dispêndios da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é possível a sua dedução diretamente do valor a pagar a título de tributo.



Ciente dos prejuízos que estas incertezas geram para o setor, a AESBE formula a presente consulta com a finalidade de identificar os critérios fáticos e jurídicos aptos a permitir o aproveitamento consistente e juridicamente defensável do maior número possível de despesas dedutíveis da base do IRPJ e da CSLL ou diretamente do valor a pagar a título de tributo e de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS. Este estudo levará em conta, sempre que possível, três aspectos fundamentais: características e especificidades do setor de saneamento básico, regime jurídico dos tributos citados e ampla análise das decisões concretas firmadas pelas autoridades fazendárias – Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – e pelo Poder Judiciário.

PARECER

1. METODOLOGIA

O estudo será desenvolvido por meio da compreensão integrada de três eixos complementares:

- O Serviço de Saneamento Básico no Brasil, suas características e seu regime jurídico;
- A disciplina jurídica do IRPJ, da CSLL, da Contribuição ao PIS e da COFINS; e
- A compreensão dos critérios que vêm sendo firmados pela RFB, pelo CARF e pelo Poder Judiciário para decidir se um dispêndio é dedutível da base do IRPJ e da CSLL ou se dá direito a crédito de PIS/COFINS.

O ponto de partida da análise, portanto, é identificar as principais normas vigentes, bem como os atos interpretativos que expressam a orientação das autoridades fiscais e da jurisprudência administrativa e judicial sobre do tema, resultado da pesquisa desenvolvida e esquematizada a seguir:

ETAPA DO TRABALHO	O QUE FOI ANALISADO
1) O serviço de saneamento básico no Brasil	
a. Regramentos constitucional e legal da prestação de serviço de saneamento básico;	Constituição Federal
	Lei nº 11.445/07
b. Compreensão das particularidades concretas dos serviços prestados pelas empresas associadas à Consulente.	Lei nº 8.987/95
	Lei nº 11.445/07
	Cláusulas típicas dos contratos de concessão de serviço público.
	Visitas presenciais a empresas associadas à AESBE.

2) A disciplina jurídica do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.	
a. Regramento constitucional e legal do IRPJ e da CSLL e definição de despesa para fins de dedutibilidade;	Constituição Federal
	Código Tributário Nacional
	RIR - Decreto no 3.000, de 26.4.1999
	Lei nº 4.506, de 20.11.1964
	Lei nº 9.249, de 26.12.1995
	Lei nº 11.445, de 5.1.2007
	Lei nº 9.430, de 27.12.1996
	Lei nº 6.404, de 15.12.1976
	Lei nº 11.196, de 21.11.2005
	Lei nº 9.790, de 23.3.1999
b. Regramento constitucional e legal do PIS e da COFINS e definição de despesa para fins de tomada de crédito.	Constituição Federal
	Lei Complementar nº7, de 7.9.1970
	Lei Complementar nº 70, de 20.12.1991
	Lei nº 10.637, de 30.12.2002
	Lei nº 10.833, de 29.12.2003
	Lei nº 11.445, de 5.1.2007
3) Direito a crédito de PIS/COFINS pela RFB e pelo CARF	
a. Instruções normativas da RFB	Instrução Normativa RFB nº 390 de 20.01.2004
	Instrução Normativa RFB nº 1515 de 24.11.2014
	Instrução Normativa RFB nº 87 de 13.09.1996
b. Soluções de Consulta da RFB	Foram analisadas 500 soluções de consulta, sendo 150 delas discriminadas ao longo do trabalho.
c. Análise de todos os julgados do CARF	Foram analisados 64 julgados do CARF, todos discriminados ao longo do trabalho.

O estudo será acompanhado de considerações acerca do grau de segurança da dedução ou do creditamento a ser realizado pelas Empresas. Serão considerados, então:

i) Legislação tributária: o enquadramento do dispêndio na definição de despesa em atenção à legislação vigente e eventual previsão de dedução/tomada de crédito de determinadas despesas na legislação;

ii) Legislação do setor de saneamento básico: o que dispõe a legislação que disciplina princípios, regras de concessão e pormenores da atuação das empresas concessionárias do saneamento básico;

iii) Atos normativos infralegais: a existência de manifestação da RFB a respeito do tema;

iv) Revisão de autuações em sede de recurso administrativo paradigmáticos: a existência de julgados do CARF a respeito do tema;

v) Situações concretas e específicas das Companhias de Saneamento Básico e dos serviços por ela prestados: previsão da despesa no contrato de concessão firmado com o Poder Público ou vinculação do dispêndio à definição da tarifa.

Considerando que eventual autuação implicará contingência por parte da companhia frente à RFB, a possibilidade de sua ocorrência será classificada com base nos critérios contábeis que norteiam a avaliação de passivos contingentes¹, estabelecidos pelo Pronunciamento Técnico CPC nº 25 (IAS 37) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Estes riscos serão avaliados como provável, possível ou remoto, tendo em vista a possibilidade de autuação pela RFB, conforme os seguintes parâmetros:

- **Provável:** probabilidade acima de 50%² de ser negado o direito. Casos em que houver pronunciamento da RFB, do CARF ou do Poder Judiciário contrário à tomada de crédito ou dedução da despesa.

¹ Passivo contingente, na definição dada pelo CPC 25, é uma possível obrigação, ou seja, uma obrigação que, apesar de ainda inexistente, pode vir a se concretizar caso ocorram determinados eventos futuros e incertos. (CPC 25, IAS 37, item 13, b)

² A definição de provável no CPC 25 é a de “mais provável que sim do que não de ocorrer”.

- **Possível:** probabilidade média de 50%. Casos em que houver bons elementos jurídicos e/ou manifestações do Poder Judiciário ou do CARF para sustentar a tomada de crédito ou dedutibilidade de despesas, mas não houver pronunciamento geral e vinculante sobre o tema pela RFB, pelo CARF ou pelo Poder Judiciário;
- **Remoto:** probabilidade abaixo de 50% de o aproveitamento trazer problema para as empresas. Casos em que a RFB, o CARF ou o Poder Judiciário tenham se manifestado especificamente e de maneira favorável à tomada de crédito ou dedução da despesa. São os casos em que o crédito ou a despesa estão pacificados.

A classificação da probabilidade de ser assumida obrigação incerta, adotada no presente trabalho, é a mesma daquela prevista no Manual de Contabilidade adotado pelas empresas associadas à AESBE (item 4.16 – Provisão para contingências).

As opiniões, juridicamente fundamentadas, defendidas neste trabalho foram, também, amplamente discutidas e debatidas com a Câmara Técnica de Contabilidade da AESBE de forma a dar unidade conceitual, objetividade e segurança. Por força da ampla discussão e fundamentação oferecida este trabalho poderá ser utilizado para unificar a argumentação das associadas à AESBE na apropriação de despesas e créditos, bem como na formulação de consultas à RFB e em defesas de direitos no curso de processos administrativos ou judiciais.

1.1. Despesas analisadas no presente estudo

Relativamente à apuração do montante devido a título de CSLL e IRPJ das Empresas de Saneamento Básico, a Consulente questiona a respeito das seguintes despesas, exclusões e adições:

- Perdas de recebíveis, nos termos da Lei nº 9.430/96;*
- Incentivos Fiscais, com ênfase no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT;*
- Depreciação;*

- iv) Pagamento, aos acionistas, de juros sobre capital próprio – JCP;*
- v) Baixa de valores provisionados a título de perda por estimativa (Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa – PCLD);*
- vi) Receita de construções;*
- vii) Doações feitas a particulares e a órgãos públicos;*
- viii) Equivalência patrimonial;*
- ix) Arrendamentos mercantis;*
- x) Ajuste a valor presente; e*
- xi) Provisões relativas à remuneração de diretores não empregados (férias, 13º salário, Programa de Participação nos Resultados – PPR e demais encargos)*

Ainda a respeito da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, questiona, especificamente, sobre a adoção do regime de caixa em relação aos montantes devidos por órgão públicos – inclusive dos Governos Estaduais – como contraprestação pelos serviços e água e esgoto a eles prestados.

Quanto à possibilidade de apuração de créditos de COFINS e de Contribuição ao PIS, os seguintes gastos serão estudados:

i) Aquisição de materiais:

(i.i) de tratamento; (i.ii) utilizados na conservação ou manutenção de bens administrativos; (i.iii) relacionados a procedimentos de corte; (i.iv) de segurança e proteção dos trabalhadores; (i.v) de natureza permanente; (i.vi) utilizados na operação e na manutenção de sistemas; (i.vii) empregados na manutenção de veículos; (i.viii) de manutenção eletromecânica; (i.ix) de manutenção de laboratório; (i.x) combustíveis e lubrificantes; (i.xi) de manutenção de hidrômetros e (i.xii) pequenas ferramentas;

ii) Contratação de serviços:

(ii.i) técnicos profissionais contratados de pessoas jurídicas e empregados na produção; ii.ii) de desenvolvimento e manutenção operacional; (ii.iii) de manutenção de rede; (ii.iv) de manutenção eletromecânica; (ii.v) de cadastramento, leitura de hidrômetro e entrega de conta aos usuários; (ii.vi) de corte e instalação de lacres de segurança; (ii.vii) de processamento de dados; (ii.viii) de operação de sistemas de abastecimento e esgotamento

sanitário; (ii.ix) de conservação e manutenção de bens administrativos; e (ii.x) de frete e carreto utilizados na produção;

iii) Vigilância;

iv) Energia elétrica;

v) Locação de prédios, máquinas, equipamentos e veículos de pessoas jurídicas; e

vi) Depreciação normal e acelerada.

A análise jurídica desenvolvida neste estudo toma por base as definições do Manual de Contabilidade das Empresas Estaduais de Saneamento Básico, a seguir transcritas:

MANUAL DE CONTABILIDADE DAS EMPRESAS ESTADUAIS: DEFINIÇÕES DAS CONTAS NAS QUAIS SÃO REGISTRADAS AS DESPESAS ANALISADAS	
Despesa	Definição
Materiais de tratamento	Registra os gastos com materiais de tratamento de água e de esgoto, tais como: cloro, carvão ativado, sulfato de alumínio, cal hidratada, cal clorada, barrilha leve, policloreto de alumínio, ortopolifosfato e outras similares.
Materiais utilizados na conservação ou manutenção de bens administrativos	Registra os gastos com materiais destinados a conservação e reparos de bens de uso administrativos, tais como: móveis, prédios, equipamentos, computadores, impressoras e outros similares.
Materiais relacionados a procedimentos de corte e religação	Registra os gastos com procedimentos de corte e religações de água, tais como: lacre, guarnição, obturador, fita adesiva e outras similares.

Materiais de segurança e de proteção	Registra gastos de materiais de segurança e proteção individuais e coletivas, tais como: uniformes, macacões, botas, luvas, capacetes, cintos, capas, máscaras, óculos protetores, cones, fitas e placas de sinalização e outras similares.
Materiais de natureza permanente	Registra os gastos com aquisições de natureza permanente, os quais integram o ativo imobilizado.
Materiais utilizados na operação e na manutenção de sistemas	Registra os gastos com aplicação de materiais para operação, conservação e manutenção de sistemas diretamente ligados aos sistemas de água (captação, adução, tratamento, sub-adução e reservação) e esgotos (coleta, tratamento e disposição final), tais como: represas, barragens, estações elevatórias, estações de recalque, reservatórios, estações de tratamento, casa de força, casa de química, adutoras, sub-adutoras, interceptores, conjunto moto-bomba, aparelhos de telemetria, cloradores, manilhas, madeiras, materiais elétricos, peças e acessórios e outras similares.
Materiais empregados na manutenção de veículos	Registra os gastos com materiais utilizados na manutenção de veículos, tais como: baterias, freio, injeção, motor, pneu e outras similares.
Materiais de manutenção eletromecânica	Registra os gastos de materiais utilizados para manutenção e reparos de bens e equipamentos eletromecânicos, tais como: bombas centrífugas, equipamentos hidromecânicos, motores elétricos, quadros de comando, controle de proteção de motores, condutores, resistências e outras similares.

Materiais de manutenção de laboratório	Registra os gastos com materiais utilizados em laboratórios, tais como: vidraria (pipeta, bureta, proveta, microseringas, balões, funil, copo de becker, erlenmeyer), disco para comparador, termômetro decimal, filtro purificação de água, eletrodos pH, utensílios (escovas, pissetes, pinças, micropipetador manual, pêras insufladoras), reagentes químicos ou kit's de análises, gases especiais (argônio, nitrogênio, acetileno, óxido nitroso, GLP), frascos plásticos/ambar, septo silicone, vials e outros similares.
Combustíveis e lubrificantes	Registra os gastos com combustíveis e lubrificantes destinados à manutenção de veículos, tais como: gasolina, óleo diesel, óleo lubrificante, graxa e outras similares.
Materiais de manutenção de hidrômetros	Registra os gastos com materiais destinados a recuperação e manutenção de hidrômetros, tais como: kit completo, relojoaria completa, tampa, cúpula protetora, regulador, tampão, filtro, anel metálico, anel de vedação, turbina e outras similares.
Pequenas ferramentas	Registra os gastos com ferramentas de pequeno porte, tais como: chaves de fenda, chaves de boca, chaves estrela, alicates, martelos, limas, picaretas, pás, cortadeiras, chaves de cano, tarrachas, serrotes, colheres de pedreiro, e outros similares, que não constem na definição de ferramentas.

Serviços técnicos profissionais contratados de pessoas jurídicas e empregados na produção	Registra gastos com serviços de auditorias externas, consultorias, perícias, pareceres, pesquisas, traduções, elaboração de concurso público, avaliações de imóveis e outros similares.
Serviços de desenvolvimento e manutenção operacional	Registra os gastos com serviços de desenvolvimento e manutenção operacional preventiva e corretiva.
Serviços de manutenção de rede	Registra os gastos com serviços de rede, manutenção preventiva e corretiva.
Serviços de manutenção eletromecânica	Registra os gastos de serviços de manutenção eletromecânica, tais como, manutenção em bombas centrífugas.
Serviços de cadastramento, leitura de hidrômetro e entrega de conta aos usuários	Registra os gastos com serviços de cadastramento, leitura de hidrômetros e entrega de contas.
Serviços de corte, religação e instalação de lacres de segurança	Registra os gastos com serviços de cortes, religações, lacre de segurança e outras similares.
Serviços de processamento de dados	Registra os gastos com serviços de processamento de dados, desenvolvimento e aquisição de softwares específicos, digitalização e outros similares.

Serviços de operação de sistemas	Operação, conservação e manutenção de sistemas diretamente ligados aos sistemas de água (captação, adução, tratamento, sub-adução e reservação) e esgotos (coleta, tratamento e disposição final), tais como: represas, barragens, estações elevatórias, estações de recalque, reservatórios, estações de tratamento, casa de força, casa de química, adutoras, sub-adutoras, interceptores, conjunto moto-bomba, aparelhos de telemetria, cloradores, manilhas, madeiras, materiais elétricos, peças e acessórios e outras similares.
Serviços de conservação e manutenção de bens administrativos	Conservação e reparos de bens de uso administrativos, tais como: móveis, prédios, equipamentos, computadores, impressoras e outros similares.
Serviços de frete e carroto utilizados na produção	Registra gastos com serviços de transporte de carga, transporte de água, serviço de caçamba, serviço de moto-boy, serviço de guincho, pesagem de veículos, despachos e outros similares. Os fretes cobrados em função de transporte de materiais a serem estocados deverão ser incluídos no custo.
Vigilância	Registra os gastos com serviços de vigilância e segurança e outras similares. Incluemse ainda os valores com serviços de vigilância monitorada (câmeras, monitores e alarmes).
Energia elétrica	Registra os gastos com serviços de energia elétrica destinada às unidades administrativas da sede, regionais e sistemas.



A análise será organizada em três partes: a primeira destinada a compreensão pormenorizada dos serviços prestados pelas associadas à AESBE e dos contratos que as vinculam ao Poder Público; a segunda analisará IRPJ e CSLL e, por fim, a terceira servirá para estudar a Contribuição ao PIS e a COFINS em relação às atividades do setor.

2. COMPREENSÃO DO FATO “SANEAMENTO BÁSICO” E SUA DISCIPLINA NO DIREITO BRASILEIRO

2.1. A prestação de serviços públicos em regime de concessão

A prestação do serviço de saneamento básico por empresas concessionárias de serviço público está submetida a regime legal decorrente da natureza do serviço prestado, distinta da prestação de serviços em regime de direito privado. Isso porque os serviços de saneamento básico estão entre aqueles submetidos ao regime especial dos serviços públicos, conforme artigo 23, IX, da Constituição Federal. A prestação de serviços públicos por particulares é autorizada pelo artigo 175 da Constituição Federal, que prescreve duas modalidades para tanto: os regimes de concessão e de permissão.

Desse modo, a Lei nº 8.987/95, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão de serviços públicos, estabelece aos delegatários destes serviços a obrigação de prestar serviço contínuo, eficiente, seguro, geral e remunerado por tarifas módicas.³

Porque as obrigações legais assumidas pelas concessionárias de serviço público advêm da lei e dos contratos de concessão por ela regulados, essas empresas incorrem em despesas cuja obrigatoriedade implica análise distinta daquela ordinariamente feita para empresas que atuam noutros setores regidos exclusivamente por normas de natureza privada.

Tal circunstância é refletida na remuneração dessas empresas, a qual atende a critérios definidos na legislação e nos contratos de concessão de serviço

3 Assim dispõe o artigo 6º da Lei nº 8987/95: “Toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários, conforme estabelecido nesta Lei, nas normas pertinentes e no respectivo contrato. § 1º Serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas. § 2º A atualidade compreende a modernidade das técnicas, do equipamento e das instalações e a sua conservação, bem como a melhoria e expansão do serviço. § 3º Não se caracteriza como descontinuidade do serviço a sua interrupção em situação de emergência ou após prévio aviso, quando: I - motivada por razões de ordem técnica ou de segurança das instalações; e, II - por inadimplemento do usuário, considerado o interesse da coletividade.”

público. A tarifa, principal forma de remuneração dos concessionários, não é de livre estipulação do concessionário ou permissionário. Ela é fixada pelo Poder Público no processo licitatório e revista conforme as regras firmadas pelo próprio contrato de concessão, levando em conta as obrigações legais e contratuais advindas do regime jurídico especial a que se submetem essas empresas e as normas firmadas pelas Agências Reguladoras.

Tendo isso em mente, serão analisadas as especificidades dos serviços de saneamento básico, identificando as obrigações legais assumidas pelas associadas da Consulente no desenvolvimento de suas atividades. Em seguida, será feita a análise tributária dos dispêndios indicados.

2.2. Diretrizes normativas da prestação do serviço de saneamento básico

A prestação de serviços de saneamento básico obedece aos critérios estabelecidos pela Lei nº 11.445/07, considerada o marco legal do Saneamento Básico no Brasil. Nos termos de seu artigo 3º, I, o serviço de saneamento básico consiste em: (i) captar, tratar e distribuir água potável para as populações; (ii) coletar e canalizar os esgotos domésticos para tratamento e disposição na rede hídrica superficial; (iii) implantar e manter sistemas eficientes de drenagens pluviais; e (iv) disponibilizar sistemas eficientes de gerenciamento dos resíduos sólidos urbanos, também conhecidos como lixo doméstico. Engloba, nesse sentido, o conjunto de serviços, infraestruturas e instalações operacionais de:

- a) abastecimento de água potável: constituído pelas atividades, infraestruturas e instalações necessárias ao abastecimento público de água potável, desde a captação até as ligações prediais e respectivos instrumentos de medição;*
- b) esgotamento sanitário: constituído pelas atividades, infraestruturas e instalações operacionais de coleta, transporte, tratamento e disposição final adequados dos esgotos sanitários, desde as ligações prediais até o seu lançamento final no meio ambiente;*
- c) limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos: conjunto de atividades, infraestruturas e instalações operacionais de coleta, transporte, transbordo,*

tratamento e destino final do lixo doméstico e do lixo originário da varrição e limpeza de logradouros e vias públicas;

d) drenagem e manejo das águas pluviais, limpeza e fiscalização preventiva das respectivas redes urbanas: conjunto de atividades, infraestruturas e instalações operacionais de drenagem urbana de águas pluviais, de transporte, detenção ou retenção para o amortecimento de vazões de cheias, tratamento e disposição final das águas pluviais drenadas nas áreas urbanas.

Esta lei é regulamentada pelo Decreto nº 7.217, de 21.6.2010. Nos termos de seu artigo 4º, consideram-se serviços públicos de abastecimento de água a sua distribuição mediante ligação predial, incluindo eventuais instrumentos de medição. Além disso, estão englobadas nesse serviço, desde que exercidas com a mesma finalidade, as atividades de (i) reservação de água bruta; (ii) captação; (iii) adução de água bruta; (iv) tratamento de água; (v) adução de água tratada; e (vi) reservação de água tratada.

O Manual de Contabilidade compartilhado pelas empresas associadas à Consultante prevê a contabilização de créditos devidos pela prestação dos seguintes serviços: (a) serviços de fornecimento de água; (b) serviços de esgoto; e (c) serviços de resíduos sólidos.

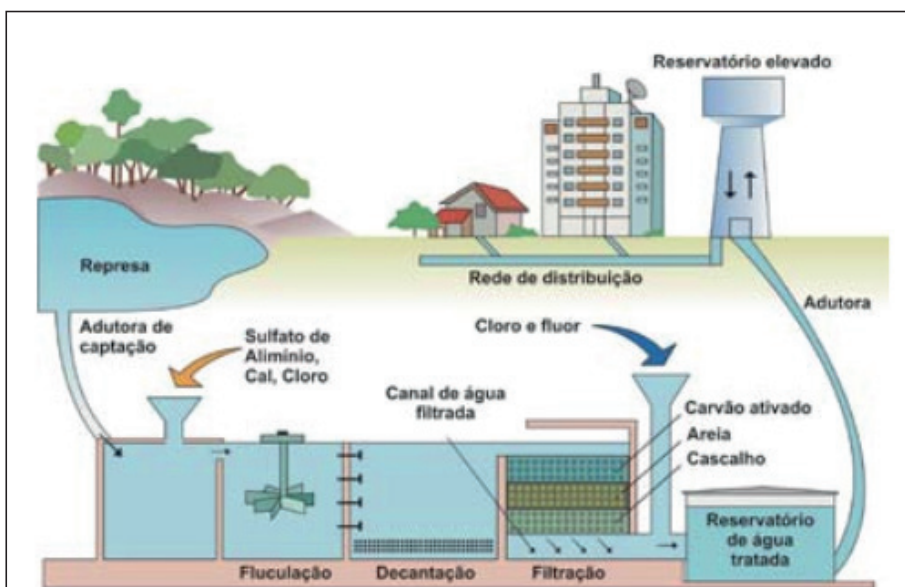
2.2.1. Abastecimento de água

A prestação do serviço de fornecimento de água pressupõe, para seu desenvolvimento, a captação da água da natureza, a adequação de sua qualidade para torná-la potável para consumo, o transporte até os aglomerados urbanos – que compreendem tanto as grandes cidades quanto os pequenos povoados – e o seu fornecimento à população de acordo com suas necessidades.

O processo é dividido, sinteticamente, em sete etapas:

1. Manancial; 2. Captação; 3. Adução; 4. Tratamento; 5. Reservação; 6. Reservatório de água tratada de jusante; e 7. Distribuição.

Esquemáticamente, tem-se o seguinte:



Fonte: Manual do Saneamento Básico do “Trata Brasil”, p. 29

Cada uma dessas etapas compreende um conjunto de procedimentos técnicos, em que são utilizados diversos materiais e eventuais serviços prestados por terceiros. No caso da etapa do tratamento de água, por exemplo, a água bruta passa, geralmente⁴, por processos de floculação, decantação, filtração, correção de pH, desinfecção (cloração) e fluoretação, sendo que em cada um desses níveis há utilização de diversos produtos químicos e materiais de processamento.

⁴ Embora esse seja o tratamento convencional, existem outros modos, como o não convencional, em que a água é tratada diretamente por clarificador de contato, estações de tratamento de água compactas, pressurizadas ou não, com filtragem rápida; e o tratamento por simples desinfecção, no qual a água bruta recebe apenas cloro antes de sua distribuição à população.

2.2.2. Esgotamento sanitário

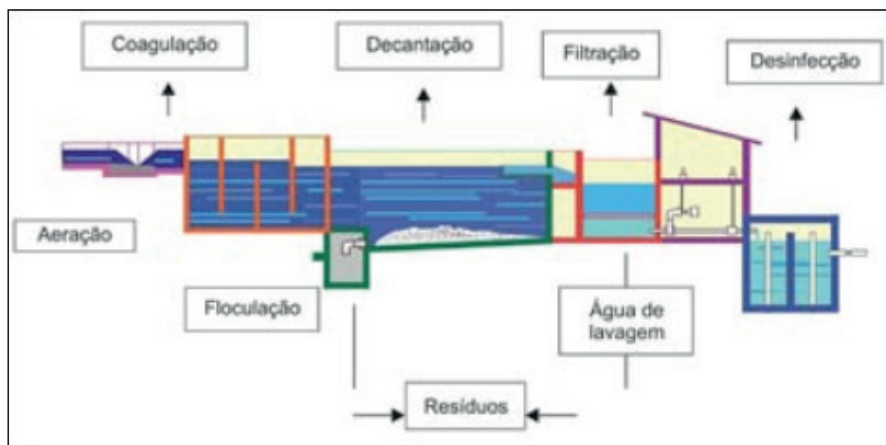
A segunda atividade incluída na definição de saneamento prescrita pela Lei nº 11.445/07, bem como no Manual de Contabilidade da Consulente, é a de esgotamento sanitário, constituída, como visto acima, pelas infraestruturas e instalações operacionais de coleta, transporte, transbordo, tratamento e destino final dos esgotos sanitários, desde as ligações prediais até o seu lançamento final no meio ambiente.

O artigo 9º do Decreto nº 7.217/10 descreve de forma operacional o serviço de esgotamento sanitário. Segundo esse dispositivo, compreende as atividades de: (i) coleta, inclusive ligação predial, dos esgotos sanitários; (ii) transporte dos esgotos sanitários; (iii) tratamento dos esgotos sanitários; e (iv) disposição final dos esgotos sanitários e dos lodos originários da operação de unidades de tratamento, inclusive fossas sépticas.

Em síntese, portanto, o esgotamento tem como escopo o tratamento das águas que, após a utilização humana, apresentem suas características naturais alteradas. As águas residuais são direcionadas através de tubulações para as estações de tratamento e, em seguida, devolvidas aos cursos d'água – rios, lagos, lagoas ou mares.

A operação de tratamento de esgoto tem diferentes etapas. Inicia-se com o pré-tratamento, em que o esgoto é separado de sólidos mais grosseiros, por meio de gradeamento, desarenamento ou desgorduramento. Em seguida, ele é direcionado à fase de tratamento primário, em que a matéria poluente é retirada da água por meio da sedimentação – ação física que pode se conjugar com a aplicação de agentes químicos para a geração de flocos de matérias poluentes mais densos e, assim, mais facilmente decantáveis. Na próxima etapa, denominada de tratamento secundário, as matérias orgânicas são consumidas através de micro-organismos nos reatores biológicos. Na sequência, antes do lançamento final da água tratada no corpo receptor, é realizada a desinfecção das águas residuais tratadas, para a remoção dos organismos patogênicos prejudiciais à saúde: nitrogênio e fósforo.

Esta operação pode ser esquematizada da seguinte forma:



Fonte: Manual do Saneamento Básico do “Trata Brasil”, p. 37

Nestas etapas, a água residual passa por processos físicos e químicos em razão dos quais sua natureza é modificada até sua devolução final ao meio-ambiente. Cada uma das atividades desse processo consome diversos produtos químicos e materiais.

Boa parte desse sistema é utilizado, também, para o serviço de drenagem e manejo das águas pluviais urbanas, que constitui atividade incluída no serviço de saneamento – conforme artigo 3º, I, “c” da Lei nº 11.445/07.

2.2.3. Drenagem e manejo de águas pluviais

Segundo o artigo 15 do Decreto nº 7.217/10, o manejo das águas pluviais urbanas é constituído por: (i) drenagem urbana; (ii) transporte de águas pluviais urbanas; (iii) detenção ou retenção de águas pluviais urbanas para amortecimento de vazões de cheias; e (iv) tratamento e disposição final de águas pluviais urbanas.

Embora geralmente seja dado tratamento mais simplificado às águas pluviais

urbanas do que às águas residuais, a estrutura utilizada é semelhante. Também são consumidos, deste modo, uma variedade de produtos químicos, materiais e serviços.

2.2.4. Manejo de resíduos sólidos

Por último, também está compreendido no serviço de saneamento a atividade de limpeza e manejo de resíduos sólidos, consistente no conjunto de atividades, infraestruturas e instalações operacionais de coleta, transporte, tratamento e destino final do lixo doméstico e do lixo originário da varrição e limpeza de logradouros e vias públicas - artigo 3º, I, “c”, da Lei nº 11.445/07.

A Lei nº 11.445/07, diferentemente do que fez com as outras atividades integrantes do serviço de saneamento, tratou de especificar em que consiste a limpeza e o manejo de resíduos sólidos. Segundo seu artigo 7º, esse serviço compreende: (i) coleta, transbordo e transporte dos resíduos; (ii) triagem para fins de reuso ou reciclagem, tratamento, inclusive por compostagem, e de disposição final dos resíduos; e (iii) varrição, capina e poda de árvores em vias e logradouros públicos e outros eventuais serviços pertinentes à limpeza pública urbana. Como se percebe da leitura desse dispositivo, esse serviço teve, diferentemente dos demais, enumeração exemplificativa das atividades nele compreendidas. Isso é constatado pela interpretação de sua parte final - “e outros eventuais serviços pertinentes à limpeza pública urbana”.

O artigo 12 do Decreto nº 7.217/10, por sua vez, lista as espécies de resíduos considerados como objeto desse serviço:

I – resíduos domésticos;

II – resíduos originários de atividades comerciais, industriais e de serviços, em quantidade e qualidade similares às dos resíduos domésticos, que, por decisão do titular, sejam considerados resíduos sólidos urbanos, desde que tais resíduos não sejam de responsabilidade de seu gerador nos termos da norma legal ou administrativa, de decisão judicial ou de termo de ajustamento de conduta; e

III – resíduos originários dos serviços públicos de limpeza pública urbana, tais como:

- a) serviços de varrição, capina, roçada, poda e atividades correlatas em vias e logradouros públicos;*
- b) asseio de túneis, escadarias, monumentos, abrigos e sanitários públicos;*
- c) raspagem e remoção de terra, areia e quaisquer materiais depositados pelas águas pluviais em logradouros públicos;*
- d) desobstrução e limpeza de bueiros, bocas de lobo e correlatos; e*
- e) limpeza de logradouros públicos onde se realizem feiras públicas e outros eventos de acesso aberto ao público.*

A Lei nº 11.445/07 e o Decreto nº 7.217/10 deixaram aberta a definição das atividades compreendidas na limpeza urbana e manejo dos resíduos sólidos. Por isso, relativamente a estas atividades, o serviço prestado pela companhia de saneamento dependerá mais de previsões contratuais específicas. Isso não impede, no entanto, que se perceba que no cerne desse serviço está a coleta dos resíduos e sua destinação adequada.

3. ANÁLISE TRIBUTÁRIA

3.1. Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

3.1.1. Materialidade e base de cálculo do IRPJ e da CSLL

O artigo 153, III, da Constituição Federal outorga à União competência para instituição de imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza* das pessoas físicas e jurídicas residentes no País.

Nos termos do artigo 153, § 2º, a tributação da renda é informada pelos princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, de modo que esse imposto deverá incidir sobre todas as espécies de rendas e proventos (universalidade), auferidas por quaisquer pessoas residentes no País (generalidade) e de maneira progressiva conforme o acréscimo de patrimônio experimentado (progressividade).

A competência para instituição de CSLL, por sua vez, é também outorgada à União Federal pelo artigo 195, I, “c”, da Constituição Federal, que prevê a tributação do lucro das empresas por meio de contribuição social.

No caso do IRPJ devido por sociedades empresárias, há incidência do imposto sempre que uma pessoa jurídica adquira disponibilidade econômica ou jurídica sobre renda ou proventos de qualquer natureza.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, define a base de cálculo deste imposto como sendo “*o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou proventos tributáveis*”. São três, portanto, as possíveis bases de cálculo do IRPJ: (i) o lucro real; (ii) o lucro arbitrado; e (iii) o lucro presumido.

As bases de cálculo da CSLL, por sua vez, são, em sua quase totalidade, as mesmas previstas pela lei para o IRPJ.⁵ Desse modo, a apuração da base de

⁵ Lei nº 8.981/95: “Artigo 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988)

cálculo da CSLL obedecerá, como regra, a mesma sistemática do IRPJ.

Especificamente no caso da apuração do IRPJ sobre o lucro real – objeto deste estudo –, calcula-se, essencialmente, o lucro líquido da sociedade empresária e fazem-se, em seguida, as exclusões e adições autorizadas pela legislação. Apura-se, com isso, o *lucro real* para fins fiscais.⁶

De acordo com o que prescreve o artigo 248 do RIR/99, o lucro líquido do período corresponde à soma do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações.⁷

Conforme artigo 249 do mesmo Regulamento, na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:⁸

as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei."

6 Como regra, todas as deduções permitidas na apuração do lucro real, consoante legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, são dedutíveis na apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. As diferenças pontuais existentes entre as bases de cálculo daquele imposto e desta contribuição, no entanto, não interferem na análise feita neste trabalho. Por esta razão, estudaremos de forma mais pormenorizada a legislação do IRPJ, deixando claro, desde já, que todas as conclusões expostas se aplicam por tudo e em tudo à CSLL. Eventuais divergências, quando e se existentes, serão expressamente consignadas.

7 Artigo 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial

8 "Artigo 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º): I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo: I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i"); II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º); III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto; IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º); V - as despesas

- i) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- ii) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que devam ser computados na determinação do lucro real.

Em contrapartida, a legislação determina que poderão ser excluídos da apuração do lucro real:⁹

com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea “a” do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV); VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V); VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI); VIII - as despesas com brindes (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII); IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, caput e parágrafo único); X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 4º); XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998 (Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º, § 4º).”

9 “Artigo 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º): I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração; II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real; III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos: a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º); b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento (Decreto-Lei nº 2.288, de 1986, art. 5º, e Decreto-Lei nº 2.383, de 1987, art. 1º); c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984 (Lei nº 7.777, de 19 de junho de 1989, arts. 7º e 8º, e Medida Provisória nº 1.763-64, de 11 de março de 1999, art. 4º); d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte “B” do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 100); e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo

- i) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período;
 - ii) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que não sejam computados no lucro real;
 - iii) o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões.
- A dedução de valores a título de despesas operacionais para fins de apuração do lucro operacional e, como consequência, do lucro real, é ponto de especial relevância no presente trabalho e será abordada no item subsequente.

3.1.2. Despesas dedutíveis

Como visto, a legislação do Imposto sobre a Renda e da CSLL autoriza, para a apuração da base de cálculo desses tributos (lucro) a dedução de despesas incorridas pela empresa no desenvolvimento de suas atividades.

Despesa é o valor gasto com bens e serviços relativos à manutenção da atividade-fim da empresa e aos esforços para a obtenção de receitas por meio da venda dos produtos. A definição do conceito afasta-se daquela de custo, que compreende todos os gastos incorridos na aquisição ou produção dos estoques de uma sociedade empresária, de modo a colocá-los em condições de ser vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade – que, no caso das empresas associadas à AESBE, é a coleta, o tratamento e a distribuição de água e resíduos sólidos.

Porém, nem toda *despesa* é considerada dedutível para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Apenas aquelas definidas pela lei como *despesas operacionais* poderão dar ensejo à dedução de base de cálculo referida anteriormente.

único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subseqüentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas nos mercados de renda variável e operações de swap (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 5º)."

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506/64, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506/64, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). (RIR 3000/99).

Nos termos do previsto pela Lei nº 4.506/64, são consideradas operacionais e, por isso, dedutíveis na apuração do lucro real, as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Excluem-se da definição, com isso, todos aqueles gastos feitos por mera liberalidade da pessoa jurídica, não essenciais à realização de suas atividades sociais.

Uma despesa é necessária quando é essencial à atividade da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora. É imprescindível, pois, que se analise pontualmente a natureza das atividades realizadas por uma sociedade empresária para que, a partir daí, possa-se afirmar se determinada despesa é dedutível ou não no caso concreto.

Além da análise da definição do conceito de despesa necessária, é importante, ainda, que se verifique se uma despesa não tem sua dedutibilidade expressamente prevista pela legislação. Este é o caso das despesas indicadas no artigo 13 da Lei nº 9.249/95:

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº

8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

VIII - de despesas de depreciação, amortização e exaustão geradas por bem objeto de arrendamento mercantil pela arrendatária, na hipótese em que esta reconheça contabilmente o encargo.

Assim, além da regra geral que prescreve a “necessidade” da despesa como critério para sua dedutibilidade, em relação a alguns gastos específicos – como aqueles com arrendamento mercantil, aluguel de bens móveis ou imóveis e depreciação –, a legislação exige “relação intrínseca” entre eles e a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Desta forma, no contexto estabelecido pela legislação vigente, para que a despesa seja considerada dedutível, devem ser observados os seguintes requisitos:

- i) ser despesa necessária à atividade desenvolvida pela empresa;
- ii) ser habilmente comprovada e escriturada;
- iii) não ter sua dedutibilidade expressamente vedada pela legislação;
- iv) ser debitada no período base competente.

Considerando todos esses elementos, para fundamentar as conclusões neste parecer a respeito da dedutibilidade para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, foram analisadas:

- 1) as disposições legais vigentes a respeito da dedutibilidade de receitas da base de cálculo dos tributos em questão;
- 2) as Instruções Normativas RFB nºs 390/04, 1.515/14 e 87/96, que orientam a interpretação dos diplomas legais analisados;
- 3) as 54 soluções de consulta hoje vigentes a respeito do tema de dedutibilidade de despesas operacionais da base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- 4) o entendimento manifesto pelo CARF em julgados selecionados sobre o tema, que expressam a posição consolidada do Tribunal.¹⁰

As conclusões decorrem, assim, do estudo dos pressupostos normativos expostos de maneira integrada às particularidades da prestação dos serviços de saneamento básico, de forma a subsumir os critérios legais e infralegais às particularidades das despesas incorridas pelas associadas da AESBE.

10 [...] As despesas efetivamente suportadas pela pessoa jurídica, que guardem conexão com as atividades por ela desenvolvidas, sendo usuais e normais devem ser consideradas dedutíveis para efeito de se determinar o lucro tributável. (Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes - Acórdão nº 101-96.152 – Julgamento: 23/05/2007)

IRPJ – CUSTO, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS – Comprovado nos autos que os custos e as despesas glosados estavam intrinsecamente relacionados com as atividades da recorrente, não tem aplicação ao caso concreto as restrições constantes do art. 13, I e II, da Lei nº 9.249/95. O rol de hipóteses insertas no parágrafo único do art. 25, da IN SRF nº 11/96 não é exaustivo. Recurso provido. (Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 107-08.400 – Julgamento: 08/12/2005) GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS. COMPROVAÇÃO. Exclui-se do lançamento a parte dos custos e despesas comprovados por meio de documentos, bem como, as despesas para as quais não se consegue identificar a razão da glosa de cada item, uma vez que nos termos do art. 149 do CTN, o lançamento não pode ser impreciso.

GLOSA DE DESPESAS. COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE. Para que custos e despesas sejam dedutíveis é necessária a apresentação de prova documental de que são usuais, normais e necessários às atividades da empresa e à manutenção da fonte produtora.” (CARF, 1ª Seção, 2a Turma da 4a Câmara, Acórdão no 1402-00.342, julgado em 15.12.2010 – não destacado no original)

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1997, 1998 Ementa: DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS- Deve ser cancelada a glosa de despesas de prestação de serviços contabilizadas com lastro em documentos hábeis, para os quais a fiscalização não levantou qualquer suspeita quanto à sua idoneidade. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS- Em se tratando de despesas usuais e normais no ramo de atividade da empresa, legítima sua dedução na apuração da base de cálculo. ALEGAÇÕES SEM PROVAS Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados. (...)” (CARF. Processo nº 18471.000761/2002-51. Rel. Cons. Sandra Maria Faroni. Acórdão nº 1101-0026. Data da Sessão 11/03/2009 – não destacado no original)

3.1.3. Dedutibilidade de despesas incorridas pelas empresas associadas da AESBE

Antes de adentrar o estudo da dedutibilidade de despesas incorridas pelas empresas associadas da AESBE, importa observar que não será objeto deste trabalho a questão do reconhecimento da imunidade das empresas de saneamento básico, hoje em discussão em sede de Recurso com Repercussão Geral no STF.¹¹

(i) Perdas de recebíveis, nos termos da Lei no 9.430/96

Os créditos das Empresas para com seus devedores, que não venham a ser liquidados tempestivamente, poderão ser contabilizados como despesas de perdas de recebíveis, os quais são dedutíveis do Lucro Real.

Os requisitos para dedutibilidade de créditos não recebidos são previstos nos artigos 9º e 10 da Lei 9.430/96, regulamentados pelos artigos 24 e 25 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/14 e pelo artigo 340 do RIR/99. Podem ser registrados como perdas cada um dos seguintes créditos:

(i) que tenham como devedor pessoa declarada insolvente por sentença do Poder Judiciário;

(ii) que não possuam garantia e

- a) sejam de até R\$ 5.000,00 e tenham vencido há mais de seis meses;*
- b) possuam valor entre R\$ 5.000,00 e R\$ 30.000,00, tenham vencidos há mais de um ano e tenham a cobrança administrativa mantida;*
- c) possuam valor superior a R\$ 30.000,00, tenham vencido há mais de um ano e já tenham sido iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;*

(iii) que possuam garantia, tenham vencido há mais de dois anos e com relação aos quais tenham sido iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

¹¹ RE 600867/SP. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Repercussão Geral reconhecida em 09/12/2011.

(iv) que tenham como devedor pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, ou cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela pessoa jurídica devedora.

A RFB, na Solução de Consulta nº 142/12¹², manifesta entendimento de que é permitida a dedutibilidade de perdas de recebíveis, devendo limitar-se o montante dedutível a título de perda ao valor de aquisição do bem.

Acrescenta-se a essas hipóteses, ainda, a possibilidade de deduzir as perdas quando o devedor estiver cadastrado em bancos de dados de acesso público. Nesses casos, a dedutibilidade, segundo entendimento da RFB, está condicionada à comunicação ao devedor, por escrito, com a ciência e identificação da dívida e, ainda, a que não haja desistência da cobrança.

Entretanto, em relação a estes mesmos casos, a RFB entende que, se houve desistência de execução do crédito antes de decorridos os 5 anos contados a partir do seu vencimento, a perda registrada deverá ser adicionada ao lucro líquido.¹³

Por fim, com relação às perdas com créditos oriundos de operações de crédito, o § 7º do artigo 9º da Lei nº 9.430/96, alterado pela Medida Provisória nº 656/14 (convertida na Lei nº 13.097/15) estabelece regras especiais de sua dedutibilidade, aplicáveis desde o início da vigência deste ato (7 de outubro de 2014).

12 Disit 8: Solução de Consulta nº 142, de 4.6.2012: "(...) DEDUTIBILIDADE DAS PERDAS. Aplicam-se aos direitos creditórios adquiridos vencidos as condições de dedutibilidade a título de perdas expressas no art. 9º. da Lei n. 9.430, de 1996, ressalvando-se a necessidade de reconhecimento no resultado tributável do deságio quando da aquisição, para fins de aplicabilidade do mesmo art. 9º. ao valor de face do título. De outra forma, o montante dedutível a título de perda, ainda na forma do mesmo art. 9º., deve-se limitar ao valor de aquisição."

13 "PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. Na cobrança administrativa, o cadastramento do devedor em bancos de dados, de acesso público, é suficiente para a dedutibilidade de perdas no recebimento de créditos, desde que o devedor seja comunicado por escrito, com a devida ciência e identificação da dívida e que não haja desistência da cobrança. Se não forem mantidos os procedimentos judiciais para o recebimento ou se houver a desistência da execução antes de decorridos cinco anos do vencimento do crédito, a perda registrada deverá ser estornada ou adicionada ao lucro líquido." (Decisão no 100, de 25.3.1999)

Neste caso, serão dedutíveis os seguintes créditos:

(i) que tenham como devedor pessoa declarada insolvente por sentença do Poder Judiciário;

(ii) que não possuam garantia e

- a) sejam de até R\$ 15.000,00 e tenham vencido há mais de seis meses;
- b) possuam valor entre R\$ 15.000,00 e R\$ 100.000,00, tenham vencidos há mais de um ano e tenham a cobrança administrativa mantida;
- c) possuam valor superior a R\$ 100.000,00, tenham vencido há mais de um ano e já tenham sido iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

(iii) que possuam garantia, tenham vencido há mais de dois anos e

- a) sejam de até R\$ 50.000,00, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; ou
- b) sejam de valor superior a R\$ 50.000,00 e com relação aos quais tenham sido iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; ou

(iv) que tenham como devedor pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, ou cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela pessoa jurídica devedora.

O quadro resumo, na página seguinte, traz as principais alterações promovidas pela MP nº 656/14, convertida na Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015, vigentes somente para operações de crédito cujas perdas sejam verificadas após **7 de outubro de 2014**:

CARACTERÍSTICAS		ANTES DA MP	APÓS A MP	
Processo de recuperação judicial		Não havia regra especial para recuperação judicial, valendo apenas os limites abaixo	A partir do deferimento da recuperação judicial, o credor poderá deduzir integralmente a parcela do crédito que exceder o valor que a empresa em recuperação tenha se comprometido a pagar	
Regra geral	Sem garantia	Vencidos há mais de 6 meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais	até R\$ 5 mil	até R\$ 15 mil
		Vencidos há mais de 12 meses, independentemente de iniciados procedimentos judiciais, desde que tomadas medidas administrativas como notificação etc.	de R\$ 5 mil a R\$ 30 mil	de R\$ 15 mil a 100 mil
		Vencidos há mais de 12 meses, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para ao seu recebimento	acima de R\$ 30 mil	acima de R\$ 100 mil
	Com garantia	Vencidos há mais de 24 meses	Com cobrança judicial	até R\$ 50 mil
				Independe de cobrança judicial
				com cobrança judicial

Eventual recebimento posterior de créditos lançados como perda – e consequentemente deduzidos na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL – impõe a necessidade, com base no regime de competência, de oferecer os respectivos valores novamente à tributação.

(ii) Depreciação

Trata-se a depreciação da redução de valor econômico dos bens corpóreos que integram o ativo imobilizado e intangível, em decorrência de seu desgaste ou perda de utilidade pelo uso, ação da natureza ou obsolescência.

Os encargos econômicos dessa perda de valor são contabilizados como despesas operacionais da empresa e são dedutíveis da base do IRPJ e da CSLL a partir da época em que o bem é instalado, desde que: (i) sejam observados os limites máximos de depreciação; (ii) sejam as despesas relativas ao mesmo exercício; e (iii) os bens depreciados sejam intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, conforme expressamente disposto no artigo 13 da Lei nº 9.249/95.^{14 15}

14 Lei nº 9.249/95: "Artigo 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: [...]"

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;"

15 A Instrução Normativa RFB nº 11/96 estabelece, em seu artigo 25, parágrafo único, serem bens intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização de bens ou serviços: a) os bens móveis e imóveis utilizados no desempenho das atividades de contabilidade; b) os bens imóveis utilizados como estabelecimento da administração e c) os bens móveis utilizados nas atividades operacionais, instalados em estabelecimento da empresa.

O entendimento da RFB, expresso nas Soluções de Consulta nºs 47/02 e 176/14¹⁶ é pela possibilidade de dedução das despesas de depreciação, com base na taxa de depreciação do bem, observados os citados requisitos legais.

A quota de depreciação a ser registrada na escrituração da companhia é determinada com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes dos anexos I e II da Instrução Normativa RFB nº 162/98. É assegurada à empresa, porém, o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, na forma do entendimento da RFB expresso na Solução de Consulta nº 47/2002.

Contudo, o montante acumulado das quotas de depreciação deduzidas na apuração do lucro real não pode ultrapassar o custo de aquisição do bem registrado contabilmente.

Por fim, destaque-se que os bens móveis utilizados em regime superior ao normal diário (um turno de oito horas) poderão ter sua depreciação calculada com base no número de horas diárias da operação, na forma do quanto dispõe o artigo 312 do RIR/99¹⁷, gerando uma despesa a ser computada que equivale de 1,5 a 2,0 vezes a habitual.

Esse cômputo “acelerado” da depreciação é relevante para a apuração do Lucro Real, sendo dedutíveis as despesas havidas no período proporcionalmente ao percentual de aceleração adotado.

16 TAXA ANUAL DE DEPRECIAÇÃO. A quota de Depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir. Fica assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando inexistir ou tenha adotado taxa diferente das fixadas pela Secretaria da Receita Federal. (Solução de Consulta no 47, de 27.3.2002)

LUCRO REAL. DEPRECIAÇÃO. LANÇAMENTO ACUMULADO. IMPOSSIBILIDADE. Para fins do imposto de renda, se o contribuinte deixar de efetuar a depreciação de um bem depreciable do ativo imobilizado em determinado exercício não poderá fazê-lo acumuladamente fora do exercício em que ocorreu a utilização desse bem, tampouco, os valores não apropriados poderão ser recuperados posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas permitidas. Ou seja, para fins de dedução na apuração do lucro real, não há previsão na legislação para imputação do encargo de depreciação, relativo a períodos de apuração passados no resultado da pessoa jurídica de um período futuro. (Solução de Consulta Cosit nº 176, de 25.06. 2014)

17 Um turno de oito horas – 1,0; dois turnos de oito horas – 1,5; e três turnos de oito horas – 2,0.

Note-se que o bem depreciado deverá também estar intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens e serviços da pessoa jurídica. A dedutibilidade das despesas de depreciação acelerada é, também, assegurada pela legislação e pela Secretaria da RFB, nos termos do exposto acima.

(iii) Incentivos fiscais

As associadas à Consulente velem-se dos incentivos fiscais a seguir mencionados, cuja utilização é condicionada à realização de doações para determinados fundos ou setores:

- Lei nº 8.313/91 (Lei Rouanet);
- Lei nº 8.865/96 (Lei do Audiovisual);
- Lei nº 11.438/06 (Lei do Esporte);
- Lei nº 8.069/90 (Fundo da Criança e do Adolescente);
- Lei nº 12.213/10 (Fundo Nacional do Idoso);
- Lei nº 12.715/12 (PRONON e PRONAS);
- Lei nº 11.196/05 (Lei do Bem);
- Leis nº 6.321/76 e nº 9.532/97 (Programa de Alimentação do Trabalhador).

Cada uma dessas legislações específicas – que preveem os incentivos elencados – estabelece a forma de dedução das doações e patrocínios feitos em prol dos objetivos nela traçados.

(iii.1) Leis Rouanet, do Audiovisual, do Esporte, do Fundo Nacional do Idoso e do PRONAN e PRONAS

A Lei Federal de Incentivo à Cultura – Lei nº 8.313 de 23 de dezembro de 1991 –, conhecida como Lei Rouanet, institui uma série de políticas públicas para a promoção e desenvolvimento da cultura nacional, dentre as quais a concessão de benefícios fiscais a empresas e pessoas físicas que investem em projetos aprovados pelo Ministério da Cultura.

Esses benefícios consistem, essencialmente, na possibilidade de dedução, do imposto devido, dos valores relativos a doações e patrocínios a projetos culturais.

Há, porém, algumas distinções:

	DEDUÇÃO TRIBUTO DEVIDO	DEDUÇÃO DESPESA OPERACIONAL
Doações e patrocínios a projetos culturais específicos (artigo 18, § 3º)	100% da doação e do patrocínio	Não
Doações e patrocínios a projetos culturais gerais (artigo 26)	40% da doação 30% do patrocínio	Sim

É importante ressaltar que, nos dois casos, a dedução:

- (i) não poderá exceder o limite de 4% do IRPJ devido pela Companhia no Período, conforme prescrito no artigo 15, § 5º, da Instrução Normativa RFB nº 267/02¹⁸; e
- (ii) somente alcança o imposto calculado com base na alíquota inicial de 15%, não podendo tais valores ser deduzidos do adicional do IRPJ (alíquota de 10%), nos termos artigo 3º, § 4º, da Lei nº 9.249/95.¹⁹

18 É importante destacar que a Lei nº 9.532/97, ao estabelecer esse limite de 4%, faz referência apenas ao benefício previsto no artigo 26 da Lei nº 8.313/91, de modo que apenas as doações e patrocínios a projetos culturais gerais deveriam observar tal limitação. Senão vejamos:

Artigo 5º A dedução do imposto de renda relativa aos incentivos fiscais previstos no art. 1º da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, no art. 26 da Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991, e no inciso I do art. 4º da Lei nº 8.661, de 1993, não poderá exceder, quando considerados isoladamente, a quatro por cento do imposto de renda devido, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 1995. A Instrução Normativa mencionada, no entanto, aplica essa limitação (4% do imposto devido no período para quaisquer deduções, sejam elas referentes a projetos específicos (artigo 18) ou gerais (art. 26).

19 Artigo 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

[...]

§ 4º O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções.

Fica claro, portanto, que apesar de ser vedada, em certas situações, a dedução dos gastos com doações e patrocínios na qualidade de despesa necessária, estes poderão ser deduzidos diretamente dos valores a pagar a título de tributo.

Exemplificativamente, a operacionalização destas deduções pode ser assim sintetizada:

DOAÇÃO A PROJETO ESPECIAL = R\$ 15.000,00	
Lucro antes do incentivo	900.000,00
Doação <i>Lei Rouanet</i>	15.000,00
Lucro depois do incentivo	900.000,00
Lucro antes do incentivo	900.000,00

IR Devido	
Alíquota 15%	135.000,00
Alíquota 10%	66.000,00
Total	201.000,00
(-) Doação Lei Rouanet Limitado a 4% do IR Devido	8.040,00
Total a pagar	192.960,00

DOAÇÃO PARA PROJETO GERAL = R\$ 15.000,00	
Lucro antes do incentivo	900.000,00
Doação <i>Lei Rouanet</i>	15.000,00
Lucro depois do incentivo	885.000,00
Lucro real	885.000,00

IR Devido	
Alíquota 15%	132.750,00
Alíquota 10%	64.500,00
Total	197.250,00
(-) Doação Lei Rouanet 40% da doação Limitado a 4% do IR Devido	6.000,00
Total a pagar	191.250,00

A Lei do Audiovisual – Lei nº 8.685/93 –, por sua vez, prevê o incentivo à produção e coprodução de obras cinematográficas e audiovisuais e infraestrutura de produção e exibição. Em seu artigo 1º, prescreve que até o exercício fiscal de 2017, os contribuintes poderão **deduzir do IR** as quantias doadas para investimentos na produção de obras de audiovisual. Tal dedução não poderá exceder o limite de 4% do IRPJ devido pela Companhia no Período (artigo 6º, II, da Lei nº 9.532/97).

Já a Lei do Esporte – Lei nº 11.438/06 – estabelece benefícios fiscais para pessoas físicas ou jurídicas que estimulem o desenvolvimento do esporte nacional, por meio do patrocínio de projetos desportivos e paradesportivos aprovados pelo Ministério do Transporte. As doações e patrocínios realizados são **dedutíveis do IR devido** até o ano-calendário de 2022, com o limite de 1% do tributo devido.

É importante observar que, relativamente a este benefício, existe expressa previsão, na lei, de não dedução das doações e patrocínios da base de cálculo do IR e da CSLL:

Art. 1º. [...]

§ 2º As pessoas jurídicas não poderão deduzir os valores de que trata o caput deste artigo para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

O Fundo Nacional do Idoso destina-se a financiar programas e ações que promovam a autonomia, integração e participação desse segmento social na sociedade. A Lei do Fundo Nacional do Idoso – Lei nº 12.213/2010 – prevê a possibilidade de dedução do IR das doações feitas para esse Fundo, com limite de 1% do tributo apurado no período.

Por fim, a Lei nº 12.715/12 prevê a dedutibilidade do IR das doações efetuadas aos programas por ela instituídos, quais sejam, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica – PRONON – e o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência – PRONAS –, até o limite de 1% do imposto devido, para cada programa.

O PRONON tem como finalidade a captação de recursos para a prevenção e o combate ao câncer, tais como a promoção de projetos de pesquisa, rastreamento, diagnóstico, tratamento e cuidados paliativos. O PRONAS -, por sua vez, visa a promover e desenvolver a prevenção e a reabilitação da Pessoa com Deficiência.

O aproveitamento dos benefícios citados neste tópico pode gerar vantagens tributárias significativas para as associadas à Consulente, gerando risco remoto de autuação, relacionado com a necessidade de preenchimento de todos os requisitos acima mencionados.

É importante destacar, porém, que tais benefícios permitem a dedução de valores diretamente do tributo devido, não da sua base de cálculo na qualidade de despesa operacional (necessária).

(iii.2) Lei do Bem

A Lei nº 11.196/05 – Lei do Bem –, por sua vez, instaurou nova política de incentivo à realização de pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica no Brasil. Por meio da concessão de benefícios fiscais de larga abrangência, visa a estimular a execução de projetos nessa área por empresas de todos os setores da economia.²⁰

Como forma de incentivar a execução de projetos de pesquisa e desenvolvimento de inovações tecnológicas, concedeu os seguintes benefícios fiscais:

*i) dedução, para efeito de apuração do lucro líquido e da base de cálculo da CSLL, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica;*²¹

²⁰ A legislação dá cumprimento, assim, ao que prescreve o artigo 218, § 4º, da Constituição da República, que prevê estímulo ao investimento no setor por meio de iniciativas da legislação: “A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.”

²¹ Artigos 17, I, e 18 da Lei nº 11.196/05

- ii) exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, do valor correspondente a até 60% – com possibilidade de aumento desse percentual – da soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica;²²
- iii) exclusão do lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, do valor correspondente a até 20% da soma dos dispêndios ou pagamentos vinculados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica objeto de patente concedida ou cultivar registrado;
- iv) redução de 50% do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI – incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico;²³
- v) depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de P&D, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL;²⁴
- vi) amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de P&D, para efeito de apuração do IRPJ;²⁵
- vii) possibilidade de exclusão do lucro real de saldo não depreciado ou não amortizado; e
- viii) redução a zero da alíquota do IRRF nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.²⁶

Para se beneficiar destes incentivos, as empresas devem atender a requisitos de ordem material e formal, nos termos estabelecidos pela legislação, destacando-se, dentre eles:²⁷

22 Artigos 19 e 19-A da Lei nº 11.196/05

23 Artigo 17, II, da Lei nº 11.196/05

24 Artigo 17, III, da Lei nº 11.196/05

25 Artigo 17, IV, da Lei nº 11.196/05

26 Artigo 17, VI, da Lei nº 11.196/05

27 O primeiro e mais importante deles consiste, essencialmente, em investir em desenvolvimento de inovação tecnológica, o que, nos termos da lei, equivale a conceber novo produto ou processo, bem como a agregar novas funcionalidades a produto ou processo já existentes. Ressalte-se, aqui, que essa

- i) investir diretamente em desenvolvimento de inovação tecnológica, concebendo novo produto ou processo de fabricação, bem como agregando novas funcionalidades a produto ou processo já existentes;
- ii) prestar informações sobre os projetos ao Ministério da Ciência e Tecnologia – MCT, que avaliará se há, ou não, caráter inovador nos projetos;²⁸
- iii) controlar contabilmente os dispêndios relacionados aos projetos beneficiados em contas específicas, segundo critérios uniformes e consistentes, de forma a permitir o controle adequado pela RFB;²⁹ e

inovação pode se dar no âmbito de qualquer setor da economia: prestação de serviços, comércio, indústria ou outro. O requisito essencial exigido pela lei é que o desenvolvimento do projeto aconteça dentro da própria empresa que pretende se beneficiar do incentivo ou, ainda, seja contratado com universidade, instituição de pesquisa ou inventor independente, desde que o contratante mantenha a responsabilidade, o risco empresarial, a gestão e o controle da utilização dos resultados dos dispêndios. Uma vez identificado projeto de desenvolvimento de inovação tecnológica que atenda a estas diretrizes, a empresa interessada nos benefícios deverá prestar informações sobre ele ao Ministério da Ciência e Tecnologia - MCT. A este órgão caberá dizer se há, ou não, caráter inovador nos projetos submetidos pela empresa à sua análise.

Além destas providências, todas ligadas ao conteúdo material do projeto desenvolvido, a Empresa deverá adotar, também, medidas de ordem formal. O modo de contabilização dos dispêndios com as pesquisas de desenvolvimento tecnológico deve ser feito em contas específicas de forma a permitir que a Secretaria da Receita Federal controle a efetividade e a pertinência dos gastos. A contabilização deverá refletir, portanto, o projeto de pesquisa tecnológica mencionado anteriormente, o qual deve conter controle analítico dos custos e das despesas a ele relacionados.

Por fim, cabe acrescentar que a utilização dos benefícios fiscais analisados está condicionada, também, à comprovação da regularidade quanto à quitação de tributos federais e demais créditos inscritos em Dívida Ativa da União. Tal requisito se cumpre com a apresentação de Certidão Negativa de Débitos (CND) ou outra que lhe faça as vezes

Lei nº 11.196/05: “Artigo 23. O gozo dos benefícios fiscais e da subvenção de que tratam os arts. 17 a 21 desta Lei fica condicionado à comprovação da regularidade fiscal da pessoa jurídica.”

28 Eventual não aprovação de projetos pelo MCT pode ser objeto de contraprova pelo contribuinte, por meio de laudos técnicos feitos por instituições públicas ou privadas idôneas.

29 A respeito do dever de segregar contabilmente os dispêndios com P&D, bem como da existência de prova em sentido contrário à manifestação do MCT, já se manifestou o CARF no Acórdão 1201000.952: “INCENTIVO FISCAL. INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PREVALÊNCIA DA LEI TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO ÀS NORMAS CONTÁBEIS. REGRAS CONTÁBEIS NÃO CARACTERIZAM CONDIÇÃO PARA CONCESSÃO OU FRUIÇÃO DE INCENTIVO FISCAL, MAS TEM COMO OBJETIVO O CONTROLE DA CORRETA UTILIZAÇÃO DO BENEFÍCIO. Se é fornecido à fiscalização documentos suficientes ao controle da utilização do benefício, bem como se há escrituração em apartado (contas específicas) dos dispêndios e pagamentos de que tratam os artigos 17 a 20 da Lei 11.196/05, ainda que este seja feito durante a fiscalização e/ou posteriormente à sua contabilização, não há que se falar em inobservância do inciso I, artigo 22, da Lei 11.196/05. INCENTIVO FISCAL. INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PARECER TÉCNICO NÃO CONCLUSIVO. DIVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTO ENTRE ÓRGÃOS DO MCT. MANUTENÇÃO DO INCENTIVO. A incerteza gerada a partir de pareceres emitidos por órgãos do MCT sobre a natureza do projeto de inovação apresentado pelo contribuinte, principalmente quando verifica-se divergência entre eles, não pode ter como consequência a perda do incentivo.” (2ª Câmara, Julgado em 12/02/2014)

iv) comprovar regularidade quanto à quitação de tributos federais e demais créditos inscritos em Dívida Ativa da União.

Portanto, o aproveitamento dos benefícios da Lei do Bem pode gerar vantagens tributárias significativas para as associadas à Consultente, gerando risco remoto de autuação nas hipóteses em que são preenchidos todos os requisitos acima mencionados.

(iii.3) Programa de Alimentação do Trabalhador

O Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT -, instituído pela Lei nº 6.321/76, tem o objetivo de promover a melhora da situação nutricional dos trabalhadores. Seu principal regulamento é a Portaria nº 03/02 do Ministério do Trabalho e do Emprego. Segundo ela, a pessoa jurídica beneficiária do PAT poderá escolher entre: (i) oferecer por serviço próprio as refeições; (ii) firmar convênios com entidades que o faça; ou (iii) fornecer aos trabalhadores documentos de legitimação (v.g. “vale-refeição”) que permitam a aquisição das refeições em estabelecimentos comerciais, desde que o valor do documento seja suficiente para atender às exigências nutricionais do PAT.

Muito embora a adesão a este programa não seja necessária à dedutibilidade das despesas com alimentação de trabalhadores, o atendimento aos requisitos do PAT permite a chamada “dedução dobrada” dessas mesmas despesas, a teor do que prescreve o artigo 1º, caput, da Lei 6.321/76. O benefício em questão está condicionado à adesão ao programa, que depende da obediência estrita às regulamentações expedidas pelo Ministério do Trabalho e Emprego – MTE.

De acordo com o referido enunciado, a pessoa jurídica pode deduzir em dobro, do lucro real, os valores gastos com alimentação dos trabalhadores.

A dedução das despesas vinculadas ao PAT não poderá ultrapassar, quando consideradas isoladamente, 4% do IRPJ devido, segundo regra do artigo 5º da Lei 9.532/97.

Assim, se a empresa tem, por exemplo, dispêndio de R\$ 5.000,00 com o programa no período de apuração, deverá deduzi-lo em dobro – R\$ 10.000,00 – diretamente do lucro tributável, até o limite de 4% do imposto devido.

É importante ressaltar, no entanto, que os decretos que regulamentaram esse benefício – Decretos nº 78.676/76, 5/91 e 3.000/99 – estabeleceram regra diversa, segundo a qual o incentivo fiscal se concretizaria por meio da dedução, diretamente do tributo devido, de valor equivalente à aplicação da alíquota cabível sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, na execução do PAT.

Assim, o benefício da “dedução dobrada” para fim de apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro ocorreria, nos termos do artigo 1º do Decreto nº 05/91,³⁰ da seguinte forma:

- i. As despesas de custeio aplicadas no PAT são dedutíveis como custo ou despesa operacional, no período de competência, independentemente de limitações, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e*
- ii. Após a apuração do tributo devido, será possível deduzir diretamente valor correspondente a aplicação da alíquota do IRPJ e da CSLL sobre o montante das despesas havidas, com a limitação do percentual de 4% do valor do imposto devido pela Companhia.*

Voltando ao exemplo mencionado acima: caso a Empresa tenha dispêndio de R\$ 5.000,00 com o programa no período de apuração, deverá deduzi-lo como despesa operacional em sua escrituração contábil. Posteriormente, após apurar o lucro do exercício por meio do confronto de todas as despesas, receitas e exclusões aplicáveis, deduzirá diretamente do lucro tributável o valor resultante da aplicação da alíquota do IR e da CSLL R\$ 5.000,00, até o limite de 4% do imposto devido.

Trata-se, evidentemente, de alteração do gozo do benefício por meio de instrumento infralegal, o que não é autorizado pelo ordenamento jurídico. Por

30 Artigo 1º A pessoa jurídica poderá deduzir, do Imposto de Renda devido, valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do Imposto de Renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social - MTPS, nos termos deste regulamento.

§ 1º As despesas realizadas durante o período-base da pessoa jurídica, além de constituírem custo operacional, poderão ser consideradas em igual montante para o fim previsto neste artigo.

§ 2º A dedução do Imposto de Renda estará limitada a 5% (cinco por cento) do imposto devido em cada exercício, podendo o eventual excesso ser transferido para dedução nos 2 (dois) exercícios subseqüentes.

essa razão, muitos contribuintes têm questionado judicialmente o modo de aproveitamento do incentivo fiscal, sendo diversas as decisões favoráveis, ou seja, reconhecendo que deve ser considerada a sistemática prevista na lei: dedução em dobro da despesa diretamente do lucro tributável.³¹

Cabe destacar, ainda, que, em adição aos limites e requisitos mencionados, a Instrução Normativa RFB nº 267/02 prescreveu que o benefício em questão “fica limitado ao valor da aplicação da alíquota do imposto sobre o resultado da multiplicação do número de refeições fornecidas no período de apuração pelo valor de R\$ 1,99 (um real e noventa e nove centavos), correspondente a oitenta por cento do custo máximo da refeição de R\$ 2,49 (dois reais e quarenta e nove centavos).” Em outras palavras, a RFB determinou, por meio de Instrução Normativa, que as refeições incluídas no PAT devem ter valor limitado a R\$ 1,99, para fins de dedutibilidade em dobro.

Essa limitação foi amplamente questionada pelos contribuintes frente ao Poder Judiciário, existindo inúmeros precedentes dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça – STJ – afastando sua aplicação, por violação ao princípio da legalidade e à hierarquia das leis.³² Como consequência

31 A título de exemplo, cito decisão recente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. ARTIGO 557, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. LIMITAÇÕES IMPOSTAS PELOS DECRETOS Nº 78.676/76, 5/91 E 3000/99. ILEGALIDADE. AGRAVO LEGAL IMPROVIDO. 1. Consoante entendimento firmado por esta C. Corte, os atos infralegais que estabeleceram a dedução das despesas com o PAT diretamente do Imposto de Renda violam os princípios da legalidade e da hierarquia das leis, pois a Lei nº 6.231/76 determina que a dedução seja feita diretamente do lucro tributável. 2. A dedução das despesas com o PAT do lucro tributável não viola o art. 3º, § 4º, da Lei nº 9.249/95, na medida em que nada é deduzido diretamente do adicional do imposto de renda. 3. Agravo legal improvido. (TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 352280 - 0000254-43.2013.4.03.6128, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOHONSOM DI SALVO, julgado em 07/04/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:19/04/2016)

32 A título de exemplo, cito o REsp 990.313/SP, de relatoria do Min. Castro Meira, julgado em 19/02/2008: “TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR-PAT. IMPOSTO DE RENDA. INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 6.321/76. LIMITAÇÃO. PORTARIA INTERMINISTERIAL Nº 326/77 E INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 143/86. OFENSA. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA HIERARQUIA DAS LEIS. 1. A Portaria Interministerial nº 326/77 e a Instrução Normativa nº 143/86, ao fixarem custos máximos para as refeições individuais como condição ao gozo do incentivo fiscal previsto na Lei nº 6.321/76, violaram o princípio da legalidade e da hierarquia das leis, porque extrapolaram os limites do poder regulamentar. Precedentes. 2. Recurso especial não provido.” Não há, entre os julgados mais recentes do STJ, precedentes em sentido contrário ao aqui exposto.

dessas decisões reiteradas, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou o Ato Declaratório nº 13/08, por meio do qual dispensou a apresentação de contestação e a interposição de recursos nas ações judiciais que discutam a legalidade da fixação de valores máximos para refeições oferecidas no âmbito do PAT, feita por meio da Portaria Interministerial MTB/MF/MS nº 326/77 e da Instrução Normativa RFB nº 143/86, para fins de cálculo do incentivo fiscal previsto na Lei nº 6.321/76.

Assim, tendo em vista o pacífico entendimento jurisprudencial, no que diz respeito aos limites de valor das refeições, bem como o posicionamento adotado pela PGFN, é possível o aproveitamento do benefício relacionado às despesas com o PAT em relação à integralidade dos valores empregados nesse programa, em que pese a limitação prescrita pela Instrução Normativa nº 267/02. Ressalte-se, no entanto, que referido aproveitamento tem chances prováveis de questionamento pela RFB, que segue aplicando os termos da referida Instrução Normativa, sendo prováveis as chances de bom êxito em esfera judicial.

(iv) Distribuição de lucros na forma de juros sobre capital próprio

O Juros sobre Capital Próprio – JCP – é forma de remuneração do patrimônio dos acionistas, que segue tratamento jurídico favorecido e, desde que cumpridas as condições legais, pode representar economia tributária relevante, se comparado com a tradicional distribuição de dividendos.³³

33 A despeito da dedutibilidade na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os JCP sujeitam-se à incidência do IRRF, à alíquota de 15%, na data do pagamento ou crédito aos beneficiários. Desta forma, o ganho tributário gerado é o seguinte:

i) Imposto de Renda (IR): retêm-se 15% dos sócios (pessoas físicas), mas deduz-se integralmente como despesa financeira os juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, o que acaba por anular o efeito do IR pago na retenção, uma vez que a alíquota do IR normal na Pessoa Jurídica também é de 15%. Todavia, caso a empresa esteja sujeita ao adicional de IR, a base de cálculo desta exação também será reduzida, implicando uma economia de IRPJ a pagar de até 10% (alíquota do adicional de IR) dos juros contabilizados; e,

ii) Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL): deduz-se integralmente como despesa financeira os juros pagos ou creditados. Desta forma, a redução da CSLL a pagar poderá chegar a até 9% (alíquota da CSLL) dos juros contabilizados.

Logo, o ganho líquido total será de até 19% do montante de juros contabilizados, para a entidade pagadora.

Vale pontuar que o IRRF terá os seguintes tratamentos: (i) no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, será considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos ou compensado com o que houver retido por ocasião do

Na forma como estabelece a legislação societária, o resultado distribuível³⁴ da companhia pode ser: i) pago diretamente aos sócios; ou (ii) capitalizado, tanto imediatamente, via aumento de capital, como futuramente, via reserva destinado a futuro aumento de capital.³⁵

Os valores pagos a título de JCP por uma companhia são dedutíveis do lucro real, nos termos do disposto no artigo 9º da Lei nº 9.249/95:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados, pro rata die, à Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP ou a cinco por cento ao ano, o que for menor.

Assim, são dedutíveis as despesas com juros sobre capital próprio pagos ou creditados a sócios ou acionistas, calculados sobre as contas do patrimônio líquido, desde que observados os requisitos e limites legais. O § 7º do artigo 9º da Lei nº 9.249/95 faculta à pessoa jurídica, ainda, a opção de imputar o montante pago a título de JCP ao valor dos dividendos mínimos obrigatórios previstos na Lei nº 6.404/76.

O cálculo dos valores dedutíveis a título de juros sobre o capital próprio é feito por meio das contas do patrimônio líquido, sendo limitados, *pro rata die*, à Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.³⁶

A RFB reconhece essa dedutibilidade, exigindo a observância do regime de competência. Neste sentido, veda, nas Soluções de Consulta nºs 16/13, 18/13,

pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração do capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas; e, (ii) será considerado definitivo, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica isenta.

³⁴ Nos termos do artigo 193 da Lei nº 6.404/76, do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.

³⁵ Na forma do artigo 199 da Lei nº 6.404/76, “O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembléia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.”

³⁶ Artigo 9º da Lei nº 9.249/95, 347 do RIR e artigo 29 da Instrução Normativa RFB nº 93/97.

116/12 e 32/10, a dedução dos JCP calculados sobre o patrimônio líquido da empresa relativos a períodos anteriores ao do efetivo pagamento:

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. DEDUTIBILIDADE. REGIME DE COMPETÊNCIA. A observância do regime de competência é condição para a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido. Assim sendo, é vedada a dedução como despesa, na apuração da base de cálculo da CSLL, desses juros calculados sobre o patrimônio líquido da empresa relativos a períodos anteriores. (Solução de Consulta n. 16/13)

Sobre o tema do momento do reconhecimento dos lucros para fins de sua distribuição, o CARF não possui entendimento sedimentado.³⁷

37 Foram encontrados dois únicos julgados no Tribunal Administrativo, com manifestações divergentes entre si. No Acórdão 1202-001.063, o CARF entendeu pela necessidade de coincidência entre o os valores distribuídos e o ano calendário do lucro real. Já no Acórdão 101-96751, afirmou a possibilidade de reconhecimento dos JCP no exercício em que há deliberação da pessoa competente sobre o pagamento ou crédito, admitindo a dedução da distribuição e dedução de créditos de JCP pagos com relação a períodos de competência anteriores.

“Acórdão 1202-001.063. Rel. Conselheiro Geraldo Valentim Neto. Julgado em 06/11/2013. Ementa: “DESPESAS FINANCEIRAS. JUROS SOBRE CAPITAL. FACULDADE REGIME DE COMPETENCIA GLOSA DE PRÓPRIO. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. NÃO EXERCÍCIO. RENÚNCIA AO DIREITO À DEDUTIBILIDADE. DEDUÇÃO EM ANOS POSTERIORES. VEDAÇÃO. O pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio - JSCP à acionista ou sócio é faculdade concedida pela lei, para ser exercida no ano calendário de apuração do lucro real, estando a dedutibilidade das despesas financeiras correspondentes limitada aos juros (TJLP) sobre o patrimônio líquido incidentes durante o ano da referida apuração, por força do princípio da autonomia dos exercícios financeiros e de sua independência, que se traduz, no plano da contabilidade fiscal, no denominado regime de competência. Deste modo, o não exercício da mencionada faculdade em determinado ano-calendário configura renúncia ao benefício concedido na lei e enseja a preclusão temporal que impede a dedução dos juros sobre o capital próprio JSCP em anos posteriores. Assim, é vedada a dedução, na apuração do lucro real do ano, de juros sobre o capital próprio JSCP incidentes sobre patrimônio líquido de anos anteriores. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.”

Acórdão 101-96751. Rel. Conselheiro Valmir Sandri, Julgado em 29/05/2008. 2006. Ementa: “JUROS S/CAPITAL PRÓPRIO – DEDUTIBILIDADE – LIMITE TEMPORAL – O período de competência, para efeito de dedutibilidade dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do imposto de renda, é aquele em que há deliberação de órgão ou pessoa competente sobre o pagamento ou crédito dos mesmos, podendo, inclusive, remunerar o capital tomando por base o valor existente em períodos pretéritos, desde que respeitado os critérios e limites previsto em lei na data da deliberação do pagamento ou crédito, ou seja, nada obsta a distribuição acumulada de JCP – desde que provada, ano a ano, ter esse sido passível de distribuição-, levando em consideração os parâmetros existentes no ano-calendário em

Assim, com base na legislação, bem como nas manifestações na RFB sobre o tema (4 soluções de consulta que tratam especificamente da matéria), as empresas associadas à AESBE poderão deduzir como despesa os valores pagos a seus sócios como juros sobre o capital próprio, desde que:

- (i) não excedam a 50% dos lucros distribuíveis ou 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros, sem que seja computado o resultado do período em curso;
- (ii) não excedam o limite decorrente de aplicação de taxa de juros a longo prazo sobre as contas do patrimônio líquido; e
- (iii) seja observado o regime de competência.

A dedução de JCP pagos com relação a períodos anteriores à deliberação apresentará riscos de autuação por parte da RFB, autuações estas que possuem boas chances de serem revertidas pelo Poder Judiciário, não havendo manifestações suficientes do CARF para afirmar a posição deste órgão.

que se deliberou sua distribuição. LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL - Tratando-se de lançamento reflexo, a solução dada ao lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos novos a ensejar decisão diversa, ante a íntima relação de causa e efeito que os vincula. Recurso Voluntário Provido."

Instado a manifestar-se sobre o tema, o E. STJ firmou posicionamento segundo o qual seria possível a dedução de JCPs pagos com relação a exercícios anteriores: "MANDADO DE SEGURANÇA. DEDUÇÃO. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO DISTRIBUÍDOS AOS SÓCIOS/ACIONISTAS. BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. EXERCÍCIOS ANTERIORES. POSSIBILIDADE. I - Discute-se, nos presentes autos, o direito ao reconhecimento da dedução dos juros sobre capital próprio transferidos a seus acionistas, quando da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2002, relativo aos anos-calendários de 1997 a 2000, sem que seja observado o regime de competência. II - A legislação não impõe que a dedução dos juros sobre capital próprio deva ser feita no mesmo exercício-financeiro em que realizado o lucro da empresa. Ao contrário, permite que ela ocorra em ano-calendário futuro, quando efetivamente ocorrer a realização do pagamento. III - Tal conduta se dá em consonância com o regime de caixa, em que haverá permissão da efetivação dos dividendos quando esses foram de fato despendidos, não importando a época em que ocorrer, mesmo que seja em exercício distinto ao da apuração. IV - "O entendimento preconizado pelo Fisco obrigaria as empresas a promover o creditamento dos juros a seus acionistas no mesmo exercício em que apurado o lucro, impondo ao contribuinte, de forma oblíqua, a época em que se deveria dar o exercício da prerrogativa concedida pela Lei 6.404/1976. V - Recurso especial improvido." - REsp 1086752/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 11/03/2009.

(v) adoção de regime de caixa com relação ao recebimento de contas de água e esgoto de órgãos públicos (inclusive o Governo Estadual)

A legislação tributária considera como regra geral para a apuração do lucro líquido o regime de competência, conforme prescrevem os artigos 274, §1º, do RIR/99 e 177 da Lei nº 6.404/76. Em atendimento a este regime, as receitas, custos e despesas devem ser reconhecidas no período a que competem, independentemente do momento de efetivo recebimento de valores ou realização dos dispêndios (caixa).

Por ser a regra geral, este regime se aplica à maioria dos casos em que há tributação pelo lucro real, havendo apenas exceções pontuais previstas na legislação. Dentre elas se encontra a previsão do artigo 409 do RIR/99 que, com fundamento no art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, assim prescreve:

Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas:

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.

Assim, quando concorrerem as condições previstas neste dispositivo, a tributação do lucro poderá ser diferida até a sua efetiva realização, o que representa uma exceção ao regime de competência. Nos termos da legislação acima transcrita, para que seja possível o diferimento é necessário, então, que haja:

(i) contratos de construção por empreitada ou fornecimento de bens ou serviços;

- (ii) com prazo de execução superior a um ano;
- (iii) a preço predeterminado; e
- (iv) com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária.

Os dois primeiros requisitos são de mais simples compreensão e aferição em cada caso concreto, sendo patente seu preenchimento pelas empresas associadas à AESBE – prestadoras de serviço público contínuo. Os outros dois, entretanto, exigem maior atenção.

A definição de “contrato a preço predeterminado” foi disciplinada pela Lei nº 11.196/05 e pela Instrução Normativa RFB nº 658/06:

Art. 109. Para fins do disposto nas alíneas b e c do inciso XI do caput do art. 10 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1o do art. 27 da Lei no 9.069, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se desde 1º de novembro de 2003.

Art. 3º Para efeito desta Instrução Normativa, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato.

§ 1º Considera-se também preço predeterminado aquele fixado em moeda nacional por unidade de produto ou por período de execução.

§ 2º Ressalvado o disposto no § 3º, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação, após a data mencionada no art. 2º, da primeira alteração de preços decorrente da aplicação:

I - de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não; ou

II - de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

§ 3º O reajuste de preços, efetivado após 31 de outubro de 2003, em per-

centual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não descaracteriza o preço predeterminado.

Nos termos da legislação aplicável, então, “preço predeterminado” não equivale a “preço fixo”. O que permite a caracterização do preço como predeterminado é a existência de critérios previamente estabelecidos que permitam seu cálculo. Da mesma forma, a previsão de reajuste de forma a refletir a variação dos preços dos custos de produção e dos insumos utilizados não desnatura a característica de preço predeterminado de um contrato.³⁸

Por fim, então, cabe analisar o requisito de que o contrato seja firmado com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle.

Da leitura e interpretação do artigo 409 do RIR/99, verifica-se que o diferimento da tributação do lucro é autorizado para os casos em que há receita decorrente de contrato firmado com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle. Isso implica, pois, que essa receita decorra de pagamentos efetuados pelo próprio Poder Público, como forma de remuneração direta do contrato a que se refere a legislação.

Em atendimento a esta regra, o Parecer Normativo CST nº 72/78 determina que os lucros apurados em contratos de longo prazo com entidade pública ou empresa sob seu controle podem ser reconhecidos na proporção do recebimento da receita.

São considerados contratos de longo prazo aqueles com prazo superior a 1 ano ou contínuos, conforme decidiu o antigo Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 103-20.557, publicado em 3.7.2001, e a RFB na Solução de Consulta nº 175, de 23.9.2003.³⁹

³⁸ Entendimento positivado por meio de diversas soluções de consulta, não havendo manifestações em sentido diverso.

³⁹ Entendimento no mesmo sentido já foi manifestado, também, em outros julgados do CARF e soluções de consulta emitidas pela Receita.

Assim, com fundamento nas regras e entendimento acima expostos, as empresas associadas à AESBE podem adotar o regime de caixa para reconhecimento de receitas nesses casos específicos, na medida em que: (i) prestam serviço ao Poder Público; (ii) por meio de contratos de prazo indeterminado (contínuos); (iii) a preço predeterminado.

Tal circunstância não é alterada pelo fato de as companhias de saneamento básico possuírem, em sua maioria, capital estatal, fazendo delas Sociedades de Economia Mista ou Empresas Públicas. O que releva, para fins do disposto no artigo 409 do RIR/99, é a sua condição de pessoas jurídicas de direito privado contratantes com entes da Administração Pública para execução dos contratos de concessão, na forma do artigo 409 do RIR/99.

Importante destacar, por fim, que os lucros não realizados deverão ser lançados no LALUR da seguinte forma, para fins de não tributação:

- (i) na Parte A, deverão ser excluídos do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real; e*
- (ii) na Parte B, serão registrados em conta própria de controle.*

O montante da exclusão corresponderá à parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social, e será determinado pela aplicação das seguintes fórmulas (Instrução Normativa RFB nº 21/79):

Resultado computado na determinação do lucro líquido/ Receita correspondente ao período-base. X100	= % de resultado sobre a receita
Receita correspondente ao período-base - Receita recebida no período-base e a ele correspondente	= Receita não recebida
Receita não recebida - % de resultado sobre a receita	= Montante de exclusão

No período-base em que for realizado o lucro cuja tributação tenha sido diferida – ou seja, no período em que esse lucro for oferecido à tributação – serão feitos os seguintes lançamentos no LALUR:

- (i) na Parte A, os lucros realizados serão adicionados ao lucro líquido; e
- (ii) na Parte B, serão baixados na conta de controle.

O direito ao diferimento se aplica também à pessoa jurídica subcontratada da empreitada ou fornecimento. Nesse caso, o montante da exclusão, calculado conforme mencionado, se distribuirá entre contratada e subcontratada na proporção das respectivas participações na receita não recebida.

(vi) Baixa dos valores provisionados a títulos de perda por estimativa (PCLD)

Sob a denominação *Provisão (Perda Estimada) para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD)* são contabilizados valores de créditos de liquidação incerta que uma empresa possui com seus clientes. A incerteza no recebimento desses valores impõe sua contabilização como redutores do ativo da sociedade empresária, tal como ocorre com as despesas da sociedade, considerando-se o período tributável.

A provisão para créditos de liquidação duvidosa ou provisão para devedores duvidosos não é dedutível na apuração do lucro real, tendo em vista que, nos termos do artigo 335 do Regulamento do Imposto de Renda, para que uma provisão seja considerada dedutível, é necessária expressa autorização em Lei.

Como visto no item i. *Perda de recebíveis*, a disciplina normativa da Lei nº 9.430/96, em seus artigos 9º e 10, admite apenas a dedutibilidade de valores classificáveis como “perdas de recebíveis”, de acordo com o momento legal em que passa a ser reconhecida a situação de inadimplência do devedor da Empresa.

(vii) Receita de Construções – Teste de Impairment

Nos contratos de concessão de serviços públicos é prevista a concessão de direitos sobre bens públicos – infraestrutura –, a serem explorados economicamente pelos concessionários sem que lhes seja outorgada sua titularidade.

Nesses casos, os direitos de exploração dos bens públicos são contabilizados como ativos intangíveis das concessionárias e estão sujeitos a amortização e a teste de recuperabilidade do seu valor de registro.⁴⁰

Os ativos intangíveis são definidos pela Lei nº 6.404/76, em seu artigo 179, VI, como *bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade*. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC nº 04, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, os intangíveis são contas do ativo nas quais devem ser registrados bens incorpóreos passíveis de separação e de que resultem direitos contratuais ou outros direitos à Companhia. Seu registro contábil deve ser feito com base no custo de sua aquisição,⁴¹ deduzido do saldo da respectiva conta de amortização, conforme determina o artigo 183, VII, da Lei nº 6.404/76:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: (...) VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;

Após o registro contábil inicial desses bens, o valor desses ativos deve ser ajustado periodicamente, conforme critérios que variam de acordo com a existência ou não de determinação da sua vida útil. Se há vida útil conhecida (determinada), é feita a amortização⁴² destes ativos; se a vida útil do ativo é indeterminada – ou se não há elementos seguros para determiná-la –, devem ser realizados testes de recuperação (*impairment test*).

Considerando a hipótese de contratos de concessão, nos quais é, desde logo, previsto o prazo de vida útil do ativo intangível – período em que o bem

⁴⁰ De acordo com o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC nº 01, a infraestrutura concedida ao concessionário nos contratos de concessão não deve ser registrada como ativo imobilizado seu, porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos. O concessionário tem acesso para operar a infraestrutura para a prestação dos serviços públicos em nome do poder concedente, nas condições previstas no contrato.

⁴¹ O custo de um intangível envolve tanto seu preço de aquisição quanto o gasto necessário para colocá-lo nas condições de funcionamento desejadas pela empresa.

⁴² Note-se que, nos termos do artigo 70 da Instrução Normativa RFB nº 1515/2014, a amortização de direitos classificados no ativo não circulante intangível é dedutível na determinação do lucro real, desde que o direito seja intrinsecamente relacionado com a produção ou comercialização dos bens ou serviços.

público estará à disposição da concessionária –, esses direitos de exploração devem sofrer amortização. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC nº 04, as cotas de amortização dos intangíveis devem ser alinhadas ao padrão de consumo ou uso de benefício desses ativos.⁴³

Há, também, a necessidade de serem realizados testes de recuperação periódicos pelas concessionárias desses ativos.⁴⁴ Isso porque, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC nº 01, a entidade deve testar, no mínimo anualmente, e quando houver evidências de que o ativo não gerará benefícios econômicos futuros anteriormente esperados, a redução ao valor recuperável dos ativos intangíveis, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável, o qual é definido como o maior valor entre o valor líquido de venda do ativo e o seu valor em uso.⁴⁵

As receitas de construção reconhecidas nestes termos se submetem, no que tange à apuração do IRPJ e da CSLL, a regra de tributação específica, prescrita pelo artigo 36 da Lei nº 12.973/14:

Art. 36. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma,

43 “O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC nº 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro. O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com confiabilidade, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma ou pronunciamento contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.” (Pronunciamento Técnico CPC nº 04, item 97)

44 De acordo com o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC nº 04, todos os intangíveis sujeitam-se à avaliação periódica de sua capacidade de gerar benefícios econômicos para a entidade, independentemente de ser definida ou não sua vida útil.

45 Destaque-se que a reavaliação de ativos intangíveis é vedada pela legislação brasileira, na medida em que a Lei nº 11.638/07, que alterou a Lei nº 6.404/76 revogou todos os dispositivos que tratavam da reavaliação espontânea de ativos e extinguiu o antigo grupo de reserva de reavaliação, restando na legislação apenas as autorizações para que se registrem os ativos com base no seu efetivo custo de aquisição ou produção

ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais determinados sobre a base de cálculo estimada de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a concessionária poderá considerar como receita o montante efetivamente recebido.

Assim, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma ou ampliação da infraestrutura ligada à prestação dos serviços públicos poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

No mesmo sentido, o artigo 82 da Instrução Normativa RFB nº 1.515/14 prescreve:

Subseção I

Do Diferimento da Tributação do Lucro - Ativo Intangível

Art. 82. No caso em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no lucro real à medida que ocorrer a realização do respectivo ativo intangível, inclusive mediante amortização, alienação ou baixa.

§ 1º O resultado corresponderá à receita líquida definida no § 1º do art. 3º diminuída dos respectivos custos diretos e indiretos incorridos na construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura.

§ 2º O valor apurado na forma prevista no § 1º deverá ser excluído na Parte A do Lalur, na determinação do lucro real, e controlado na Parte B, para ser adicionado na proporção em que o ativo intangível for realizado, inclusive por amortização, alienação ou baixa.

As receitas de construção submetidas às regras aqui expostas são tanto aquelas auferidas antes do início das operações da concessão, quanto aquelas decorrentes de ajustes no valor dos ativos, por meio de testes de recuperabilidade já mencionados anteriormente.

(viii) Doações de particulares e de órgãos públicos ou realizadas pelas Companhias

Os valores de doações de órgãos públicos às Empresas de Saneamento Básico para a execução de obras de desenvolvimento de redes de água e esgoto poderão ser destinados à reserva de incentivos fiscais e deduzidos do lucro real. Isso desde que tais doações correspondam a subvenções governamentais para investimento, diante da autorização existente o artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1598/77.⁴⁶

A definição do conceito de subvenção para investimento foi dada pela Administração Tributária no Parecer Normativo CST nº 112/78. Segundo este ato, as subvenções são aquelas transferências de recursos do Poder Público para uma pessoa jurídica com a finalidade de promover a **expansão** de seus empreendimentos econômicos.⁴⁷

46 Artigo 38, § 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

47 Restam afastadas, na forma do entendimento da RFB, as subvenções que apenas auxiliem a Empresa a arcar com suas despesas correntes: "2.9 – A primeira consequência que se extrai do citado artigo 38 é que as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos Resultados Não Operacionais". Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída. 2.10 – A segunda consequência é que SUBVENÇÕES, neste caso, já não está sendo empregada de maneira ampla e genérica, tal como foi o artigo 44 da Lei nº 4.506/64. Ao se incluir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção, fica patente a intenção de identificar as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO com recursos oriundos de pessoas jurídicas de direito público. 2.11 – Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o Parecer Normativo CST nº 2/78 (DOU de 16.01.78). No item 5.1. do Parecer encontramos, por exemplo, menção de que a SUBVENÇÃO para INVESTIMENTO seria destinada à aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subentende-se um confronto entre as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO e as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o Parecer Normativo CST nº 143/73 (DOU de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mais sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos. Essa concepção está inteiramente de acordo com o próprio § 2º do artigo 38 do DL 1.598/77. 2.12 – Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia de intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas

O exposto não se aplica às doações realizadas por particulares e, tampouco, àquelas doações caracterizadas como subvenções de custeio, por não se amoldarem ao conceito de *subvenção para investimento*. Este é o entendimento da RFB expresso nas Soluções de Consulta n°s 365/15, 8102/16 e no Parecer Normativo CST n° 112/78,⁴⁸ não havendo manifestações significativas deste órgão em sentido diverso do aqui exposto. Assim, tendo em vista a legislação existente sobre a matéria, devem ser excluídas da apuração do lucro real os recebimentos de valores do Poder Público que possam ser caracterizados como subvenções para investimento.

Cabe ressaltar, neste ponto, que, nas situações em que particulares doam bens para o Poder Público, os quais têm seu direito de uso, em seguida, concedido às associadas da Consulente, não há, verdadeiramente, recebimento de doação ou subvenção de qualquer tipo. Nesses casos, como há mera cessão, realizada às empresas de saneamento pelo ente público, com cláusula de reversão ao final

o “animus” de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes de subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. 2.13 – Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para fins do gozo dos favores previstos no § 2º do artigo 38 do Decreto-Lei nº 1.598/77, é que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção, e, por decorrência, dos favores legais. Essa característica está muito bem observada nos desdobramentos do item 5 do Parecer Normativo CST nº 2/78”.

48 Solução de Consulta Cosit nº 365/2015 - ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ EMENTA: LUCRO REAL. SUBVENÇÃO CONCEDIDA POR PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. INCIDÊNCIA. As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de ser computadas na determinação do lucro real. Esse benefício não se aplica todavia às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito privado, pois essas, à luz da legislação regente, não podem ser consideradas como subvenções para investimento. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º; Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Parecer Normativo Cosit nº 112/78.

Solução de Consulta Disit/SRRF 08 nº 8102/2016 - Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. LUCRO REAL. SUBVENÇÃO CONCEDIDA POR PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO. NÃO INCIDÊNCIA. As subvenções para investimento podem, observadas as condições impostas por lei, deixar de ser computadas na determinação do lucro real. Tal benefício se aplica às subvenções concedidas por pessoas jurídicas de direito público, atendidas as disposições da legislação de regência. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 365, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2014. Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inc. IV; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º; Lei nº 12.973, de 2014, art. 30; Parecer Normativo CST nº 112, de 1978.

do contrato, não há falar-se em receita própria das companhias de Saneamento, requisito à incidência de IRPJ e CSLL sobre esses valores.

Com relação às doações realizadas pelas empresas associadas à AESBE a particulares e a órgãos do Poder Público, não se pode falar em despesa dedutível. Afinal, na linha do que se expôs nos itens antecedentes, as doações não se adequam à definição do conceito de despesa necessária para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, na medida em que, em geral, correspondem a liberalidade da empresa. Não obstante, algumas doações são dedutíveis por expressa determinação legal. Dentre elas, destaco as seguintes:

a) Doações a instituições de ensino e pesquisa: a beneficiária deve preencher os requisitos previstos no artigo 213, I e II, da Constituição Federal, quais sejam: 1) comprovar finalidade não-lucrativa e aplicar seus excedentes financeiros em educação; e 2) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades. Além disso, o valor doado não pode ultrapassar o limite de 1,5% do lucro operacional da pessoa jurídica doadora, antes de computada a dedução e as doações (artigo 13, § 2º, II, da Lei nº 9.249/95).

b) Doações a entidades civis que prestem serviços gratuitos: deve ser observado o limite de 2% do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a dedução e a necessidade de manutenção em arquivo de declaração nos termos da Instrução Normativa no 87/1996, por meio da qual a beneficiária deverá se comprometer a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais.

c) Doações a Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP): devem ser observados os requisitos da Lei no 9.790/99 e o limite de 2% do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computar a dedução.

Em síntese, conclui-se: (i) as doações recebidas de particulares não podem ser excluídas no cômputo do lucro real; (ii) as doações e subvenções para investimento recebidas do Poder Público podem ser excluídas do lucro real; e (iii) as doações feitas pelas associadas à Consulente não são, em regra, despesa necessária, salvo expressa previsão legal neste sentido.

(ix) Equivalência patrimonial

O Método de Equivalência Patrimonial – MEP consiste na atualização do valor contábil dos investimentos ao valor equivalente à participação societária da investidora no patrimônio líquido das empresas a ela coligadas e por ela controladas. O artigo 384 do RIR/99 impõe o dever de avaliar pela equivalência patrimonial os investimentos relevantes da pessoa jurídica:

a) Em sociedades controladas, assim consideradas as sociedades nas quais as empresas forem, diretamente ou por meio de outras controladas, titulares de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores – artigo 243, §2º, da Lei nº 6.404/76;

b) Em sociedades coligadas, sobre as quais a investidora tenha influência significativa, ou seja, quando detiver ou exercer o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. Importante ressaltar que se presume a influência significativa quando as empresas possuem participação superior a 20% do capital votante – artigo 243, § 5º, da Lei nº 6.404/76.

Muito embora a legislação preveja a atualização, pelas empresas investidoras, dos valores dos ativos relevantes detidos das investidas – o que tem efeitos sobre a demonstração do resultado do exercício das investidoras –, o ajuste contábil decorrente da equivalência patrimonial não deve ser computado na determinação do lucro real. Caso o resultado da equivalência seja negativo (despesa), não será aceito como dedutível da base de cálculo do IRPJ.⁴⁹

Nesses casos, muito embora eventual diminuição do valor contábil do investimento implique redução do patrimônio da investidora, o texto legal é claro ao afastar da possibilidade de dedução os resultados negativos de equivalência patrimonial.⁵⁰

⁴⁹ Conforme regra expressa do artigo 389 do RIR/99.

⁵⁰ A respeito do IRPJ, artigo 248 da Lei nº 6.404/76 alterada pela Lei nº 11.638/07; artigo 389 do RIR/99 e artigo 38, §1º da Instrução Normativa RFB nº 390/04. Para a CSLL, artigo 5º, §1º, alínea “c”, itens 1 e 4, da Lei nº 7.689/88.

A impossibilidade de dedução desses valores do lucro real é confirmada nas Soluções de Consulta RFB nºs 54/03, 55/03, 4/06, 132/07 e 46/03, inexistindo precedentes em sentido diverso, seja da própria RFB, seja do CARF.

(x) Arrendamentos mercantis

O arrendamento mercantil é regulado pela Lei nº 6.099/74, sendo por ela definido como o negócio jurídico que tem por objeto o arrendamento de bens de propriedade da arrendadora à arrendatária, para uso próprio desta.⁵¹ O arrendamento mercantil pressupõe o pagamento de contraprestação pelo uso do bem por período pré-determinado. Encerrado esse prazo, três hipóteses sobrevêm: renovação do contrato, devolução do bem ou sua aquisição pelo arrendatário, a depender das especificações do contrato firmado.⁵²

A Resolução BCB nº 2.309, do Banco Central do Brasil, responsável pela regulamentação das práticas de arrendamento mercantil,⁵³ estabelece, em seus artigos 5º e 6º, serem modalidades de arrendamento mercantil: (a) o arrendamento mercantil financeiro (*leasing financeiro*) e (b) o arrendamento mercantil operacional (*leasing operacional*), cujas características são a seguir descritas:

a) Leasing financeiro:

I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato são suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado e, ainda, obtenha retorno financeiro sobre os recursos investidos;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado são de responsabilidade da arrendatária;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

⁵¹ Artigo 1º, parágrafo único: “Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta”

⁵² “Artigo 5º Os contratos de arrendamento mercantil conterão as seguintes disposições: a) prazo do contrato; b) valor de cada contraprestação por períodos determinados, não superiores a um semestre; c) opção de compra ou renovação de contrato, como faculdade do arrendatário; d) preço para opção de compra ou critério para sua fixação, quando for estipulada esta cláusula.”

⁵³ Conforme competência atribuída pelo artigo 7º da Lei nº 6.099/74.

b) Leasing operacional:

I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplam o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes a sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o valor presente dos pagamentos ultrapassar 90% (noventa por cento) do custo do bem;

II - o prazo contratual é inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do prazo de vida útil econômica do bem;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado;

IV - não haja previsão de pagamento de valor residual garantido.

No caso do *leasing* financeiro, há transferência à arrendatária dos benefícios, riscos e controle do bem.⁵⁴

O artigo 13, II, da Lei nº 9.249/95, autoriza a dedução das contraprestações de arrendamento mercantil⁵⁵ quando o objeto do arrendamento seja relacionado intrinsecamente com a atividade-fim da empresa, o que, no caso das associadas da AESBE, significa estar diretamente ligado à prestação de serviço de saneamento básico:

*Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: (...) II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, **exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;***

Dessa forma, as contraprestações devidas pelo arrendamento de bens móveis

⁵⁴ De acordo com o item 4 do Pronunciamento Técnico CPC nº 06, "Arrendamento mercantil financeiro é aquele em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não vir a ser transferido."

⁵⁵ O arrendamento mercantil tem definição legal na Lei nº 6.099/74, segundo a qual "considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta."

e imóveis serão contabilizados como despesas⁵⁶ dedutíveis do lucro real caso esses bens estejam diretamente relacionados com o serviço de saneamento básico ou obra pública contratados com o Poder Concedente.

Especificamente com relação ao leasing financeiro, por força do que prescreve a Lei nº 11.638/07,⁵⁷ os bens objeto do arrendamento deverão ser contabilizados como ativo imobilizado⁵⁸ da pessoa jurídica arrendatária, durante o período de vigência do contrato. Desta sorte, as contraprestações do arrendamento mercantil são registradas como custo de aquisição do bem arrendado, para, posteriormente, transitarem por contas do resultado com base nas taxas de depreciação.⁵⁹

Cabe destacar, ainda, o entendimento da RFB expresso na Solução de Consulta nº 5/11⁶⁰ segundo o qual somente após a conclusão de obra que viabilizará

56 Pronunciamento Técnico CPC nº 06, R1: Item 20 (leasing financeiro): “No começo do prazo de arrendamento mercantil, os arrendatários devem reconhecer, em contas específicas, os arrendamentos mercantis financeiros como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, cada um determinado no início do arrendamento mercantil. A taxa de desconto a ser utilizada no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil deve ser a taxa de juros implícita no arrendamento mercantil, se for praticável determinar essa taxa; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do arrendatário. Quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário devem ser adicionados à quantia reconhecida como ativo.” Item 33 (leasing operacional): “Os pagamentos da prestação do arrendamento mercantil segundo um arrendamento mercantil operacional devem ser reconhecidos como despesa na base da linha reta durante o prazo do arrendamento mercantil, exceto se outra base sistemática for mais representativa do padrão temporal do benefício do usuário.”

57 A legislação em questão iniciou o processo de convergência das regras contábeis brasileiras aos padrões internacionais (International Financial Reporting Standards – IFRS).

58 O artigo 179, IV da Lei nº 6404/76, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.638/07, prevê o registro, no ativo imobilizado, de direitos “decorrentes de operações que transfiram à companhia, discos e controle desses bens”.

59 De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC nº 06, o arrendatário registrará a operação de arrendamento mercantil pelo valor presente dos fluxos de pagamentos negociados ou pelo valor justo do bem, caso este seja menor.

60 Solução de Consulta nº 5/11: “TERRENO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. CONTRAPRESTAÇÕES. DEDUTIBILIDADE. A posse de terreno, adquirido por contrato de arrendamento mercantil, seja em estado natural ou com o desenvolvimento de obra de construção civil, que somente depois de concluída atenderá às condições de uso no desenvolvimento das atividades fins da pessoa jurídica, não se enquadra no conceito de estabelecimento, não sendo permitida a dedução do valor das contraprestações pagas pelo arrendamento na apuração do ADMINISTRADOR EMPREGADO. FÉRIAS E DÉCIMO-TERCEIRO

“SALÁRIO. DESPESAS DEDUTÍVEIS. A pessoa jurídica poderá deduzir, como custo ou despesa ope-

o emprego dos bens imóveis arrendados na prestação de serviço é que tais despesas serão dedutíveis.

A ideia firmada no ato normativo é a de que é preciso a efetiva utilização do bem arrendado na atividade-fim da empresa para que seja possível a dedutibilidade das despesas decorrentes de sua depreciação.

Em que pese essa manifestação pontual da RFB, nos casos de contrato de prestação de serviço de saneamento básico precedido de obra pública, a dedutibilidade das despesas com arrendamento dos imóveis durante o estágio de construção da estrutura necessária à prestação de serviço é possível, diante de sua ligação direta com o contrato de prestação de concessão firmado com o Poder Público (a execução da obra, naquele estágio, é atividade fim da empresa), de modo que não há falar-se no *emprego potencial do bem*.

No entanto, a inexistência de pronunciamento específico da RFB a respeito dessas situações em particular – pendência na conclusão de obra pública ou, ainda, arrendamentos previstos em contratos de concessão –, faz com que haja acentuados riscos de autuação, com chances possíveis de bom êxito de defesa administrativa.

(xi) Ajuste a Valor Presente dos elementos do ativo

O artigo 183, VIII, da Lei nº 6.404/76 determina que os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo deverão ser ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver *efeito relevante*.⁶¹

racional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias e décimo-terceiro salário, acrescida dos respectivos encargos sociais cujo ônus caiba à pessoa jurídica, de diretores e administradores, desde que estes sejam caracterizados como empregados, ou seja, estejam vinculados à pessoa jurídica por intermédio de um contrato de trabalho regido pela CLT."

⁶¹ O Pronunciamento Técnico CPC nº 12, já mencionado anteriormente, traz algumas diretrizes a respeito do que deve ser considerado um efeito relevante para fins de ajuste a valor presente: "Uma avaliação criteriosa desse aspecto é importante, levando-se em consideração as taxas de juros praticadas no Brasil. Como referência, a taxa de juros em um grande número de países pode girar em torno de 2% ao ano ou até menos. No caso do Brasil, financiamentos de varejo podem utilizar taxas próximas ou acima de 2% ao mês. Desse modo, um padrão que pode ser considerado razoável para fins internacionais (por exemplo, 90 dias ou até um ano) pode não ser adequado para transações realizadas no Brasil, dependendo das taxas de juros que tenham sido embutidas nessas transações e da situação específica

O valor presente e o ajuste a valor presente são definidos nos seguintes termos pelo Pronunciamento Técnico CPC nº12:

Valor presente (present value): *é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade. [...]*

Ajuste a Valor Presente: *ajuste para demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro. Esse fluxo de caixa pode estar representado por ingressos ou saídas de recursos (ou montante equivalente; por exemplo, créditos que diminuam a saída de caixa futuro seriam equivalentes a ingressos de recursos). Para determinar o valor presente de um fluxo de caixa, três informações são requeridas: valor do fluxo futuro (considerando todos os termos e as condições contratados), data do referido fluxo financeiro e taxa de desconto aplicável à transação.*

Nos termos do que prescreve o artigo 4º da Lei nº 12.973/14, os valores decorrentes do ajuste a valor presente acima mencionados, relativos a cada operação, serão considerados na determinação do lucro real no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação.

Assim, por expressa determinação legal, os valores decorrentes de Ajuste a Valor Presente – AVP – devem ser adicionados ao lucro real e, por isso, submetidos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, no período de apuração em que a receita a que corresponda seja tributada.⁶²

(xii) Provisões trabalhistas dos diretores não empregados

As férias e 13º salários de empregados são espécies de verbas pagas aos em-

de cada entidade. Por exemplo, uma entidade que tenha um giro rápido em seus estoques e prazos curtos, tanto para as contas a receber quanto para as contas a pagar a fornecedores, pode apresentar efeitos não relevantes quando aplicar o conceito do AVP. Por outro lado, se a entidade financia seus clientes sem o financiamento de fornecedores, os valores podem ser eventualmente relevantes, conforme os prazos e as taxas de juros praticados.”

62 Conforme, inclusive, orientações da Receita Federal para reconhecimento de valores contabilizados como redução ao valor recuperável, disponíveis em seu endereço virtual (item 153): <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2016-arquivos/capitulo-viii-lucro-operacional-2016.pdf>

pregados cuja provisão é dedutível da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, nos termos do artigo 13, I da Lei nº 9.249/95. A provisão difere das remunerações propriamente ditas porque representa a estimativa dos valores a serem desembolsados para o pagamento dessas remunerações.

A autorização para dedução aplica-se apenas às provisões de encargos trabalhistas pagos a colaboradores da Empresa que com ela possuam relação de emprego. Nesse sentido, as provisões de férias e 13º salários de Diretores não empregados, submetidos a regime jurídico distinto, não podem ser deduzidas do lucro real.⁶³ Tais despesas não decorrem de obrigação legal ou necessária à atividade desempenhada, pois não há obrigatoriedade de concessão de férias, 13º salário a Diretores que não sejam contratados sob o regime de CLT. Esse é, também, o entendimento da RFB expresso nas Soluções de Consulta nº 52/13 e 89/15.⁶⁴

Assim, seja por força da previsão legal expressa, seja por inexistir qualquer precedente administrativo ou judicial em sentido diverso, não podem ser deduzidas as provisões em questão. Nesse caso, apenas o próprio valor da remuneração

63 Como visto, o artigo 335 do RIR apenas autoriza a dedução de provisões expressamente autorizadas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

64 Solução de Consulta nº 52/13 – Cosit: “ADMINISTRADOR EMPREGADO, FÉRIAS E DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. DESPESAS DEDUTÍVEIS. A pessoa jurídica poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias e décimo-terceiro salário, acrescida dos respectivos encargos sociais cujo ônus caiba à pessoa jurídica, de diretores e administradores, desde que estes sejam caracterizados como empregados, ou seja, estejam vinculados à pessoa jurídica por intermédio de um contrato de trabalho regido pela CLT.”

Solução de Consulta nº 89/15 - ADMINISTRADOR EMPREGADO. FÉRIAS E DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. DESPESAS DEDUTÍVEIS. A pessoa jurídica poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias e décimo-terceiro salário, acrescida dos respectivos encargos sociais cujo ônus caiba à pessoa jurídica, de diretores e administradores, desde que estes sejam caracterizados como empregados, ou seja, estejam vinculados à pessoa jurídica por intermédio de um contrato de trabalho regido pela CLT. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 52, DE 12 DE DEZEMBRO DE 2013. Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999, arts. 337 e 338

paga a esses diretores será dedutível, por força de autorização contida no artigo 357 do RIR⁶⁵ - o que não inclui, no entanto, as gratificações pagas.⁶⁶

Por fim, com relação aos servidores públicos cedidos às companhias de saneamento básico para exercício de cargos de confiança, a natureza da remuneração a ser paga aos servidores, e, portanto, o tratamento jurídico das provisões dessas remunerações, é prevista na legislação de cada ente, bem como nos atos normativos responsáveis pela cessão. Caso a legislação preveja relação *trabalhista* entre o servidor e a empresa, as provisões de remuneração de férias e décimo terceiro salário serão dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos termos do citado artigo 13, I da Lei nº 9.249/95.

Para o caso de servidores federais cedidos às companhias, o § 1º do artigo 93 da Lei nº 8.112/91 determina que o ônus do pagamento do servidor será da própria União Federal, o que inclui os respectivos encargos trabalhistas decorrentes dessa relação. Isso significa que esses servidores cedidos receberão, como regra geral, o valor de sua remuneração do próprio ente concedente, que arcará, também, com os encargos sociais que decorrem dessa relação de trabalho.

Todavia, na forma do § 2º da Lei, para os casos de servidor cedido a empresa pública ou sociedade de economia mista – como é o caso das Empresas de Saneamento Básico controladas por entes da Administração Pública⁶⁷ -, o ser-

65 Artigo 357. Serão dedutíveis na determinação do lucro real as remunerações dos sócios, diretores ou administradores, titular de empresa individual e conselheiros fiscais e consultivos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47). Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas “b” e “d”): I - as retiradas não debitadas em custos ou despesas operacionais, ou contas subsidiárias, e as que, mesmo escrituradas nessas contas, não correspondam à remuneração mensal fixa por prestação de serviços (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas “b” e “d”); II - as percentagens e ordenados pagos a membros das diretorias das sociedades por ações, que não residam no País.

66 Artigo 303 do RIR/99: Não serão dedutíveis, como custos ou despesas operacionais, as gratificações ou participações no resultado, atribuídas aos dirigentes ou administradores da pessoa jurídica (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58, parágrafo único). Contudo, os assim chamados salários indiretos, que são as despesas particulares dos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, tais como as despesas de supermercados e cartões de crédito, pagamento de anuidade de colégios, clubes, associações; também se enquadram no conceito de remuneração dedutível, nos termos do art. 358 do RIR - Pareceres Normativos CST nºs 18/85 e nº 11/92.

67 Nos termos do artigo 5º, I e II do Decreto-lei nº 200/67, considera-se Empresa Pública “a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da

vidor poderá optar pela remuneração do cargo efetivo acrescida de percentual da retribuição do cargo em questão. Nesse caso, a empresa deverá efetuar o reembolso das despesas realizadas pelo órgão ou entidade de origem, de modo que o ônus do pagamento da remuneração será não mais do ente público concedente, mas sim do particular.

Tomando como referência a legislação federal, tem-se duas situações entre si distintas: (a) aquela em que a remuneração do servidor é de responsabilidade do órgão do Poder Público na qual o servidor é lotado; (b) aquela em que a remuneração do servidor passa a ser de responsabilidade da empresa, que reembolsa a entidade cedente pelos valores dispendidos pelo Poder Público no pagamento da remuneração.

Na hipótese de as companhias de saneamento básico realizarem os pagamentos dos servidores públicos cedidos pelo Poder Público, diretamente ou por meio de reembolso ao ente cedente, a remuneração dos servidores será despesa própria das companhias de saneamento básico. Por essa razão, as provisões para o pagamento das remunerações de que trata o artigo 13, I da Lei nº 9.249/95 serão dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Remanescendo ao Poder Público a responsabilidade por essas remunerações, tais deduções não serão permitidas.

União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Govêrno seja levado a exercer por fôrça de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito” e Sociedade de Economia Mista “a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta”.

3.2. Contribuição ao PIS e COFINS

A Constituição Federal, em seu artigo 195, inciso I, alínea “b”, prescreve a competência da União Federal para instituição de contribuições sociais devidas pelas empresas, incidentes sobre a sua receita bruta, dentre outros. Dessa forma, foram instituídas as Contribuição ao PIS pela Lei Complementar no 7/70 e a COFINS pela Lei Complementar no 70/91. Nos termos do artigo 1º destes diplomas legais, tais contribuições têm como base de cálculo o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O §12 do referido artigo 195 da Constituição Federal determinou, ainda, competir à lei definir os setores de atividade econômica para os quais tais contribuições devem ser não cumulativas. A não cumulatividade para a Contribuição ao PIS para a COFINS foi, então, instituída pelas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente.

3.2.1. Regime não-cumulativo

Em atendimento à sistemática não-cumulativa de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, o recolhimento destas contribuições pelas associadas à Consulente é realizado às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, calculados sobre a sua receita bruta.⁶⁸ O artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 garante o direito de apurar crédito sobre as despesas expressamente autorizadas pela legislação.⁶⁹

No caso da Contribuição ao PIS e da COFINS, são apurados créditos sobre as despesas incorridas pelo contribuinte, à alíquota de 9,25%, independentemente de destaque em nota fiscal. Estes créditos serão abatidos do montante que resulte da aplicação desta mesma alíquota sobre a receita bruta da pessoa jurídica. O resultado deste encontro corresponde ao saldo devedor das contribuições, que deverá ser recolhido.

⁶⁸ Ressalvadas as receitas financeiras, tributadas à alíquota total de 4,65%, como será explicado à frente.

⁶⁹ Artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

A apuração de Contribuição ao PIS e de COFINS não cumulativa depende da compreensão das hipóteses legalmente previstas para a apuração de créditos. Isso implica, necessariamente, compreender as características das atividades de cada pessoa jurídica, identificando os dispêndios por ela incorridos e a subsunção deles às hipóteses legais de tomada de crédito. Afinal, não há, neste caso, valores destacados em documentos fiscais ou outros elementos desta natureza que autorizem de forma direta e precisa a apuração de créditos, mas sim critérios legais para a separação do que é, ou não, passível de aproveitamento.

Pois bem. Na forma do citado artigo 3^o das Leis n^{os} 10.637/02 e 10.833/03, é admitida a apuração de créditos sobre:

- i) bens adquiridos para revenda;
- ii) bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços;
- iii) energia elétrica e energia térmica;

70 “Artigo 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e b) nos §§ 1º e 1º-A do art. º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei; IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. § 2º Não dará direito a crédito o valor: I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação: I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei. (...)”

- iv) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- v) valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
- vi) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
- vii) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;⁷¹
- viii) bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
- ix) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
- x) vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Relativamente à possibilidade de apurar e aproveitar crédito sobre despesas com insumos, a inexistência de previsão legal expressa que permita a delimitação de que dispêndios estão abarcados pelo dispositivo fez com que surgissem duas principais linhas teóricas a respeito da definição desse conceito:

71 “[...] NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEPRECIACÃO. CUSTO DAS EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. Integram o custo das edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, todos os custos diretos e indiretos relacionados com a construção. Contudo, para os fins do disposto no art. 3º, VII, da Lei nº 10.833, de 2003, devem ser respeitadas as vedações legais, motivo pelo qual nem todos os custos alocados a aludidas edificações e benfeitorias admitem a apuração dos créditos da não cumulatividade da Cofins, sendo recomendável a segregação na própria contabilidade da Pessoa Jurídica. [...]” (Processo de Consulta nº 118/11. Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF, 9ª Região Fiscal. Data da Decisão: 09.05.2011).

“INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DESPESAS DE CONSERVAÇÃO DE PRÉDIOS. (...) No caso de essas despesas serem classificadas no ativo imobilizado da pessoa jurídica, consoante a legislação que rege a matéria, como edificações ou benfeitorias, aplicam-se as regras contidas no art. 3º, inciso VII, § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, as quais permitem a tomada de créditos dessas contribuições sociais, calculados sobre os respectivos encargos de depreciação e amortização. O prazo para o aproveitamento de créditos extemporâneos dessa contribuição social é de cinco anos contados do primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, sendo que apenas poderá ocorrer a utilização tardia desses créditos na hipótese de a referida depreciação e amortização já terem sido contabilizadas pela pessoa jurídica como custo ou encargo.” (Processo de Consulta nº 82/12. Data da decisão 23.4.2012. Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil - Disit 10).

(i) Teoria restritiva da definição do conceito de insumo: para fins de apuração de Contribuição ao PIS e COFINS, a definição de insumo deveria ser equivalente àquela veiculada pela legislação relativa ao IPI. Neste sentido, insumo seria apenas aquele bem que se integra ao produto final (matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem) e, também, que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação;

(ii) Teoria extensiva da definição do conceito de insumo: insumo deveria ser equiparado a “despesa necessária”, nos termos da legislação do IRPJ.

A RFB, na maioria de suas manifestações, adota a primeira dessas linhas argumentativas, fundamentando-se, especialmente, nas Instruções Normativas RFB nºs 247/02, 358/03 e 404/04, que restringem a apuração de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS aos gastos com bens *aplicados ou consumidos na prestação de serviços*.

Demonstra essa tomada de posição pela RFB o artigo 8º da Instrução Normativa RFB nº 404/04, ato normativo mais atual sobre o tema:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês: [...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços; [...]

§ 4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos: [...]

II - utilizados na prestação de serviços:

a) **os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços**, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e [...].⁷²

72 Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 404 de 12.03.2004, publicada no D.O.U de 15.03.2004.

O posicionamento em questão pode ser conferido, ainda, na Solução de Divergência no 14, de 20.5.2011, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT⁷³, na Solução de Divergência no 15, de 9.6.2008, da COSIT⁷⁴, na Solução de Consulta nº 64, de 5.9.2012⁷⁵ e na Solução de Consulta COSIT nº 5.011/15.

Provocado a se manifestar sobre o impasse entre o posicionamento adotado pela RFB e a pretensão dos contribuintes de uma definição mais abrangente da definição de insumos, o CARF debateu longamente o tema. Seguiu-se, naquele Tribunal, a prolação de julgados com posicionamentos entre uma e outra teorias acima expostas.

Como resultado destes debates, surgiu uma terceira corrente, a defender que a Contribuição ao PIS e a COFINS possuem sistemática própria de não-cumulatividade, diferente das demais tributos. Isso implicaria dizer que, nos termos do inciso II do artigo 3º tanto das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03,

73 “INSUMOS APLICADOS NA FABRICAÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. DIREITOS AUTORAIS. IMPOSSIBILIDADE. Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado, o que não ocorre no caso dos direitos autorais.(...).” (não destacado no original).

74 “Solução de Divergência nº 15/08: Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. As diárias pagas a empregados e funcionários em virtude da prestação de serviços em localidade diversa da que residem ou trabalham não dão direito ao crédito da Cofins não-cumulativa, por configurarem pagamento de mão-de-obra. Neste caso a apuração do crédito é vedada pelo art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 10.833, de 2003. Os gastos com passagem e hospedagem de empregados e funcionários, não são considerados ‘insumos’ na prestação de serviços, não podendo ser considerados para fins de desconto de crédito na apuração da contribuição para a Cofins não-cumulativa. As despesas de aluguel de veículos para transporte de empregados e funcionários não dão direito ao crédito da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo, por falta de previsão legal.” (não destacado no original).

75 “NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. Somente podem ser considerados insumos, para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à prestação de serviços, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa. Sua natureza será assim de um componente (fator) essencial na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado.” (não destacado no original).

deveriam ser considerados insumos os bens e serviços que estão inseridos no processo produtivo e na prestação de serviços e, também, que sejam essenciais ao fator de produção, sendo indispensáveis à geração da receita que será tributada:

CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.

A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.

CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS N 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.

“Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

EMPRESA DE FABRICAÇÃO DE MÓVEIS. CRÉDITOS RECONHECIDOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. INSUMOS.

Tratando-se de uma empresa fabricante de móveis, foram reconhecidos créditos com relação à aquisição de materiais para manutenção de máquinas. Os gastos incorridos na aquisição de materiais para manutenção de máquinas são necessários e imprescindíveis à atividade produtiva da contribuinte, inserindo no conceito de “insumo” previsto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Recurso Especial do Procurador Negado.

(Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-003.079. 3ª Turma. Relator Rodrigo Cardozo Miranda. Sessão de 13/08/2014).

Essa posição ganhou força e a ideia de um conceito próprio de insumo para a tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS representa, hoje, o posicionamento majoritário do CARF sobre o tema.

As considerações tecidas neste trabalho a respeito da definição do conceito de insumo em face da atual jurisprudência do CARF e seu distanciamento do entendimento ainda vigente no âmbito da RFB decorrem da análise de 58 julgados, selecionados por meio de pesquisa exaustiva aos repositórios de jurisprudência do CARF. Tais julgados podem ser divididos nos seguintes grupos:

- i. *Aproximação à sistemática do IPI: Visão mais restritiva de insumo, atrelada ao consumo no processo produtivo. Aplicação das Instruções Normativas RFB nºs 247/02, 358/03 E 404/04: 21 acórdãos, prolatados até dezembro de 2010;*
- ii. *Aproximação à sistemática do IRPJ: Equiparação de insumo a custo e despesa necessária, entendido como qualquer despesa relacionada à atividade da pessoa jurídica (artigo 299 do RIR/99): 10 acórdãos, prolatados entre julho de 2008 e janeiro de 2012;*
- iii. *Aproximação da sistemática do IRPJ: Visão relacionada ao conceito contábil de custo por absorção: 8 acórdãos, prolatados entre outubro de 2007 e março de 2015;*
- iv. *Visão intermediária (ou própria da Contribuição ao PIS e da COFINS), hoje pacífica⁷⁶ no CARF: Imprescindibilidade da utilização do insumo para a atividade do contribuinte: 19 acórdãos, prolatados entre agosto de 2010 e março de 2015.*

Não é possível afirmar, ainda, haver posicionamento pacífico do Poder Judiciário quanto à definição do conceito de insumo para fins de apuração de Contribuição ao PIS e de COFINS. Em que pese isso, é possível identificar a tendência do STJ a adotar a interpretação hoje majoritária nos julgados do CARF. Neste sentido, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.246.317/MG, por sua

⁷⁶ É possível afirmar a existência de entendimento pacífico neste sentido em razão de: (i) não ter sido encontrado, desde o final de 2010, nenhum acórdão que adotou a interpretação restritiva da legislação do IPI; (ii) desde janeiro de 2012, nenhum acórdão que adotou a interpretação de aproximação da legislação do IRPJ; (iii) todos os julgamentos na CSRF terem adotado essa posição intermediária.

Segunda Turma, reconheceu que a definição de insumo, para fins do cálculo de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS, não deve se basear nas Instruções Normativas RFB nºs 247/02 e 404/04, sendo ilegal a sua restrição – ou seja, a imposição de consumo do bem no processo produtivo – pelos atos normativos citados.⁷⁷

A solução definitiva do tema, no entanto, está ainda por ocorrer. O Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, abordará a problemática da definição do conceito de insumo de maneira vinculante a todos os órgãos do Poder Judiciário. E, embora não seja possível prever o resultado do julgamento, o entendimento expresso no citado Recurso Especial nº 1.246.317/MG, publicado em 29/06/2015, será o principal precedente a ser considerado para a solução da demanda.

Portanto, adotando-se o atual entendimento do CARF, ainda pendente de ser avalizado pelo STJ de maneira vinculante ao Poder Judiciário, pode-se afirmar que insumos não são apenas os bens e serviços que se integram ao produto da atividade do contribuinte ou são consumidos no exercício desta, mas, também, todos os gastos incorridos pelo sujeito passivo para tornar possível a realização da atividade empresarial e a geração de receita. Qualifica-se como insumo, neste sentido, todo e qualquer bem ou serviço que viabiliza a atividade da empresa, ou seja, sem o qual não é possível exercer seu objeto social.

Entretanto, note-se que, como visto, tal entendimento encontra obstáculo nas ainda vigentes Instruções Normativas RFB nºs 247/02, 358/03 e 404/04, bem como nas Soluções de Divergência e de Consulta emitidas pela RFB.

Não por outra razão, por meio da mais recente Solução de Consulta sobre o tema, de nº 5.011/15, emitida após a sedimentação do entendimento do CARF, a RFB reafirmou seu posicionamento. Nela, destacou que a verificação de

77 [...] são ilegais o art. 66, §5º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 – Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

alterações no bem, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas em razão da ação exercida sobre o produto em fabricação ou em produção é essencial para o seu enquadramento como insumo.

Assim, muito embora seja possível afirmar a possibilidade de tomada de crédito de bens diretamente relacionados à atividade-fim da empresa, ou, ainda, daqueles previstos de maneira expressa na legislação, o não consumo do bem no processo produtivo é elemento que importará a assunção de risco de autuação. Nesse caso, será remota a probabilidade de a autuação ser mantida pelo CARF em sede de Recurso Administrativo, considerando-se a jurisprudência atual do Tribunal sobre o tema, atualizada até o momento de assinatura do presente trabalho.

Antes de adentrar o estudo das despesas incorridas pelas associadas à AESBE, será abordada, brevemente, a questão de Contribuição ao PIS e de COFINS sobre as chamadas *receitas financeiras* das companhias de saneamento básico.

3.2.2. Tributação das receitas financeiras

Especificamente no que tange à tributação pela Contribuição ao PIS e pela COFINS das receitas decorrentes de aplicações de valores no mercado financeiro, variações cambiais, juros contratuais e outras – as chamadas receitas financeiras –, assim prescreve o artigo 27, § 2º, da Lei nº 10.865/04:

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior. (...)

§ 2o O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8o desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

Dando cumprimento a este dispositivo, os Decretos nº 5.164/04 e nº 5.442/05 estabeleceram que a Contribuição ao PIS e a COFINS incidiriam sobre receitas financeiras à alíquota de 0 (zero). Como consequência disso, as empresas não vinham recolhendo referidas contribuições sobre os montantes auferidos a este título.

Passados mais de 11 anos, então, foi editado o Decreto nº 8.426/15, por meio do qual determinou-se a incidência destas contribuições sobre receitas financeiras à alíquota de 4,65%:

Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

Por força deste Decreto, a RFB passou a exigir, a partir de 25/08/2015, Contribuição ao PIS e COFINS calculadas sobre receitas financeiras, incidentes sob o percentual de 4,65. A cobrança em questão, no entanto, vem sendo questionada judicialmente pelos contribuintes.

O argumento central de tais questionamentos é a inexistência de autorização constitucional para a delegação da competência legislativa para a instituição ou o aumento de um tributo, o que também é vedado pelo Código Tributário Nacional. Nesse sentido, a exigência representaria oneração flagrantemente inconstitucional e ilegal das atividades das pessoas jurídicas sediadas no Brasil.

Além disso, ainda que referido aumento de alíquota não violasse qualquer regra do ordenamento jurídico, para que pudesse ser mantida a cobrança das contribuições nos termos prescritos pelo Decreto nº 8.426/15, seria imprescindível que fosse autorizada a apuração de crédito sobre as despesas financeiras.

Não havendo tal autorização, resta violado o princípio da não-cumulatividade, previsto pelo artigo 195, §12, da Constituição, e consagrado nas Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02.⁷⁸

As ilegalidades cometidas pelo ato normativo mencionado têm sido reconhecidas pelo Poder Judiciário, existindo precedentes favoráveis aos contribuintes nos quais destacou-se: (1) a impossibilidade de majoração das alíquotas de Contribuição ao PIS e de COFINS por meio de decreto; e (2) o direito de apurar créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS sobre as cobranças levadas a efeito pelas autoridades fiscais.⁷⁹

Em que pese as ilegalidades e inconstitucionalidades apontadas, considerando-se estar vigente o Decreto que alterou a cobrança de Contribuição ao PIS e de COFINS sobre as receitas financeiras, o ajuizamento de medida judicial é

78 Conforme o já reconhecido pelo TRF da 4ª Região: "TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. (...). 1. A técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá por meio da apuração de uma série de créditos pelo próprio contribuinte, para dedução do valor a ser recolhido a título de PIS e de COFINS. 2. A coerência de um sistema de não cumulatividade de tributo direto sobre a receita exige que se considere o universo de receitas e o universo de despesas necessárias para obtê-las, considerados à luz da finalidade de evitar sobreposição das contribuições e, portanto, de eventuais ônus que a tal título já tenham sido suportados pelas empresas com quem se contratou. 3. Tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, digam ou não respeito à atividade que constitui seu objeto social, os créditos devem ser apurados relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à contribuição, necessárias à obtenção da receita. (...)" (TRF 4, AC 0000007-25.2010.404.7200, Primeira Turma, Relator Des. Fed. Leandro Paulsen, D.E. 04/07/2012).

79 Exemplificativamente, acórdão da Justiça Federal de São Paulo: "(...) O princípio da legalidade (art. 150, I, da CF) é cláusula pétrea, decorrente do modelo de Estado Democrático de Direito (art. 1º, caput, CF/88) adotado pela República Federativa do Brasil, em que o Poder Público se sujeita ao império da lei e da Constituição, garantindo a segurança do cidadão diante da tributação. (...) a situação em discussão, de restabelecimento de alíquotas por decreto presidencial, não se enquadra nas exceções constitucionais ao princípio da legalidade. O transcrito 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/2004 excepcionou a regra da legalidade prevista no inciso I do art. 150 da Constituição Federal, outorgando ao Poder Executivo a faculdade de reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das contribuições. Tal exceção não possui previsão no texto constitucional, (...). Estender a exceção da legalidade para a majoração das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas no regime de não-cumulatividade enceta violação à separação de poderes da República (art. 2º da Constituição), não encontrando socorro, nem mesmo, no art. 68, 2º, da Carta Política ou no art. 25 do ADCT." (Medida liminar deferida nos autos do Mandado de Segurança nº 000662916.2015.4.03.6120, em trâmite na 1ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Araraquara/SP).

necessário para que seja reconhecido o direito das empresas de saneamento básico de não se sujeitarem ao disposto na norma em questão.

3.2.3. Despesas incorridas pelas associadas à AESBE

Feitas as considerações de ordem geral a respeito da tomada de créditos para apuração de Contribuição ao PIS e de COFINS na sistemática não cumulativa, será analisada a possibilidade de apuração de crédito pelas companhias de saneamento básico para cada um dos dispêndios indicados.

Há uma especificidade a ser considerada em todo o trabalho: As empresas associadas à AESBE firmam com o Poder Público contratos de concessão de serviços públicos, assumindo obrigações decorrentes da disciplina legal do desenvolvimento dessas atividades.

Como concessionárias, é dever legal das empresas de saneamento básico prestar serviço contínuo, eficiente, seguro e geral.⁸⁰ As condições materiais para a prestação desse serviço representam obrigações legais das associadas à Consulente, que devem, como tal, dar direito a crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS.

Da mesma forma, a composição da tarifa, principal forma de remuneração dos concessionários, não é de livre estipulação das empresas, tendo seus critérios determinados pelo Poder Concedente no processo licitatório e revisto conforme as regras firmadas pelo próprio contrato de concessão (artigo 9º, § 2º da Lei nº 8.987/95). Isso levando-se em conta, ainda, as obrigações legais e contratuais advindas do regime jurídico especial a que se submetem essas empresas, bem como as normas emitidas pelas Agências Reguladoras do setor.

⁸⁰ Nos termos do artigo 6º da Lei nº 8.987/96: "Toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários, conforme estabelecido nesta Lei, nas normas pertinentes e no respectivo contrato. § 1º Serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas. § 2º A atualidade compreende a modernidade das técnicas, do equipamento e das instalações e a sua conservação, bem como a melhoria e expansão do serviço. § 3º Não se caracteriza como descontinuidade do serviço a sua interrupção em situação de emergência ou após prévio aviso, quando: I - motivada por razões de ordem técnica ou de segurança das instalações; e II - por inadimplemento do usuário, considerado o interesse da coletividade."

Desse modo, diferentemente do que ocorre com empresas que atuam em outros setores da economia, em especial aqueles puramente privados, regidos pelas regras de mercado, a análise da aptidão de um dispêndio para gerar créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS passa, necessariamente, pela consideração dos seguintes elementos: (i) obrigações legais inerentes aos serviços de saneamento básico; (ii) deveres impostos pelos contratos de concessão firmados com o Poder Público; e (iii) composição tarifária.

Tendo em mente que a situação concreta de cada uma das empresas associadas será decisiva para a conclusão pela possibilidade de tomada de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS, será analisado cada dispêndio indicado individualmente. Serão identificadas, então, as condições para que deem direito a crédito a partir dos pressupostos normativos firmados, bem como dos aspectos fáticos que sejam conhecidos.

3.2.3.1. Despesas vinculadas ao conceito de insumo

(i) materiais:

Os materiais utilizados diretamente pelas empresas associadas à AESBE na prestação de serviços, conforme as especificidades relativas aos serviços prestados e à política de remuneração firmada nos contratos de concessão, darão ensejo à tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS.

Para que seja afastado o risco de autuação, o crédito deverá ser tomado com relação aos materiais que sofram desgaste ou sejam consumidos na prestação do serviço ou na realização de obras previstas nos contratos firmados com o Poder Concedente. Isso em razão do atual e restritivo entendimento da RFB, expresso nas Soluções de Consulta nºs 66/06, 38/05, 30/12, 82/09, 67/04 e 5.011/15.⁸¹

⁸¹ Disit 1: Solução de Consulta nº 66/06: "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. Os bens e serviços caracterizados como insumos, na prestação de serviços, devem ser aqueles diretamente relacionados com a atividade e nela efetivamente aplicados ou consumidos. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade. Não dão direito a crédito os valores despendidos a título de alimentação, vale-transporte e uniformes, pagos a funcionários, ainda que indiretamente, por se caracterizarem como valores de mão-de-obra pagos a pessoa física."

Disit 2: Solução de Consulta nº 38/05: “CRÉDITO. INSUMOS. Os materiais que não sofrem desgaste em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, escapam do conceito de insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda. Os serviços de reposição e substituição de peças, prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, que não são aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda deixam de gerar direito a créditos na nova sistemática da não-cumulatividade da Cofins. Os bens e serviços adquiridos e custos e despesas incorridos, a partir do mês em que se iniciou a aplicação da nova sistemática de apuração não-cumulativa da Cofins, dão direito a crédito, podendo seu aproveitamento ocorrer em meses subseqüentes a apuração.”

Disit 3: Solução de Consulta nº 30/12: “CRÉDITOS. INSUMOS. PLANOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA. Somente geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da Cofins, nos moldes da disciplina introduzida pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os custos, despesas e encargos estritamente nele discriminados, não havendo previsão legal para a apuração de créditos sobre outros custos, despesas ou encargos da pessoa jurídica no desenvolvimento de suas atividades, ainda que necessários ou obrigatórios a elas. Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado. (...)”

Disit 5: Solução de Consulta nº 82/09: “SC 7/08: “BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. O sujeito passivo poderá, no cálculo da Cofins, no regime não-cumulativo, descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços. A água somente será considerada como insumo quando for utilizada diretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda; Equipamentos de Proteção Industrial - EPI e fardamento; material de escritório e limpeza das obras, material de campanhas educacionais e materiais para utilização no ambulatório médico da obra não são considerados insumos, pois não atendem ao requisito de o desgaste ou dano ter ocorrido “em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”; os serviços de vigilância, telefonia, passagens e hospedagens em hotéis, exames médico-admissional, cursos e treinamento, serviços de transportes, mesmo que referidos empregados estejam vinculados à obras, não geram direito a créditos a serem descontados do PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de produtos; o aluguel de veículos não gera direito ao crédito por não se enquadrar no artigo 3º, inciso IV da Lei 10.833, de 2003.”

Disit 5: Solução de Consulta nº 67/04: “INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE MONTAGEM E MANUTENÇÃO. DESPESAS ADMINISTRATIVAS. DESPESAS MÉDICAS. ALIMENTAÇÃO. CESTA BÁSICA. ALUGUÉIS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINA. Para fins de apuração do crédito a ser descontado do valor da COFINS não-cumulativa, os custos e despesas, inclusive alugueis, dependem da vinculação com a atividade e desde que estejam explicitamente previstos na norma. Por consequência, as despesas administrativas, inclusive materiais de escritório e consumo, e os gastos com alimentação, cesta básica e assistência médica, mesmo as incorridas com pessoal da área de produção, não geram crédito. Considera-se insumo apenas os bens e serviços que for em aplicados ou consumidos diretamente na produção de serviços, e que guardem relação intrínseca com a quantidade produzida ou que altere ou modifique a qualidade do serviço para adequar ao contratado pelas partes. Estão alcançadas pelo conceito de insumo as despesas ou custos com bens de pequeno valor e os de manutenção de máquina, que vise recuperar o desgaste ou dano, decorrente do uso na produção. É do produtor de serviço o ônus da caracterização dos insumos, podendo ser-lhe exigida eventuais diferenças de créditos indevidamente descontados da COFINS.”

Solução de Consulta nº 5011/15: ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Com base nessas premissas, é possível identificar os critérios para que cada um dos materiais consultados dê direito a crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS. Para os casos em que não houver entendimento expresso da RFB a respeito do enquadramento do bem no conceito de insumo para fins de crédito, a opinião pelo aproveitamento ou não de crédito estará fundamentada nas considerações gerais tecidas no item 3.3 e neste subitem 3.3.1.

Assim, os materiais, desde que utilizados diretamente na prestação dos serviços, ou seja, no tratamento ou entrega da água, ou aplicados nas máquinas que são utilizadas na prestação do serviço, podem ser utilizados para apuração de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS. Os elementos que autorizam a tomada do crédito são, em síntese: (i) serem os materiais consumidos ou sofrerem desgaste na prestação do serviço; (ii) serem os materiais imprescindíveis à realização da atividade geradora de receita das companhias; e (iii) serem os materiais empregados no cumprimento de deveres previstos na legislação regulatória do saneamento básico ou nos contratos de concessão de serviço público firmados entre as companhias e o Poder Público.

Atendendo-se a esses critérios normativos, poderão ensejar a tomada de crédito os serviços de: (a) tratamento; (b) de segurança e proteção da água e do esgoto – não abrangendo os materiais de proteção individual (EPIs); (c) de natureza permanente; (d) de operação e manutenção de sistemas; (e) de laboratório; (f) de manutenção de hidrômetros e (g) de pequenas ferramentas.

Para estas conclusões, foram analisadas diversas soluções de consultas e, dentre elas, selecionadas para fins de citação expressa neste trabalho 8 decisões de cada uma das Divisões de Tributação responsáveis pela análise de Consultas

- *Cofins EMENTA: PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO. As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, e, ainda, sofrerem alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou em produção, são consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado da Cofins. É condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 76, DE 23 DE MARÇO DE 2015. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º.*

Tributárias formuladas e 3 decisões em processos de divergência da Coordenação de Tributação da RFB, as quais expressam de forma consistente o entendimento do órgão a respeito do tema: Soluções de Consulta nºs 66/06, 38/05, 30/12, 82/09, 7/08, 135/12, 197/11, 04/07 e Solução de Divergência nº 14/11. Foi indicada, ainda, a recente Solução de Consulta sobre o tema, nº 5011/15, que trata da tomada de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS na aquisição de materiais para integrarem a prestação de serviços. Referidos atos normativos representam, de forma segura, o posicionamento da RFB sobre o tema, não havendo outros de teor distinto que se prestem a indicar entendimentos diversos deste órgão.

(a) de tratamento

O tratamento de água e esgoto é um dos serviços previstos pela legislação como próprios do saneamento básico – artigo 3º da Lei nº 11.445/07. Por essa razão, isto é, por estarem diretamente relacionados com a prestação do serviço de saneamento básico, os gastos com materiais utilizados diretamente nessa atividade e que sejam consumidos no processo produtivo dão ensejo à apuração de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS.

A tomada de crédito sobre dispêndios com materiais de tratamento de água e esgoto que não forem consumidos ou não sofram desgaste na prestação de serviço representará risco de autuação por parte da RFB, autuação esta que, como visto, terá alta probabilidade de ser revertida pelo CARF em sede de recurso administrativo.⁸²

(b) para conservação/manutenção de bens administrativos

Os bens administrativos são aqueles que não estão ligados ao sistema produtivo diretamente, sendo utilizados nas atividades-meio das empresas de saneamento básico, isto é, no desenvolvimento de atividades que não sejam aquelas de prestação de serviços de saneamento básico e de execução de obra pública prevista em contrato. Esses bens, bem como os materiais utilizados em sua conservação, não ensejam direito a crédito de Contribuição ao PIS e COFINS,

⁸² Soluções de Consulta nºs 66/06, 38/05, 30/12, 82/09, 7/08, 135/12, 197/11, 04/07, Solução de Divergência nº 14/11 e Solução de Consulta nº 5011/15.

porque não são aplicados diretamente na prestação de serviços, sendo possível estabelecer relação apenas mediata entre eles e a fonte geradora de receita das empresas associadas à Consulente.⁸³

Assim, nos termos do exposto nos itens anteriores, não há autorização legal para que sejam apurados créditos sobre dispêndios desta natureza.⁸⁴

83 A partir do parâmetro de busca "bens administrativos crédito": 48 Soluções de Consulta; 1 Solução de Divergência e 1 Processo Administrativo. Atos excluídos por não se relacionarem de forma direta com o objeto da pesquisa: 38.

84 Vide soluções de consulta indicadas na nota de rodapé nº 81. Bem como as seguintes Soluções de Consulta:

Processo de Consulta nº 359/2012 e 356/2012 SRRF07: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. Ementa: CRÉDITOS - INSUMOS. Os créditos passíveis de serem descontados do valor apurado da Cofins não cumulativa, com base nos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, restringem-se àqueles que atendam às condições postas na lei e na disciplina infralegal, não sendo permitido, a qualquer título, o alargamento dos conceitos e requisitos nela exigidos para o seu aproveitamento. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003 art. 3º; IN SRF nº 404, de 2004; IN RFB nº 740, de 2007, art. 12.

Processo de Consulta nº 342/2012 SRRF07. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: INSUMO. CRÉDITO. SERVIÇOS. Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Geram direito a crédito da Cofins não cumulativa, por serem considerados despesas com insumos, os valores pagos à pessoa jurídica prestadora de serviços de impressão e manutenção de equipamentos, em decorrência da locação de mão de obra especializada em gestão e manutenção de impressoras diretamente aplicadas na atividade-fim da locatária, desde que atendidos os demais requisitos exigidos pela legislação de regência. Não geram direito à crédito da Cofins as despesas decorrentes da locação de mão de obra para a gestão e a manutenção das impressoras empregadas nas atividades administrativas da empresa, por não poderem ser caracterizadas como insumos pela legislação pertinente nem estarem enquadradas em outra hipótese de creditamento das mencionadas contribuições. As despesas com material de impressão de estudos, desenhos, diagramas etc. referentes aos projetos desenvolvidos por pessoa jurídica prestadora de serviços de engenharia e de consultoria, desde que atendidos os requisitos legais e normativos que regem a matéria, poderão ser consideradas como insumo para fins de desconto de crédito na apuração da Cofins não cumulativa. As despesas com material de impressão utilizado na atividade administrativa não geram direito a crédito da Cofins, por não serem consideradas como insumo da atividade da pessoa jurídica prestadora de serviços de engenharia e consultoria nem estarem enquadradas em outra hipótese de geração de crédito dessa contribuição. A pessoa jurídica locatária de imóveis, máquinas e equipamentos utilizados em suas atividades pode apurar crédito da Cofins não cumulativa relativamente ao valor dos aluguéis incorridos no mês. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, e IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

Ementa: INSUMO. CRÉDITO. SERVIÇOS. Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica,

Note-se que a análise de essencialidade desses materiais, e, portanto, dos serviços de sua conservação, deverá ser realizada, sempre, tomando-se em conta a função, o emprego de cada um desses materiais, e a sua relação com as atividades-fim da empresa. Assim, um mesmo material será considerado insumo quando empregado nas atividades-fim das empresas e administrativo quando utilizado nas atividades-meio das empresas.

Se esses materiais destinam-se à manutenção de bens que integrem os setores operacionais da companhia, relacionados com o desenvolvimento de suas atividades-fim (prestação de serviços de saneamento básico), deverão receber tratamento equivalente ao dos dispêndios em relação aos quais é possível apurar créditos, consoante o desenvolvido no tópico “3.3.1 – Despesas vinculadas ao conceito de insumo.”

(c) de corte

Os materiais de corte são aplicados na interrupção dos serviços prestados pelas empresas quando há descumprimento do dever de pagamento de tarifa por seus clientes, de modo que são utilizados no processo de cobrança comercial.

Ainda que se possa argumentar pela importância das atividades de cobrança

intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Geram direito a crédito da Contribuição para o PIS não cumulativa, por serem considerados despesas com insumos, os valores pagos à pessoa jurídica prestadora de serviços de impressão e manutenção de equipamentos, em decorrência da locação de mão de obra especializada em gestão e manutenção de impressoras diretamente aplicadas na atividade-fim da locatária, desde que atendidos os demais requisitos exigidos pela legislação de regência. Não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS as despesas decorrentes da locação de mão de obra para a gestão e a manutenção das impressoras empregadas nas atividades administrativas da empresa, por não poderem ser caracterizadas como insumos pela legislação pertinente nem estarem enquadradas em outra hipótese de creditamento das mencionadas contribuições. As despesas com material de impressão de estudos, desenhos, diagramas etc. referentes aos projetos desenvolvidos por pessoa jurídica prestadora de serviços de engenharia e de consultoria, desde que atendidos os requisitos legais e normativos que regem a matéria, poderão ser consideradas como insumo para fins de desconto de crédito na apuração da Contribuição para o PIS não cumulativa. As despesas com material de impressão utilizado na atividade administrativa não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS, por não serem consideradas como insumo da atividade da pessoa jurídica prestadora de serviços de engenharia e consultoria nem estarem enquadradas em outra hipótese de geração de crédito dessa contribuição. A pessoa jurídica locatária de imóveis, máquinas e equipamentos utilizados em suas atividades pode apurar crédito da Contribuição para o PIS não cumulativa relativamente ao valor dos aluguéis incorridos no mês. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, e IN SRF nº 247, de 2002, art. 66.

para o desenvolvimento do objeto social das empresas, assumindo inquestionável relevância econômica e comercial, elas não se confundem com a prestação do serviço de saneamento básico propriamente dita. Trata-se, em verdade, de providências de natureza administrativa, que permitem que a empresa cobre seus usuários com maior eficiência. Em razão disso, tais não se enquadram na definição do conceito de insumo exposta anteriormente, não ensejando, portanto, créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS.

(d) de segurança pessoal (equipamentos de proteção individual – EPI's e equipamentos de proteção coletiva – EPC's)

Os materiais utilizados pelos funcionários da empresa para sua proteção individual no transcurso do processo produtivo – EPI's e EPC's não dão, como regra geral, direito à tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS. Muito embora a proteção da segurança dos trabalhadores decorra de obrigações legais de cunho trabalhista assumidas pelas empresas de saneamento básico, a RFB possui entendimento consolidado por meio da Solução de Consulta nº 88/13⁸⁵,

85 Foram localizadas, ainda, 3 respostas a consulta em que foi manifestado o mesmo entendimento contrário à tomada de crédito com relação a esses bens:

Processo de Consulta nº 131/2010 SRRF09: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: NÃO-CUMULATIVIDADE. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). INSUMOS. CRÉDITOS. As despesas efetuadas com o fornecimento de equipamentos de proteção individual (EPI) aos empregados, por pessoa jurídica industrial, não se subsumem no conceito de insumos para os fins previstos no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista não serem matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, nem sofrerem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º, I, 'a'. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

Processo de Consulta nº 8/09 SRRF05: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.

Ementa: EPI. CRÉDITO NA AQUISIÇÃO. a) As aquisições de Equipamentos de Proteção Individual utilizados na prestação de serviços não geram direito a crédito na apuração da Cofins não-cumulativa. Processo de Consulta nº 7/08 SRRF05: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. Ementa: BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. O sujeito passivo poderá, no cálculo da Cofins, no regime não cumulativo, descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços. A água somente será considerada como insumo quando for utilizada diretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda; Equipamentos de Proteção Industrial - EPI e fardamento; material de escritório e limpeza das obras, material de campanhas educacionais e materiais para utilização no ambulatório médico da obra não são considerados insumos, pois não atendem ao requisito de o desgaste ou dano ter ocorrido "em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação"; os serviços de vigilância, telefonia, passagens e hospedagens em hotéis, exames médico- admissional, cursos e treinamento,

da 6ª Região Fiscal, no sentido de não ser possível a tomada de crédito com relação a essas despesas:

Os valores das despesas realizadas com a aquisição de materiais de limpeza de maquinário utilizado na preparação de refeições e com equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: luvas, óculos, toucas, botas e uniformes, utilizados por empregados na execução dos serviços de alimentação coletiva, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, porque não se enquadram na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados (...)

Dessa sorte, ante à existência de ato normativo da RFB a afastar expressamente a tomada de crédito para os equipamentos de proteção individual, não é autorizada, hoje, a apuração de créditos sobre tais gastos.⁸⁶

Note-se, todavia, que muito embora não haja entendimento pacífico no CARF a respeito do tema dos materiais de proteção individual, é possível identificar manifestações deste Tribunal no sentido de reconhecer que, em certos casos, porque decorrentes de obrigações legais – e que poderão ter sido previstos nos contratos de concessão de serviço público –, tais equipamentos poderiam ser considerados insumos:⁸⁷

serviços de transportes, mesmo que referidos empregados estejam vinculados à obras, não geram direito a créditos a serem descontados do PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de produtos; o aluguel de veículos não gera direito ao crédito por não se enquadrar no art. 3º, inciso IV da Lei 10.833, de 2003. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

(Critérios de busca: "material de segurança e proteção crédito" no CheckPoint. Resultado: 12 Instruções Normativas e 5 Soluções de Consulta. Atos excluídos por não se relacionarem com o objeto da pesquisa: 9).

86 Considerando a relevância desses materiais e a possibilidade de seu enquadramento no conceito de insumo, é importante organizar consultas ou ações junto à RFB para que seja reconhecido o direito das companhias de saneamento básico a apurar e aproveitar créditos sobre os valores dispendidos com os materiais de proteção dos trabalhadores que se enquadrem no exposto neste trabalho.

87 É possível encontrar, igualmente, entendimentos contrários ao aproveitamento de créditos nesses casos, exemplificados a seguir: Acórdãos no 3403.001.893 a 896, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30.01.2013 e Acórdãos no 3403.001.937 a 944, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes em relação ao tema, sessão de 19.03.2013.

Tratando-se de prestação de serviços de catering e headling, ensejam o creditamento os gastos com uniformes, serviços de lavanderia, de remoção e incineração e de resíduos e análises laboratoriais, por guardarem relação de essencialidade e pertinência a tais processos produtivos (Acórdão nº 3803-004.025. Rel. Cons. Alexandre Kern. Julgado em 19/03/2013).

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no câmputo de referido tributo. (Acórdão nº 9303-01.741, Rel. Cons. Nanci Gama. Julgado em 09/11/2011).

Assim, para os casos em que há previsão legal ou contratual expressa no sentido de ser necessária a utilização de certos materiais de segurança específicos e necessários à prestação do serviço, seria possível sustentar, junto à RFB, o reconhecimento da possibilidade de tomada de crédito. É o caso, por exemplo, de tais como materiais e roupas de segurança necessários ao trabalho realizado nas estações de tratamento de esgoto sanitário, cuja essencialidade decorre da própria natureza das atividades desenvolvidas pelas Empresas de Saneamento.

Contudo, considerando-se o atual entendimento da RFB, não deverá ser realizada a tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS dessas despesas, tendo em vista o alto risco de autuação por parte das autoridades fiscais.

(e) de natureza permanente

Materiais de natureza permanente são aqueles que servem à estrutura e funcionamento normal das atividades da empresa, sendo contabilizados pelas associadas da AESBE como despesas. Quando utilizados diretamente na prestação de serviços de saneamento básico, o que ocorre, por exemplo, com seu emprego na manutenção de equipamentos de operação de rede de água e

esgoto e de sistemas, dão direito à tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS pelas empresas associadas à AESBE.⁸⁸

88 Disit 1: Solução de Consulta nº 66/06: "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. Os bens e serviços caracterizados como insumos, na prestação de serviços, devem ser aqueles diretamente relacionados com a atividade e nela efetivamente aplicados ou consumidos. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não cumulatividade. Não dão direito a crédito os valores despendidos a título de alimentação, vale-transporte e uniformes, pagos a funcionários, ainda que indiretamente, por se caracterizarem como valores de mão-de-obra pagos a pessoa física."

Disit 2: Solução de Consulta nº 38/05: "CRÉDITO. INSUMOS. Os materiais que não sofrem desgaste em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, escapam do conceito de insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda. Os serviços de reposição e substituição de peças, prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, que não são aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda deixam de gerar direito a créditos na nova sistemática da não-cumulatividade da Cofins. Os bens e serviços adquiridos e custos e despesas incorridos, a partir do mês em que se iniciou a aplicação da nova sistemática de apuração não-cumulativa da Cofins, dão direito a crédito, podendo seu aproveitamento ocorrer em meses subsequentes a apuração."

Disit 3: Solução de Consulta nº 30/12: "CRÉDITOS. INSUMOS. PLANOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA. Somente geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da Cofins, nos moldes da disciplina introduzida pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os custos, despesas e encargos estritamente nele discriminados, não havendo previsão legal para a apuração de créditos sobre outros custos, despesas ou encargos da pessoa jurídica no desenvolvimento de suas atividades, ainda que necessários ou obrigatórios a elas. Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado. (...) "

Disit 5: Solução de Consulta nº 82/09: "SC 7/08: " BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS. O sujeito passivo poderá, no cálculo da Cofins, no regime não-cumulativo, descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços. A água somente será considerada como insumo quando for utilizada diretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda; Equipamentos de Proteção Industrial - EPI e fardamento; material de escritório e limpeza das obras, material de campanhas educacionais e materiais para utilização no ambulatório médico da obra não são considerados insumos, pois não atendem ao requisito de o desgaste ou dano ter ocorrido "em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação"; os serviços de vigilância, telefonia, passagens e hospedagens em hotéis, exames médico-admissional, cursos e treinamento, serviços de transportes, mesmo que referidos empregados estejam vinculados à obras, não geram direito a créditos a serem descontados do PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de produtos; o aluguel de veículos não gera direito ao crédito por não se enquadrar no art. 3º, inciso IV da Lei 10.833, de 2003."

Disit 5: Solução de Consulta nº 67/04: " INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE MONTAGEM E MANUTENÇÃO. DESPESAS ADMINISTRATIVAS. DESPESAS MÉDICAS. ALIMENTAÇÃO. CESTA BÁSICA. ALUGUÉIS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. MANUTENÇÃO DE MÁQUINA. Para fins de apuração do crédito a ser descontado do valor da COFINS não-cumulativa, os custos e despesas, inclusive alugueis, dependem da vinculação com a atividade e

Já nos casos em que forem utilizados em atividades administrativas, não diretamente relacionadas com as atividades-fim das companhias de saneamento básico, a tomada de crédito será vedada.

(f) de operação e manutenção de sistemas

Os sistemas empregados diretamente nas máquinas utilizadas na prestação dos serviços de saneamento (atividade-fim das empresas) dão direito à apuração de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS. É o que ocorre, exemplificativamente, com os sistemas utilizados para operar máquinas de abastecimento ou de tratamento de água.

Restou firmado, então, por meio da Solução de Consulta nº 120, da Superintendência 8ª Região Fiscal da RFB, a possibilidade de tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS dos dispêndios relativos a programas de computador responsáveis pelo funcionamento direto de máquinas ou equipamentos que integram a atividade-fim da empresa.⁸⁹

desde que estejam explicitamente previstos na norma. Por consequência, as despesas administrativas, inclusive materiais de escritório e consumo, e os gastos com alimentação, cesta básica e assistência médica, mesmo as incorridas com pessoal da área de produção, não geram crédito. Considera-se insumo apenas os bens e serviços que for em aplicados ou consumidos diretamente na produção de serviços, e que guardem relação intrínseca com a quantidade produzida ou que altere ou modifique a qualidade do serviço para adequar ao contratado pelas partes. Estão alcançadas pelo conceito de insumo as despesas ou custos com bens de pequeno valor e os de manutenção de máquina, que vise recuperar o desgaste ou dano, decorrente do uso na produção. É do produtor de serviço o ônus da caracterização dos insumos, podendo ser-lhe exigida eventuais diferenças de créditos indevidamente descontados da COFINS."

Solução de Consulta nº 5011/15: ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO. As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, e, ainda, sofrerem alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou em produção, são consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado da Cofins. É condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 76, DE 23 DE MARÇO DE 2015. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 4º.

89 Em posicionamento isolado, a RFB considerou, na Solução de Consulta SRRF07 nº 310/12, que as "despesas de manutenção de veículos, não geram direito a créditos da Cofins Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. DIREITO A CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO DO VALOR DE PROGRAMAS ADQUIRIDOS POR INDUSTRIA. SERVIÇOS DE "MANUTENÇÃO" DE PROGRAMAS. Ensjam apuração de créditos de Cofins por uma pessoa jurídica industrial os encar-

A possibilidade de aproveitamento destes créditos, é, hoje, portanto, pacificada no âmbito da RFB.

(g) de manutenção de veículos

Os materiais de manutenção de veículos utilizados diretamente na prestação de serviços de saneamento básico são insumos para fins de direito ao crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS, como ocorre, por exemplo, com veículos automotores utilizados no transporte de dejetos.

O exposto está em conformidade com a definição de insumo, tendo sido reconhecido de forma expressa pela RFB, que se manifestou pela possibilidade do crédito na Solução de Consulta nº 10/13,⁹⁰

gos de depreciação de programa de computador tão-somente no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção. Integram o valor do programa a depreciar os montantes despendidos com sua aquisição e licença de uso, ou desenvolvimento, com a aquisição de atualização e/ou extensão de licença de uso, com serviços de instalação e atualização, e com serviços de "manutenção" que impliquem aumento de vida útil do programa em mais de um ano. Os valores despendidos por pessoa jurídica industrial em serviços de "manutenção" de programas de computador lhe ensejam apuração de créditos de Cofins, na forma do art.3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, tão-somente se tais programas tiverem o acima referido emprego em máquina ou em equipamento que integra a sua linha de produção e, cumulativamente, esses serviços de "manutenção" não tenham por efeito aumento de vida útil do programa que ultrapasse um ano. Dispositivos Legais: Art. 3º, II, VI, e §1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003; art.301 do Decreto nº 3000 (RIR), de 1999; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, b, III, a, e § 4º; art.2º, ADI SRF nº 04, de 2007. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep DIREITO A CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO DO VALOR DE PROGRAMAS ADQUIRIDOS POR INDÚSTRIA. SERVIÇOS DE "MANUTENÇÃO" DE PROGRAMAS. Ensejam apuração de créditos de contribuição para o PIS/Pasep por uma pessoa jurídica industrial os encargos de depreciação de programa de computador tão somente no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção. Integram o valor do programa a depreciar os montantes despendidos com sua aquisição e licença de uso, ou desenvolvimento, com a aquisição de atualização e/ou extensão de licença de uso, com serviços de instalação e atualização, e com serviços de "manutenção" que impliquem aumento de vida útil do programa em mais de um ano. Os valores despendidos por pessoa jurídica industrial em serviços de "manutenção" de programas de computador lhe ensejam apuração de contribuição para o PIS/Pasep, na forma do art.3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, tão-somente se tais programas tiverem o acima referido emprego em máquina ou em equipamento que integra a sua linha de produção e, cumulativamente, esses serviços de "manutenção" não tenham por efeito aumento de vida útil do programa que ultrapasse um ano.

Dispositivos Legais: Art. 3º, II, VI, e §1º, III, da Lei nº 10.637, de 2002; art.301 do Decreto nº 3000 (RIR), de 1999; arts.66, I, b, e § 5.

90 CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. PESSOA JURÍDICA PRODUTORA DE CANA DE AÇÚCAR. Pessoa jurídica, que se dedique à atividade agropecuária, pode descontar créditos da Cofins calculados em relação à aquisição de partes e peças de reposição e aos serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos

em que pese a existência de entendimentos em sentido contrário.⁹¹

Nos casos em que os veículos não são usados na atividade-fim da empresa, por outro lado, não há direito ao creditamento, como expressamente reconhecido pela RFB.⁹²

(h) de manutenção eletromecânica

Os materiais de manutenção eletromecânica são aqueles utilizados para manter o funcionamento dos equipamentos necessários às atividades de fornecimento de água e de tratamento de esgoto.

Dada sua correlação direta com o objeto da prestação do serviço de saneamento básico, dão direito a crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS, na forma do reconhecido de maneira expressa pela RFB nas Soluções de Consulta

empregados diretamente na produção de cana de açúcar destinada à venda, desde que essas partes e peças sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto produzido e não sejam contabilizadas em seu ativo imobilizado. Entretanto, esses créditos não poderão ser aproveitados, devendo ser estornados, em duas situações: (i) quando a consultante efetuar a venda da cana de açúcar para que esta seja utilizada na fabricação dos produtos classificados nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00 e 1702.90.00, da NCM, à adquirente que exerça atividade agroindustrial e seja tributado pelo imposto de renda com base no lucro real; e (ii) quando a consultante efetuar a venda da cana de açúcar à pessoa jurídica produtora de álcool que apure o imposto de renda com base no lucro real. (Solução de Consulta nº 10/13).

Entendimento reiterado nas Soluções de Consultas nºs 5.011/15, 16/13 e 25/13.

91 As Soluções de Consultas nºs 182/13, 183/13 e 310/12 tratam indiretamente da impossibilidade da tomada de créditos sobre despesas com a manutenção de veículos, sem abordar a questão desses veículos serem empregados na atividade-fim da empresa.

92 Nas Soluções de Consultas nºs 93/09, 89/11, 310/12, 169/13, 161/13, 55/13, por outro lado, concluiu-se pela impossibilidade da tomada de crédito por manutenção de veículos por, na análise de cada caso concreto, não ter sido empregado para a atividade-fim da empresa.

COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES. MANUTENÇÃO DE FROTA PRÓPRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. As despesas com combustíveis e lubrificantes, consumidos por frota de própria de veículos, utilizada para transportar os produtos do estabelecimento industrial até os pontos de distribuição/venda, assim como as respectivas despesas de manutenção de veículos, não geram direito a crédito da Cofins, por não serem consideradas insumos pela legislação que rege a matéria. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.033, de 2003, art. 3º, e IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. Ementa: COMBUSTÍVEIS. LUBRIFICANTES. MANUTENÇÃO DE FROTA PRÓPRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. As despesas com combustíveis e lubrificantes, consumidos por frota de própria de veículos, utilizada para transportar os produtos do estabelecimento industrial até os pontos de distribuição/venda, assim como as respectivas despesas de manutenção de veículos, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS, por não serem consideradas insumos pela legislação que rege a matéria. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, e IN SRF nº 247, de 2002, art. 66.

nºs 4/07, 5/07 e 197/11⁹³, não tendo sido encontrados posicionamentos manifestados por este órgão.

(i) de laboratório

Os materiais de laboratório utilizados diretamente na prestação de serviços de tratamento de água e esgoto, bem como necessários ao cumprimento de obrigações legais e contratuais assumidas pelas empresas de saneamento básico dão direito a crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS.

Não há Soluções de Consulta ou outras manifestações da RFB que tratem especificamente dos materiais de laboratório. O direito à apuração do crédito sobre referidos gastos decorre da análise feita no item III.2.1 deste Parecer: Referidos dispêndios se adequam ao conceito legal de insumo, na medida em que se trata de gastos que, necessariamente, estão vinculados à prestação de serviços sob análise, por expressa determinação legal e contratual. Afinal, como já explicado anteriormente, a garantia da qualidade dos serviços públicos de saneamento é dever das empresas associadas à Consulente e os testes laboratoriais, sem dúvida, são imprescindíveis a este fim.

(j) de manutenção de hidrômetros

Os materiais de manutenção de hidrômetro, porque aplicados e consumidos no

93 Solução de Consulta nº 05/07: COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. Os valores relativos à aquisição de bens aplicados na manutenção eletromecânica e de telessistemas vinculados ao tratamento de água e controle de qualidade geram direito a créditos da Cofins, visto que esses bens são aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços de fornecimento de água potável e coleta de esgotos sanitários. Ressalve-se que esses materiais não devem estar incluídos no ativo imobilizado. (...).

Solução de Consulta nº 197/11: "NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. Igualmente, os serviços de manutenção realizados nas mesmas máquinas e equipamentos, por pessoa jurídica domiciliada no País, também se subsumem no conceito de insumo para os mesmos fins. Contudo, o transporte de insumos, ou de produto em elaboração ou acabado, seja entre instalações do fabricante ou entre este e o fornecedor, não implica em transformação, escapando ao conceito de insumo para os fins buscados, não sendo possível apurar créditos em relação às partes, peças, combustíveis ou lubrificantes empregados nos veículos que realizam o transporte."

desenvolvimento da prestação de serviço de saneamento básico, dão direito a crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS, o que foi reconhecido pela RFB nas Soluções de Consulta nºs 04/07 e 05/07.⁹⁴ A existência de posicionamento expresso da RFB sobre o tema, bem como a adequação deste dispêndio à definição de insumo, permite a conclusão pelo direito à apuração e aproveitamento de créditos nesse caso.

(k) pequenas ferramentas

As ferramentas utilizadas diretamente na manutenção de equipamentos relacionados com o desenvolvimento das atividades-fim de saneamento básico dão direito à tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS pelas empresas associadas à AESBE.

A RFB possui entendimento expresso nas Soluções de Consulta nºs 4/07 e 05/07, segundo o qual os gastos com bens a serem aplicados na conservação e manutenção de equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços de fornecimento de água potável dão direito a créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS.

(ii) serviços

Aplicando-se as considerações tecidas a respeito do conceito de insumos à prestação de serviços, é correto afirmar que darão direito a crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS os serviços aplicados diretamente na prestação do serviço de saneamento básico ou na execução de obra pública desenvolvidas pelas empresas associadas a AESBE.

Os requisitos para tomada de crédito de dispêndios havidos com a contratação de serviços são os seguintes: (i) sejam prestados por pessoas jurídicas e (ii)

⁹⁴ "COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. (...) As importâncias gastas na aquisição de serviços de instalação, conservação e manutenção de ramais e hidrômetros e de redes de água originam direito a créditos da Cofins, porque esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços de fornecimento de água potável e coleta de esgotos sanitários. (...)" (Solução de Consulta nº 4/07: destacou-se)

"COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. (...) As importâncias gastas na aquisição de bens aplicados conservação e manutenção de ramais e hidrômetros conferem direito a créditos da Cofins, porque esses bens são aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços de fornecimento de água potável e coleta de esgotos sanitários. (...)" (Solução de Consulta nº 05/07: destacou-se)

sejam aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas e máquinas pertencentes à linha de produção.

De acordo com o entendimento da RFB firmado nas Soluções de Consulta nºs 18/06, 29/09 e 88/12 e na Solução de Divergência nº 15/08⁹⁵, os serviços técnicos que sejam essenciais à atividade e aplicados diretamente na prestação do serviço, na forma dos contratos de prestação de serviço firmados pelas Companhias de Saneamento Básico darão ensejo à legítima tomada de crédito pelas empresas.

Exige a RFB, ainda, que o serviço não resulte em aumento superior a um ano da vida útil das máquinas para que os custos advindos de sua prestação impliquem a apuração direta de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS.

(a) técnicos profissionais de pessoa jurídica, utilizados no processo de produção

O tratamento de água e esgoto é um dos serviços previstos pela legislação como próprios do saneamento básico (artigo 3º da Lei nº 11.445/07). Por essa razão,

95 Disit 5: Solução de Consulta nº 18/06: "COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO REFERENTE À AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS. Podem ser calculados créditos a serem descontados da Cofins devida, com base nos valores pagos a pessoas jurídicas por serviços de manutenção, conservação e restauração de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação ou produção de produtos químicos destinados à venda. (...)”

Disit 7: Solução de Consulta nº 29/09: "APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO E APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. CONTRIBUINTE TRIBUTADO PELO LUCRO REAL. (...) Pode-se descontar créditos, na apuração das contribuições não-cumulativas do PIS/Pasep e da Cofins, referentes às despesas e custos incorridos no mês, vinculados diretamente às receitas oriundas da prestação de serviços de alinhamento e balanceamento de rodas, relativos à energia elétrica consumida diretamente no estabelecimento, a aluguéis do estabelecimento, das máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados diretamente na prestação destes serviços e a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples. Para efeito da apuração do crédito, deve-se alocar, a cada mês, separadamente, os custos, as despesas e os encargos vinculados às receitas sujeitas à apuração não-cumulativa e os custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas ao regime especial de alíquotas concentradas, utilizando-se a apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com a escrituração ou o rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à apuração não-cumulativa e a receita bruta total, auferida em cada mês.”

COSIT: Solução de Divergência no 15/08: "Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. (...)”

isto é, por estarem diretamente relacionados com as atividades de saneamento básico, os serviços utilizados nas etapas de tratamento dão ensejo à tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS. Esse é o entendimento da RFB expresso nas Soluções de Consulta nºs 30/10 e 199/10 e 377/06⁹⁶. Todavia, cabe ressaltar que referido posicionamento não se aplica à aquisição de mão-de-obra terceirizada ou temporária, conforme disposto nas Soluções de Consulta nºs 195/13 e 220/11.

(b) de desenvolvimento e manutenção operacional

Assim como os materiais utilizados diretamente no maquinário empregado na prestação de serviços de saneamento básico,⁹⁷ os serviços de desenvolvimento

⁹⁶ Solução de Consulta nº 199/10: "CRÉDITO. INSUMOS APLICADOS NA PRESTAÇÃO SERVIÇOS. Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade-fim. Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida. DESPESAS NÃO VINCULADAS DIRETAMENTE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Excluem-se do conceito de insumo as despesas que se reflitam indiretamente na prestação de serviços, tais como, as despesas relativas aos serviços de transporte (motofrete), viagens e telecomunicações. (...) SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na prestação de serviços, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie"

Solução de Consulta nº 30/10: admitiu o direito ao crédito sobre a aquisição de ferramentas, mão de obra para operação e manutenção de equipamentos da procuração, serviços aplicados sobre o produto. Solução de Consulta nº 377/06: "GASTOS COM SERVIÇOS, MÃO-DE-OBRA, MANUTENÇÃO, ALIMENTAÇÃO, FERRAMENTAS. CRÉDITO. Os gastos com contratação de mão-de-obra de pessoa jurídica para operação de máquinas da linha de produção, com manutenção de equipamentos da linha de produção e da rede elétrica industrial, com contratação de serviços relativos ao processo de produção e com ferramentas não incluídas no ativo imobilizado são considerados insumos, para fins de creditamento". (...).

⁹⁷ CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. PESSOA JURÍDICA PRODUTORA DE CANA DE AÇÚCAR. Pessoa jurídica, que se dedique à atividade agropecuária, pode descontar créditos da Cofins calculados em relação à aquisição de partes e peças de reposição e aos serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de cana de açúcar destinada à venda, desde que essas partes e peças sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto produzido e não sejam contabilizadas em seu ativo imobilizado. Entretanto, esses créditos não poderão ser aproveitados, devendo ser estornados, em duas situações: (i) quando a consulente efetuar a venda da cana de açúcar para que esta seja utilizada na fabricação dos produtos classificados nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00 e 1702.90.00, da NCM, à adquirente

e manutenção das máquinas e sistemas são considerados insumos para fins de direito ao crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS. Isso é reconhecido pela RFB nas Soluções de Consulta nºs 30/10 e 88/12 e na Solução de Divergência nº 15/08.⁹⁸

(c) de manutenção de rede

A manutenção das redes de água e esgoto é medida imprescindível à prestação dos serviços próprios do saneamento básico (artigo 3º da Lei nº 11.445/07). Por essa razão, os serviços empregados diretamente na manutenção da rede de água e esgoto dão ensejo à tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS. Esse é o entendimento da RFB expresso nas Soluções de Consulta nºs 74/13, 30/10, 199/10, 04/07 e 05/07.⁹⁹

que exerça atividade agroindustrial e seja tributado pelo imposto de renda com base no lucro real; e (ii) quando a consulente efetuar a venda da cana de açúcar à pessoa jurídica produtora de álcool que apure o imposto de renda com base no lucro real. (Solução de Consulta nº 10/13)

98 MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. A partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins os valores referentes à aquisição de partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda, desde que tais partes e peças sofram alterações (desgaste, dano, perda de propriedades físicas ou químicas) decorrentes de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, e caso as referidas partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado, sejam pagas a pessoa jurídica domiciliada no País e sejam respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes. Respeitados tais requisitos, a partir daquela data também os serviços de manutenção em máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagos a pessoa jurídica domiciliada no país, geram direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que dos dispêndios com tais serviços não resulte aumento de vida útil superior a um ano. Caso resulte aumento de vida útil superior a um ano de dispêndios com partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda ou com serviços de manutenção dessas máquinas e desses equipamentos, devem tais dispêndios ser capitalizados para servirem de base a depreciações futuras, deles não decorrendo geração de direito a créditos a descontar da Cofins. A partir de 1º de maio de 2004, por consequência das disposições da Lei nº 10.865, de 2004, os bens e serviços importados utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda também podem gerar créditos, atendidos todos os requisitos legais e regulamentares.”

99 Solução de Consulta nº 74/13: “INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Para efeito de apuração de créditos da Cofins, não se configuram como insumos utilizados na prestação de serviços de logística, a aquisição de equipamentos de proteção individual, além dos serviços de segurança e escolta armada, transporte de funcionários, assistência médica e seguros. Por outro lado, considera-se insumos, para esse mesmo fim, os serviços de manutenção de software, desde que este seja utilizado diretamente na operacionalização dos serviços de logística, sendo neles aplicados, e desde que não acarretem aumento de vida útil do equipamento ou software superior a um ano. A energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica possibilita o desconto de créditos da Cofins.”

Solução de Consulta nº 04/07: “COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS.

(d) serviços de manutenção eletromecânica

Os serviços de manutenção eletromecânica, tal como ocorre com os materiais empregados diretamente na manutenção e funcionamento dos equipamentos necessários às atividades de fornecimento de água e de tratamento de esgoto¹⁰⁰, possuem correlação direta com o objeto da prestação do serviço de saneamento básico.

Por essa razão, dão direito a crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS, na forma do quanto reconhecido de maneira expressa pela RFB nas Soluções de Consulta nºs 141/09, 30/10, 199/10, 04/07 e 05/07. No mesmo sentido, o entendimento manifestado pelo CARF no Processo nº 16682.720610/2012-83.¹⁰¹

(e) serviços de cadastramento, leitura de hidrômetro e entrega de conta

Os serviços aplicados no processo de cobrança comercial não se relacionam

(...) As importâncias gastas na aquisição de serviços de instalação, conservação e manutenção de ramais e hidrômetros e de redes de água originam direito a créditos da Cofins, porque esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços de fornecimento de água potável e coleta de esgotos sanitários. (...)”.

100 Solução de Consulta nº 05/07: “COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. Os valores relativos à aquisição de bens aplicados na manutenção eletromecânica e de telessistemas vinculados ao tratamento de água e controle de qualidade geram direito a créditos da Cofins, visto que esses bens são aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços de fornecimento de água potável e coleta de esgotos sanitários. Ressalve-se que esses materiais não devem estar incluídos no ativo imobilizado. (...)”.

Solução de Consulta nº 04/07: “COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. (...) Os valores relativos à aquisição de serviços de manutenção eletromecânica e telessistemas vinculados ao tratamento de água e controle de qualidade geram direito a crédito da Cofins, visto que esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na prestação de fornecimento de água potável e coleta de esgotos sanitários. (...)”.

Solução de Consulta nº 197/11: “NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, são consideradas insumos para os fins de creditamento na forma do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. Igualmente, os serviços de manutenção realizados nas mesmas máquinas e equipamentos, por pessoa jurídica domiciliada no País, também se subsumem no conceito de insumo para os mesmos fins. Contudo, o transporte de insumos, ou de produto em elaboração ou acabado, seja entre instalações do fabricante ou entre este e o fornecedor, não implica em transformação, escapando ao conceito de insumo para os fins buscados, não sendo possível apurar créditos em relação às partes, peças, combustíveis ou lubrificantes empregados nos veículos que realizam o transporte”.

101 Acórdão nº 12-56.825, de 12 de junho de 2013.

diretamente com a prestação de serviços de saneamento básico descritos em lei.

Ainda que as atividades de cobrança sejam relevantes para as sociedades empresárias, assumindo inquestionáveis importâncias econômica e comercial, elas não se confundem com a prestação do serviço de saneamento básico propriamente dita. Tampouco trata-se de atividades imprescindíveis à prestação dos serviços, correspondendo, em verdade, a providências de natureza administrativa, que permitem que a empresa cobre seus usuários com eficiência.

Assim, tais atividades não se adequam à definição de insumo, já exaustivamente tratada neste trabalho. No mesmo sentido é o entendimento da RFB expresso na Solução de Consulta nº 04/07.¹⁰²

Exceção a esse raciocínio estaria caracterizada com relação aos serviços de leitura de hidrômetro. Isso porque são empregados não apenas no processo de cobrança comercial, mas também, e especialmente, na avaliação do serviço a ser prestado, na realização de projeções de consumo e planejamento de políticas de abastecimento, essenciais ao atendimento das diretrizes normativas do saneamento básico de que trata o artigo 19 da Lei nº 11.445/07:

Art. 19. A prestação de serviços públicos de saneamento básico observará plano, que poderá ser específico para cada serviço, o qual abrangerá, no mínimo:

I - diagnóstico da situação e de seus impactos nas condições de vida, utilizando sistema de indicadores sanitários, epidemiológicos, ambientais e socioeconômicos e apontando as causas das deficiências detectadas;

II - objetivos e metas de curto, médio e longo prazos para a universalização, admitidas soluções graduais e progressivas, observando a compatibilidade com os demais planos setoriais;

III - programas, projetos e ações necessárias para atingir os objetivos e as

¹⁰² COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. (...) As despesas vinculadas à aquisição de serviços de entrega de contas e de leitura de hidrômetros não geram o direito ao abatimento de créditos da Cofins, porque esses serviços não são aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços de abastecimento de água potável e coleta de esgotos sanitários. (...) (Solução de Consulta nº 04/07) – não foram localizados outros atos normativos a respeito do tema.

metas, de modo compatível com os respectivos planos plurianuais e com outros planos governamentais correlatos, identificando possíveis fontes de financiamento;

IV - ações para emergências e contingências;

V - mecanismos e procedimentos para a avaliação sistemática da eficiência e eficácia das ações programadas.

Desta sorte, porque a leitura de hidrômetros mostra-se essencial ao atendimento de obrigações legais relativas a: (a) diagnóstico da situação do saneamento básico no País; (b) universalização do atendimento das redes de água e esgoto à sociedade; (c) atendimento aos planos governamentais de implementação, ampliação e aumento de efetividade das redes de esgoto; (d) planejamento de ações emergenciais, há bons argumentos para sustentar a tomada de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS junto à RFB. Convém, nesse sentido, proceder ao esclarecimento da sua natureza e a sua relação com a própria operação de sistemas que dá ensejo à prestação do serviço de saneamento básico. Noutro dizer, leitura de hidrômetro é parte da operação de sistema de saneamento básico.

Contudo, no cenário atual, em razão da existência de manifestação contrária específica das autoridades fiscais quanto a esse ponto¹⁰³, a tomada de crédito destas despesas está sujeita a autuação com chance possível de vitória.¹⁰⁴

(f) de corte

Os serviços de cortes e colocação de lacre de segurança não ensejam a tomada de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS, consoante o entendimento da RFB expresso na Solução de Consulta nº 04/07¹⁰⁵. Isso porque não possuem

¹⁰³ Na Solução de Consulta nº 04/07, a RFB firmou o entendimento de que o serviço de leitura de hidrômetro não se enquadraria na definição de insumo.

¹⁰⁴ Foi realizada pesquisa na base de dados de julgados do CARF com os termos leitura, hidrômetro e PIS, não tendo sido obtido qualquer resultado.

¹⁰⁵ COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. (...) As despesas vinculadas à aquisição de serviços de entrega de contas e de leitura de hidrômetros não geram o direito ao abatimento de créditos da Cofins, porque esses serviços não são aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos serviços de abastecimento de água potável e coleta de esgotos sanitários. (...) (Solução de Consulta nº 4/07) – não foram encontrados outros Atos Normativos sobre essa específica matéria.

relação direta com a prestação de serviço de saneamento básico, atividade-fim dessas empresas, mas se prestam apenas a viabilizar as atividades de cobrança desenvolvidas pelas empresas.

Ainda que se possa argumentar pela importância dessas atividades, assumindo inquestionável relevância econômica e comercial, elas não se confundem com a prestação do serviço de saneamento básico propriamente dita. Trata-se, em verdade, de providências de natureza administrativa, que permitem que a empresa cobre seus usuários com maior eficiência. Em razão disso, tais não se enquadram na definição do conceito de insumo exposta anteriormente, não ensejando, portanto, créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS.

(g) de comunicação e transmissão de dados

Os serviços de comunicação e transmissão de dados são empregados na operação dos sistemas de abastecimento e tratamento de água e esgoto à distância, por intermédio dos Centros de Controle Operacional.

Consistem, portanto, na operação remota das máquinas empregadas diretamente na prestação dos serviços de saneamento básico. Dessa sorte, deve ser reconhecido o direito à tomada de crédito com relação aos dispêndios havidos com a sua prestação.

Como visto, de acordo com o entendimento da RFB firmado nas Soluções de Consulta nºs 18/06, 29/09 e 88/12 e na Solução de Divergência nº 15/08¹⁰⁶, os

106 À AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS. Podem ser calculados créditos a serem descontados da Cofins devida, com base nos valores pagos a pessoas jurídicas por serviços de manutenção, conservação e restauração de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação ou produção de produtos químicos destinados à venda. (...)"

Disit 7: Solução de Consulta nº 29/09: "APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO E APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. CONTRIBUINTE TRIBUTADO PELO LUCRO REAL. (...) Pode-se descontar créditos, na apuração das contribuições não-cumulativas do PIS/Pasep e da Cofins, referentes às despesas e custos incorridos no mês, vinculados diretamente às receitas oriundas da prestação de serviços de alinhamento e balanceamento de rodas, relativos à energia elétrica consumida diretamente no estabelecimento, a aluguéis do estabelecimento, das máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados diretamente na prestação destes serviços e a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples. Para efeito da apuração do crédito, deve-se alocar, a cada mês, separadamente, os custos, as despesas e os encargos vinculados

serviços técnicos que sejam essenciais à atividade e aplicados diretamente na prestação do serviço, na forma dos contratos de prestação de serviço firmados pelas Companhias de Saneamento Básico, dão ensejo à legítima tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS pelas empresas associadas à Consulente.

Também os sistemas (*softwares*) empregados diretamente nas máquinas utilizadas na prestação dos serviços de saneamento – atividade-fim da empresa – darão direito à apuração de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS. É o que ocorre, exemplificativamente, com os sistemas utilizados para operar máquinas de abastecimento ou de tratamento de água.¹⁰⁷ Neste ponto, há verdadeiro processo de automação via sistema, que se confunde com a própria operação do sistema de saneamento básico.

Assim, restou firmado, por meio da Solução de Consulta nº 120, da Superintendência 8ª Região Fiscal da RFB, a possibilidade de tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS sobre os dispêndios com programas de computador responsáveis pelo direto funcionamento de máquinas ou equipamentos que integram a atividade-fim da empresa¹⁰⁸.

às receitas sujeitas à apuração não-cumulativa e os custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas ao regime especial de alíquotas concentradas, utilizando-se a apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com a escrituração ou o rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à apuração não-cumulativa e a receita bruta total, auferida em cada mês."

COSIT: Solução de Divergência no 15/08: "Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. (...) "

107 Note-se que, de acordo com o manual de contabilidade das empresas estaduais de saneamento, são registrados os gastos com serviços de processamento de dados, desenvolvimento e aquisição de softwares específicos, digitalização e outros similares (item 305 dos serviços).

108 Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. DIREITO A CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO DO VALOR DE PROGRAMAS ADQUIRIDOS POR INDÚSTRIA. SERVIÇOS DE "MANUTENÇÃO" DE PROGRAMAS. Ensejam apuração de créditos de Cofins por uma pessoa jurídica industrial os encargos de depreciação de programa de computador tão-somente no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção. Integram o valor do programa a depreciar os montantes despendidos com sua aquisição e licença de uso, ou desenvolvimento, com a aquisição de atualização e/ou extensão de licença de uso, com serviços de instalação e atualização, e com serviços de "manutenção" que impliquem aumento de vida útil do programa em mais de um ano. Os valores despendidos por pessoa jurídica industrial em

Dessa forma, tal como ocorre com as despesas com aquisição desses sistemas, os serviços técnicos de sua manutenção e processamento restam igualmente inseridos no conceito de insumo para fins de tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS.

É o que ocorre com os serviços contabilizados na rubrica 305 – *serviços de processamentos de dados*¹⁰⁹ do Manual de Contabilidade das Empresas Estaduais de Saneamento Básico, desde que neles sejam contabilizados apenas os gastos com operação de programas de computador empregados no funcionamento das máquinas usadas nas atividades-fim das empresas.¹¹⁰

(h) de operação de sistemas de abastecimento e esgotamento sanitário

Os serviços de operação de sistemas consistem na operação das máquinas empregadas diretamente na prestação dos serviços de saneamento básico. Nos termos do plano de contas das empresas associadas à AESBE:

serviços de “manutenção” de programas de computador lhe ensejam apuração de créditos de Cofins, na forma do art.3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, tão-somente se tais programas tiverem o acima referido emprego em máquina ou em equipamento que integra a sua linha de produção e, cumulativamente, esses serviços de “manutenção” não tenham por efeito aumento de vida útil do programa que ultrapasse um ano. Dispositivos Legais: Art. 3º, II, VI, e §1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003; art.301 do Decreto nº 3000 (RIR), de 1999; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, b, III, a, e § 4º; art.2º, ADI SRF nº 04, de 2007. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep DIREITO A CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO DO VALOR DE PROGRAMAS ADQUIRIDOS POR INDUSTRIA. SERVIÇOS DE “MANUTENÇÃO” DE PROGRAMAS. Ensejam apuração de créditos de contribuição para o PIS/Pasep por uma pessoa jurídica industrial os encargos de depreciação de programa de computador tão somente no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção. Integram o valor do programa a depreciar os montantes despendidos com sua aquisição e licença de uso, ou desenvolvimento, com a aquisição de atualização e/ou extensão de licença de uso, com serviços de instalação e atualização, e com serviços de “manutenção” que impliquem aumento de vida útil do programa em mais de um ano. Os valores despendidos por pessoa jurídica industrial em serviços de “manutenção” de programas de computador lhe ensejam apuração de contribuição para o PIS/Pasep, na forma do art.3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, tão-somente se tais programas tiverem o acima referido emprego em máquina ou em equipamento que integra a sua linha de produção e, cumulativamente, esses serviços de “manutenção” não tenham por efeito aumento de vida útil do programa que ultrapasse um ano. Dispositivos Legais: Art. 3º, II, VI, e §1º, III, da Lei nº 10.637, de 2002; art. 301 do Decreto nº 3000 (RIR), de 1999; arts. 66, I, b, e § 5.

109 305 – Serviços de Processamento de Dados: Registra os gastos com serviços de processamento de dados, desenvolvimento e aquisição de softwares específicos, digitalização e outros similares.

110 As conclusões aqui postas não se aplicam, portanto, a serviços comuns de processamento de dados, de caráter administrativo – digitação, faturamento, emissão de correspondência, dados cadastrais e outros.

301 – Serviços de Operação de Sistema

Registra os gastos com manutenção dos sistemas em suas operacionalidades, tais como conservação e manutenção dos imóveis, instalações e equipamentos ligados aos sistemas de água, esgoto e resíduos sólidos.

Considerando a relação direta desses serviços com a operação de sistemas de água, esgoto e resíduos sólidos, objetos-fim da prestação de serviços de saneamento básico, a tomada de crédito relativa às despesas advindas da sua prestação deve ser reconhecida. Reitere-se que, de acordo com o entendimento da RFB firmado nas Soluções de Consulta nºs 18/06, 29/09 e 88/12 e na Solução de Divergência nº 15/08¹¹¹, os serviços técnicos que sejam essenciais à atividade e aplicados diretamente na prestação do serviço, na forma dos contratos de prestação de serviço firmados pelas Companhias de Saneamento Básico, dão ensejo à legítima tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS.

(i) de conservação e manutenção de bens administrativos

Os bens administrativos são aqueles que não estão ligados ao sistema produtivo

111 Disit 5: Solução de Consulta nº 18/06: “COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO REFERENTE À AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS. Podem ser calculados créditos a serem descontados da Cofins devida, com base nos valores pagos a pessoas jurídicas por serviços de manutenção, conservação e restauração de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação ou produção de produtos químicos destinados à venda. (...)”

Disit 7: Solução de Consulta nº 29/09: “APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO E APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. CONTRIBUINTE TRIBUTADO PELO LUCRO REAL. (...) Pode-se descontar créditos, na apuração das contribuições não-cumulativas do PIS/Pasep e da Cofins, referentes às despesas e custos incorridos no mês, vinculados diretamente às receitas oriundas da prestação de serviços de alinhamento e balanceamento de rodas, relativos à energia elétrica consumida diretamente no estabelecimento, a aluguéis do estabelecimento, das máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados diretamente na prestação destes serviços e a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples. Para efeito da apuração do crédito, deve-se alocar, a cada mês, separadamente, os custos, as despesas e os encargos vinculados às receitas sujeitas à apuração não-cumulativa e os custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas ao regime especial de alíquotas concentradas, utilizando-se a apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com a escrituração ou o rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à apuração não-cumulativa e a receita bruta total, auferida em cada mês.”

COSIT: Solução de Divergência no 15/08: “Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. (...)”

diretamente, sendo utilizados nas atividades-meio das empresas de saneamento básico, isto é, no desenvolvimento de atividades que não sejam aquelas de prestação de serviços de saneamento básico e de execução de obra pública prevista em contrato. Esses bens, e os materiais utilizados em sua conservação, não ensejam direito a crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS, porque não são aplicados diretamente na prestação de serviços, de modo que é possível estabelecer relação apenas mediata entre eles e a fonte geradora de receita das empresas associadas à Consultante.¹¹²

De igual modo, os serviços utilizados na manutenção e conservação desses bens não ensejam a tomada de crédito de Contribuição ao PIS e de COFINS, porque não são aplicados diretamente na prestação de serviços.¹¹³

Note-se que a análise de essencialidade desses materiais, e, portanto, dos serviços de sua conservação, deverá ser realizada, sempre, tomando-se em conta a função, o emprego de cada um desses materiais, e a sua relação com as atividades-fim da Empresa. Quer isso significar que um mesmo material será considerado insumo quando empregado nas atividades-fim das empresas e administrativo quando utilizado nas atividades-meio das empresas.

Se esses materiais destinam-se à manutenção de bens que integram os setores operacionais da companhia, relacionados com o desenvolvimento de suas atividades-fim (prestação de serviços de saneamento básico), deverão receber tratamento equivalente aos dispêndios analisados no item “3.3.1 – Despesas vinculadas ao conceito de insumo.”

(j) despesas com vigilância

Entende-se por atividades de vigilância nesse setor aquelas realizadas em prol da proteção das estruturas físicas das estações de coleta e tratamento contra eventuais furtos ou danos que poderiam vir a ser realizados pela atuação de terceiros.

112 Soluções de Consultas mencionadas na nota de rodapé nº 81.

113 Soluções de Consulta nºs 66/06, 38/05, 30/12, 82/09, 07/08, 135/12, 197/11, 04/07, 14/11 e 5011/15.

Essas atividades prestam-se a possibilitar a própria manutenção da prestação do serviço de saneamento básico, evitando as seguintes situações: a) contaminação da água objeto de distribuição e tratamento pelas empresas de saneamento básico; e b) paralisação dos serviços de saneamento básico por danificação das estruturas das estações de coleta, tratamento e distribuição.

Apesar da relevância e essencialidade dessas atividades para a prestação do serviço de saneamento básico, cuja qualidade e continuidade são questões de interesse público, a tomada de crédito, nesse caso, apresenta riscos de autuação consideráveis por parte das autoridades fiscais. Isso porque, de maneira geral, as despesas com vigilância são tidas pela RFB como não diretamente aplicadas na prestação de serviços ou na produção de bens, conforme entendimento expresso na Solução de Consulta nº 74/13.¹¹⁴

Tendo em vista o regramento jurídico do tema, bem como das demais manifestações da RFB, não deve ser aplicado do precedente em questão ao caso sob análise.

Isso porque a situação fática diz respeito a empresas de logística, nas quais não se tem como necessária a vigilância para a prestação do serviço, tal como ocorre com o monitoramento da água e dos dejetos objetos de coleta, tratamento e distribuição pelas empresas de saneamento.

114 ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. FABRICAÇÃO DE CALÇADOS. MATERIAIS RECICLÁVEIS E RESÍDUOS INDUSTRIAIS. COLETA, TRANSPORTE, TRIAGEM E DESTINAÇÃO. À míngua de expressa autorização legal, os gastos relativos à aquisição de serviços de pessoas jurídicas especializadas em executar a coleta, o transporte, a triagem e a destinação de materiais recicláveis e resíduos, oriundos do processo industrial de empresa cuja atividade é a fabricação de calçados, não podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, porquanto esses serviços não configuram insumos utilizados na produção ou fabricação desse produto. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, I, "b", § 5º, I, "a" e "b"; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, § 9º, inciso I. ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. FABRICAÇÃO DE CALÇADOS. MATERIAIS RECICLÁVEIS E RESÍDUOS INDUSTRIAIS. COLETA, TRANSPORTE, TRIAGEM E DESTINAÇÃO. À míngua de expressa autorização legal, os gastos relativos à aquisição de serviços de pessoas jurídicas especializadas em executar a coleta, o transporte, a triagem e a destinação de materiais recicláveis e resíduos, oriundos do processo industrial de empresa cuja atividade é a fabricação de calçados, não podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins, porquanto esses serviços não configuram insumos utilizados na produção ou fabricação desse produto. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º.

Além disso, como já destacado, a qualidade e continuidade do serviço de saneamento básico é de interesse público, isto é, transcende as meras razões de ordem econômica das Empresas e decorre da legislação aplicável e de obrigações contratuais por ela firmadas com o Poder Público, em caráter vinculante e obrigatório.

É relevante, contudo, separar a vigilância empregada na operação do sistema daquela voltada a preservar a parte administrativa ou comercial da Companhia. Em relação à primeira, há, sim, ótimo fundamento para a tomada de crédito, pois a *segurança*, aqui, confunde-se com a própria operação do sistema. Já no que tange ao gasto com segurança das áreas administrativa e comercial, não haverá direito à tomada de crédito.

No caso do serviço de saneamento básico, as despesas com vigilância são essenciais para a manutenção da qualidade da água, bem como para assegurar a continuidade do serviço prestado, razão pela qual, a despeito do entendimento firmado pela RFB como regra geral, a excepcionalidade do caso concreto autorizaria a tomada de crédito em relação a esse dispêndio, apesar da aparente existência de entendimento contrário por parte da RFB. Além disso, caso as despesas com vigilância sejam repassadas na tarifa cobrada dos usuários, os argumentos seriam mais fortes, haja vista sua vinculação com os contratos de concessão de serviços públicos.

Como se vê, há bons argumentos para sustentar, junto à RFB, o enquadramento da despesa de vigilância empregada na operação do sistema ao conceito de insumo. Entretanto, no panorama atual não deve ser realizada a tomada de crédito dessas despesas, tendo em vista o entendimento desfavorável das autoridades fiscais.

3.2.3.2. Despesas indicadas na legislação

Nesse item serão analisadas as despesas incorridas pelas empresas associadas à AESBE que estão previstas nos incisos do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, bem como os requisitos para que tais despesas gerem direito a créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS.

(i) Energia Elétrica

Os artigos 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02 e 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/03, prescrevem que podem ser descontados a título de crédito de Contribuição ao PIS e COFINS os valores gastos com a energia elétrica consumida nos estabelecimentos das pessoas jurídicas.¹¹⁵

Não há restrição de que a energia elétrica deva ser empregada diretamente na prestação do serviço de saneamento básico, o que significa afirmar que as despesas com energia elétrica darão ensejo à tomada de crédito mesmo quando relacionadas com a realização de atividades-meio das companhias de saneamento básico (funcionamento, operação e conservação de bens administrativos). Exige a RFB, apenas, conforme o posicionamento tomado na Solução de Consulta nº 71/11¹¹⁶, que os créditos a serem apurados tenham como base a energia elétrica efetivamente consumida pelas companhias de saneamento básico.

Esse é entendimento consolidado¹¹⁷ da RFB expresso nas Soluções de Consulta nºs 01/13, 10/09, 17/11, 68/13, 61/13, 135/12, 74/13, 58/10 e 141/07, 67/04, 135/12 e 18/12.¹¹⁸

¹¹⁵ Bem como nas Soluções de Consultas nºs 8.052/14, 8.053/14, 74/13, 68/13, 1/13, 155/12, 58/10, 179/10, 107/10, 36/10, 23/10, 13/10, 219/09, 29/09, 125/09, 146/09, 85/09, 351/07, 141/07, 348/06, 116/05, 350/04 e 272/04.

¹¹⁶ Solução de Consulta nº 17/11: NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS. Por falta de previsão legal, é vedada a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep com base na potência garantida de energia elétrica contratada pelo sujeito passivo com a concessionária. Desde que atendidas as exigências da legislação de regência, o sujeito passivo faz jus a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep referentes à energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos. No mesmo sentido, destaco a SC Cosit nº 22/2016.

¹¹⁷ Em pesquisa exaustiva sobre o tema, foi localizada apenas a Solução de Consulta nº 10/09 da 3ª Região Fiscal, em que se afirma a necessidade do emprego direto da energia elétrica na prestação do serviço: "COFINS. DESPESAS NÃO VINCULADAS DIRETAMENTE À FABRICAÇÃO DE PRODUTOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. (...) A energia elétrica produzida pelo contribuinte, para utilização em seu processo produtivo, não gera direito a crédito da Cofins por não ter sido adquirida de pessoa jurídica em operação submetida à incidência da contribuição. (...)".

¹¹⁸ Disit 4: Solução de Consulta nº 74/13: "INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Para efeito de apuração de créditos da Cofins, não se configuram como insumos utilizados na prestação de serviços de logística, a aquisição de equipamentos de proteção individual, além dos serviços de segurança e escolta armada, transporte de funcionários, assistência médica e seguros. Por outro lado, considera-se insumos, para esse mesmo fim, os serviços de manutenção de software, desde que este seja utilizado diretamente na operacionalização dos serviços de logística, sendo neles aplicados, e desde que não acarretem aumento

(ii) Locação de prédios, máquinas, equipamentos e veículos de pessoa jurídica

Relativamente à locação, o inciso IV, dos artigos 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 prescrevem a possibilidade de apuração de crédito em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Em que pese os dispositivos permitam o direito ao crédito de forma genérica para despesas dessa natureza, a RFB, nas Soluções de Consulta nºs 67/04, 135/12, 60/05 e 18/12,¹¹⁹ adotou interpretação restritiva, no sentido de que

de vida útil do equipamento ou software superior a um ano. A energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica possibilita o desconto de créditos da Cofins."

Disit 4: Solução de Consulta nº 58/10: A totalidade dos dispêndios com a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica pode ser descontada como crédito no regime não cumulativo da Cofins. Em princípio, os créditos não aproveitados em determinado mês poderão sê-lo nos meses subsequentes, sem atualização monetária nem incidência de juros sobre os respectivos valores. Nada obstante, advirta-se que ao crédito não utilizado na época própria, por ter natureza jurídica de dívida passiva da União Federal, aplica-se o prazo prescricional de cinco anos, contados da data da aquisição dos bens e serviços passíveis de desconto."

Disit 6: "Solução de Consulta nº 17/11: "NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS. Por falta de previsão legal, é vedada a apuração de créditos da Cofins com base na potência garantida de energia elétrica contratada pelo sujeito passivo com a concessionária. Desde que atendidas as exigências da legislação de regência, o sujeito passivo faz jus a créditos da Cofins referentes à energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos."

Disit 7: Solução de Consulta nº 68/13: "NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. Na apuração da Contribuição para o PIS não cumulativa, podem-se descontar créditos calculados sobre a integralidade dos dispêndios da pessoa jurídica com energia elétrica, atendidos os requisitos legais e normativos aplicados à matéria. (...)"

Disit 8: "Solução de Consulta nº 61/13: ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA. FRETE NA AQUISIÇÃO. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. Independentemente de uma pessoa jurídica comercial revender bens sujeitos a alíquota zero, conforme art. 1º, V, da Lei nº 10.925, de 2004, é possível a constituição de créditos a serem descontados da Cofins, no regime de apuração não cumulativo, calculados sobre os dispêndios com (i) energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, de que trata o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003; (...) (não destacado no original)

Disit 10: Solução de Consulta nº 141/07: "TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. REGIME NÃO-CUMULATIVO. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO DE CRÉDITO. A pessoa jurídica que tenha todas suas receitas sujeitas ao sistema não-cumulativo de apuração da Cofins pode descontar créditos calculados em relação ao dispêndio integral com energia elétrica consumida nos seus estabelecimentos, nos termos da legislação e desde que respeitados os requisitos normativos, mesmo que parte de suas receitas esteja sujeita à alíquota concentrada e parte esteja sujeita à alíquota 0% (zero por cento)."

119 Disit 5: Solução de Consulta nº 67/04: "(...) Para fins de apuração do crédito a ser descontado do valor da COFINS não-cumulativa, os custos e despesas, inclusive aluguéis, dependem da vinculação com a atividade e desde que estejam explicitamente previstos na norma."

Disit 8: Solução de Consulta nº 135/12: "NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. (...) As despesas com

as máquinas, equipamentos e veículos devem ser diretamente utilizados na prestação dos serviços, sendo necessário provar a vinculação da despesa com o serviço de saneamento básico prestado.

Quanto à locação de veículos, a RFB entende que, diante da ausência de previsão legal, não é possível o aproveitamento de créditos sobre essas despesas, na Solução de Consulta nº 18/12.¹²⁰ Ademais, exigem as autoridades fiscais

aluguéis de veículos para transporte de empregados e funcionários não dão direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, por total falta de previsão legal.” (não destacado no original)

Disit 8: Solução de Consulta nº 60/05: “COFINS NÃO-CUMULATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CRÉDITO. INSUMOS. (...) EQUIPAMENTOS. DESPESAS DE ALUGUEL. A partir de 1º de fevereiro de 2004, pode ser descontado o crédito da Cofins calculado em relação ao valor dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados na prestação de serviços, desde que pagos a pessoa jurídica.” (não destacado no original)

Disit 3: Solução de Consulta nº 18/12: “CRÉDITOS. INSUMOS. ALUGUÉIS. VEÍCULOS. DEPRECIAÇÃO. Somente geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da Cofins, nos moldes da disciplina introduzida pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os custos, despesas e encargos estritamente nele discriminados, não havendo previsão legal para a apuração de créditos sobre outros custos, despesas ou encargos da pessoa jurídica no desenvolvimento de suas atividades, ainda que necessários a elas. Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado. As despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pagos a pessoa jurídica, geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da Cofins, mas não têm amparo legal a apuração e desconto de créditos sobre despesas com aluguéis de veículos automotores. Os encargos de depreciação de veículos de propriedade do sujeito passivo, incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na prestação de serviços, geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da Cofins.”

120 CRÉDITOS. INSUMOS. ALUGUÉIS. VEÍCULOS. DEPRECIAÇÃO. Somente geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da Cofins, nos moldes da disciplina introduzida pelo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os custos, despesas e encargos estritamente nele discriminados, não havendo previsão legal para a apuração de créditos sobre outros custos, despesas ou encargos da pessoa jurídica no desenvolvimento de suas atividades, ainda que necessários a elas. Consideram-se insumos, para fins de apuração de créditos da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. No caso de bens, para que estes possam ser considerados insumos, é necessário que sejam consumidos ou sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado ou sobre o bem ou produto que está sendo fabricado. As despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pagos a pessoa jurídica, geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da Cofins, mas não têm amparo legal a apuração e desconto de créditos sobre despesas com aluguéis de veículos automotores. Os encargos de depreciação de veículos de propriedade do sujeito passivo, incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na prestação de serviços, geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação

que, nos termos da própria redação dos dispositivos, os bens sejam locados de pessoa jurídica, restando afastada a tomada de crédito de dispêndios havidos com a locação de bens de pessoas físicas. O aproveitamento de créditos sobre essas despesas, portanto, está condicionado à comprovação da vinculação do imóvel, da máquina ou do equipamento com a prestação do serviço de saneamento básico.

Desse modo, não está autorizado o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS em relação às despesas com aluguel de veículos automotores, mas apenas de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo e locados diretamente de pessoas jurídicas.

(iii) Fretes e carretos utilizados na produção

Os artigos 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 prescrevem que podem ser apurados créditos em relação a frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. A RFB adota entendimento, expresso na Soluções de Divergência nºs 71/05 e 11/07, na Solução de Consulta nº 77/11 e nos Processos de Consulta nºs 79/11, 18/10, e 64/11¹²¹, de que a tomada de crédito

dos valores devidos da Cofins.

121 Disit 1: Solução de Consulta nº 77/11: "O direito a crédito com despesas de frete contratado de pessoa jurídica a que se refere o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é vinculado aos incisos I e II do mesmo artigo, dizendo respeito, estritamente, à aquisição de bens para revenda ou a serem utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços e se o ônus for suportado pela pessoa jurídica que os adquiriu para revenda ou utilização como insumo."

Disit 9: Solução de Divergência nº 71/05: "INDÚSTRIA E COMÉRCIO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO. Respeitados os demais requisitos legais, no regime da não-cumulatividade, pode ser creditado o frete do produto acabado, entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica, caso constitua ônus suportado pelo vendedor, com fulcro no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003."

Processo de Consulta nº 79/11: Ementa: O direito a crédito com despesas de frete contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no país a que se refere o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é vinculado aos incisos I e II do mesmo artigo, não havendo previsão legal para apuração de créditos de Cofins nos casos de despesas com fretes, incorridas nas transferências de produtos, em elaboração ou acabados, realizadas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 3º, I, II, IX da Lei nº 10.833, de 2003. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

Ementa: O direito a crédito com despesas de frete contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no país a que se refere o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é vinculado aos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, em observância ao disposto no artigo 15 da Lei nº 10.833, de 2003, inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não havendo previsão legal para apuração de créditos de PIS/

de Contribuição ao PIS e de COFINS está autorizado sobre despesas com o transporte de produtos relacionados diretamente com o desenvolvimento das atividades-fim das empresas (transporte de insumos).

É possível identificar, no entendimento da RFB expresso nos atos normativos publicados até o momento, os seguintes requisitos para a tomada de créditos das despesas com serviços de frete, nesses casos:

- i) os serviços deverão ser contratados de pessoa jurídica;
- ii) deverão ser empregados diretamente no transporte de produtos utilizados na produção de bens e serviços objetos da prestação de serviços de saneamento básico;
- iii) o ônus financeiro de sua prestação deverá ser suportado pela pessoa jurídica que os adquiriu;
- iv) o bem transportado esteja acabado;

Note-se que a RFB tem reconhecido que, desde que preenchidos os requisitos supramencionados, tanto nas despesas com transporte entre pessoas jurídicas distintas, quanto entre estabelecimentos de uma mesma empresa, é devida a tomada de crédito, conforme expresso na citada Solução de Divergência nº 71/05. Portanto, a tomada de créditos de despesas com fretes deve restringir-se

Pasep nos casos de despesas com fretes, incorridas nas transferências de produtos, em elaboração ou acabados, realizadas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Processo de Consulta nº 18/10: CRÉDITO. FRETE. TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. Inexiste previsão legal para desconto de créditos, na determinação dos valores devidos da Contribuição para o PIS/Pasep, nos moldes da disciplina introduzida pela Lei Nº 10.637, de 2002, calculados sobre despesas com fretes, incorridas nas transferências de produtos, em elaboração ou acabados, realizadas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Processo de Consulta nº 64/11: CRÉDITO. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. As despesas de frete com o transporte de produto acabado entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não geram direito a crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime da não-cumulatividade, ainda que esse transporte seja ônus da empresa que irá vender o produto. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. CRÉDITO. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. As despesas de frete com o transporte de produto acabado entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não geram direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada no regime da não cumulatividade, ainda que esse transporte seja ônus da empresa que irá vender o produto. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos II e IX.

aos serviços de transporte de bens e serviços acabados relacionados diretamente com a prestação de serviços de saneamento básico, contratados de pessoa jurídica e cujo ônus financeiro seja suportado pelas Empresas associadas à Consulente.

(iv) Depreciação normal (produção), acelerada e amortização

O artigo 3º, § 1º, III, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, prescreve a possibilidade de desconto de créditos relativos às despesas de depreciação e amortização incorridas no mês, vinculadas aos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do dispositivo, quais sejam:

- (i) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*
- (ii) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; e*
- (iii) bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.*

A RFB, em posicionamento consolidado,¹²² entende pela admissão do desconto de crédito relativo às despesas de depreciação dos bens descritos no dispositivo. Faz, porém, duas ressalvas:

- (i) é vedada a utilização de créditos na hipótese de aquisição de bens usados (artigo 1º, § 3º, II, da Instrução Normativa RFB nº 457/04);¹²³ e*

¹²² Solução de Consulta nº 18/12: "CRÉDITOS. INSUMOS. ALUGUÉIS. VEÍCULOS. DEPRECIAÇÃO. (...) Os encargos de depreciação de veículos de propriedade do sujeito passivo, incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na prestação de serviços, geram direito ao desconto de créditos, para fins de determinação dos valores devidos da Cofins." (não destacado no original). Igualmente nas Soluções de Consulta nºs 169/13, 2/15, 7/15, 27/13, 287/12, 149/12, 126/12, 88/12, 333/11, 80/11, 78/11, 99/11, 10/11, 192/10, 48/10, 7/10, 429/09, 141/09, 323/09 e em mais 100 analisadas.

¹²³ SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF01 nº 195/06: "Incidência não-cumulativa. Direito a créditos. Encargos de depreciação. Não há incidência de encargos de depreciação sobre imóveis adquiridos para revenda, posto que estes são enquadrados no ativo circulante; A partir de primeiro de dezembro de 2005, só bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, dão direito a créditos calculados sobre encargos de depreciação; É vedada a utilização de créditos na hipótese de aquisição de bens usados. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003;

(ii) uma vez alienado o bem, não cabe falar em depreciação e, portanto, em tomada de créditos.¹²⁴

A Instrução Normativa RFB nº 457/04 é clara ao prescrever que a taxa de depreciação utilizada deve ser aquela fixada em função do prazo de vida útil do bem.¹²⁵ Portanto, para fins de cálculo do crédito, deverá o contribuinte, em regra:

- (i) apurar a quota de depreciação mediante a aplicação da taxa mencionada sobre o custo de aquisição do bem depreciable; e
- (ii) aplicar sobre a quota as alíquotas de 1,65% (Contribuição ao PIS/Pasep) e 7,6% (COFINS).

Pode o contribuinte, porém, optar por modo de cálculo alternativo desses créditos. De acordo com a referida Instrução Normativa, esses créditos poderão ser calculados no prazo de:

Lei nº 10.865/2004; Lei nº 6.404/1976; IN SRF nº 457/2004; IN SRF nº 458/2004.

124 Solução de Consulta nº 168/13: "APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DEPOIS DA ALIENAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE". O fato de o legislador dispor no §14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre a vida útil econômica dos bens para fins de apuração de créditos da Cofins, ou seja, ali dispor sobre o período em que opcionalmente pode se dar o aproveitamento de tais créditos relativos à depreciação, não faz com que a depreciação deixe de ser o fundamento da obtenção de créditos decorrente daquele §14. Ao permitir que o aproveitamento de créditos da Cofins fundado na depreciação dos bens que contempla se dê mais rapidamente que o aproveitamento de deduções relativas à depreciação admitido no âmbito do IRPJ, de nenhuma maneira aquele parágrafo descaracteriza a depreciação dos bens como a base da obtenção de créditos sobre a qual dispõe. Admitir-se o contrário seria ferir as disposições do "inciso III do § 1º" do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ao qual remete expressamente seu §14. Portanto, depois da alienação dos bens, não há como se cogitar de apuração de créditos fundada no §14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dado não caber se falar de depreciação de um bem depois de sua alienação, isto é, depois que não mais integra o patrimônio da pessoa jurídica e que não mais há seu aproveitamento econômico."

125 Artigo 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de:

I – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e

II – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela RFB em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas RFB nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

(i) 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado;¹²⁶ ou

(ii) 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.¹²⁷

Nestes casos, os créditos serão calculados também de forma distinta, conforme segue:

(i) No caso mencionado no primeiro item (quatro anos), os créditos serão calculados mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição dos bens; e

(ii) No caso mencionado no segundo item (dois anos), os créditos serão calculados mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre 1/24 (um vinte e quatro avos) do valor de aquisição dos bens.

Caso essa opção ocorra em relação a bens parcialmente depreciados, as alíquotas mencionadas deverão ser aplicadas sobre a parcela correspondente a 1/48 ou 1/24 do seu valor residual (artigo 2º, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 457/04).

Há, ainda, a opção prescrita pela Lei nº 11.744/08, alterada pela Lei nº 12.546/11, para as aquisições, no mercado interno, ou importações, de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, em que os créditos podem ser aproveitados nos seguintes prazos:

(i) 11 (onze) meses, no caso de aquisições ocorridas em agosto de 2011;

(ii) 10 (dez) meses, no caso de aquisições ocorridas em setembro de 2011;

(iii) 9 (nove) meses, no caso de aquisições ocorridas em outubro de 2011;

¹²⁶ Artigo 3º, § 14, da Lei nº 10.833/03

¹²⁷ Artigo 2º da Lei nº 11.051/04

- (iv) 8 (oito) meses, no caso de aquisições ocorridas em novembro de 2011;
- (v) 7 (sete) meses, no caso de aquisições ocorridas em dezembro de 2011;
- (vi) 6 (seis) meses, no caso de aquisições ocorridas em janeiro de 2012;
- (vii) 5 (cinco) meses, no caso de aquisições ocorridas em fevereiro de 2012;
- (viii) 4 (quatro) meses, no caso de aquisições ocorridas em março de 2012;
- (ix) 3 (três) meses, no caso de aquisições ocorridas em abril de 2012;
- (x) 2 (dois) meses, no caso de aquisições ocorridas em maio de 2012;
- (xi) 1 (um) mês, no caso de aquisições ocorridas em junho de 2012; e
- (xii) imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.

Nesta hipótese, os créditos serão determinados mediante aplicação dos percentuais previstos no caput do artigo 2º das Lei nºs 10.637/02 e 10.833/03, sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno, ou na forma prevista pelo § 3º do artigo 15 da Lei nº 10.865/04, no caso de importação.

Importante destacar, ainda, que o critério para recuperação dos créditos decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado deve ser o mesmo para a Contribuição ao PIS e para a COFINS. Ademais, a opção por uma das formas de apuração e aproveitamento dos créditos é irretratável (artigo 7º, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa RFB nº 457/04).

Por fim, ressalto que a RFB veda expressamente a utilização de créditos sobre encargos de *depreciação acelerada incentivada*. Tal depreciação decorre de benefícios fiscais concedidos a determinadas indústrias ou atividades industriais a prazo certo, os quais permitem a adoção de coeficientes de depreciação diversos daquele apurado em função do prazo de vida útil do bem.

Nesse caso, de acordo com o artigo 313, §1º, do RIR/99, a depreciação é reconhecida apenas para fins de apuração do lucro real, sendo registrada no LALUR. Porém, não poderá servir de base para a apuração de créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS (artigo 1º, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 457/04).

(v) Combustíveis e lubrificantes

Os combustíveis e lubrificantes estão inseridos no conceito de insumo dos artigos 3os, incisos II, das Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02, com indicação expressa no referido inciso: “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”. Para que seja possível a apuração de crédito em relação a esses dispêndios, entende a RFB que os combustíveis e lubrificantes devem ser utilizados diretamente nas máquinas que são aplicadas no processo produtivo, isto é, na prestação de serviços de saneamento básico.¹²⁸ A possibilidade de tomada de crédito, nesse caso, é reconhecida pelo STJ.¹²⁹

128 Esse é o entendimento expresso na Solução de Consulta 323/10: “CRÉDITO. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS PARA ACIONAMENTO DE EMPILHADEIRAS. PRODUTOS QUÍMICOS EMPREGADOS NO TRATAMENTO DE ÁGUA RESIDUAL. (...) Conforme disposição literal do citado artigo [art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002], geram direito ao crédito da contribuição os combustíveis e lubrificantes, quando constituírem insumos para a fabricação de produtos destinados a venda, sendo assim entendidos aqueles utilizados em máquinas e equipamentos do processo produtivo, industrial, strictu sensu”. E nas Soluções de Consulta nºs 33/11, 135/12, 4.023/14, 169/13, 25/13, 26/13, 11/13, 85/12, 4/12, 9/12, 261/11, 81/11, 36/11, 101/10, 263/10, 9/10, 13/10, 103/09, 415/09, 447/09, 100/09, 222/09, 210/09, 189/09, 39/09 e mais 50 Soluções no mesmo sentido.

129 TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. ARTS. 3º, II, DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003. 1. O creditamento pelos insumos previsto nos arts. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 e da Lei n. 10.637/2002 abrange os custos com peças, combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende. 2. Recurso especial provido. (REsp 1235979/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014).

A matéria será, ainda, objeto de decisão em sede de Recurso Repetitivo nos autos do REsp 1221170, ainda pendente de julgamento, mas afetado a essa sistemática:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0). RELATOR: MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. [...] 1. Trata-se de Recurso Especial interposto por ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, com fundamento na alínea a do art. 105, III da Constituição Federal, objetivando a reforma do acórdão proferido pelo egrégio TRF da 4a. Região, da lavra da Desembargadora Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MUNCH: TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. ART. 195, § 12 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEIS 10.637/02 E 10.833/03. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. 1. O regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS não se assemelha ao regime não cumulativo do ICMS e do IPI. Este possui disciplina constitucional, sendo de observância obrigatória, enquanto aquele foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática. 2. Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa

4. CONCLUSÕES

4.1. IRPJ e CSLL

As considerações e análises feitas neste parecer permitem concluir que são seis as razões que, essencialmente, fundamentam a dedutibilidade de uma despesa para fins de apuração do lucro real:

- i) *autorização legal expressa;*
- ii) *entendimento da RFB manifestado em Solução de Consulta ou outras espécies de atos normativos;*
- iii) *entendimento do CARF;*
- iv) *entendimento favorável do Poder Judiciário;*
- v) *essencialidade da despesa verificada a partir da legislação que regula o serviço de saneamento básico;*
- vi) *essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados por cada empresa em particular (contratos de prestação de serviços de saneamento básico);*

A partir desses pressupostos, são sintetizadas a seguir as conclusões a respeito de cada uma das despesas postas à análise:

do contribuinte, operando-se a não cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da sua base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação. 3. As restrições ao abatimento de créditos da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, não ofendem o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal. 4. O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não-cumulativo das contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa, com restrições. 5. Sentença mantida (fls. 208/209). 2. A questão controvertida refere-se ao conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição. 3. Dest'arte, há multiplicidade de recursos relativos a essa mesma matéria, que ainda não foi apreciada sob o rito dos recursos repetitivos; assim, submeto o julgamento do feito à egrégia 1a. Seção, como recurso representativo de controvérsia, com fundamento no art. 543-C do CPC e art. 2o., § 1o., da Resolução STJ 8/2008. 4. Comunique-se esta decisão aos Ministros integrantes da 1a. Seção do STJ e aos Presidentes dos Tribunais de Justiça dos Estados e dos Tribunais Regionais Federais, para os fins previstos no citado art. 2o., § 2o., da Resolução STJ 8/2008. 5. Abra-se vista dos autos ao douto MPF para o parecer de estilo. 6. Publique-se; intimações necessárias. Brasília/DF, 10 de abril de 2014. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO MINISTRO RELATOR (Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, 22/04/2014)

DESPESA	DEDUTIBILIDADE: ANÁLISE DO PARECER	FUNDAMENTOS	RISCO DE AUTUAÇÃO
Perdas de recebíveis, nos termos da Lei nº 9.430/96	Dedutível	Há expressa autorização legal; e O entendimento da RFB é favorável.	Remoto
Incentivos Fiscais, com ênfase no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT	Dedutíveis (PAT e Lei do Bem)	Há expressa autorização legal; e O entendimento da RFB é favorável.	Remoto
Depreciação	Dedutível	Há expressa autorização legal; O entendimento da RFB é favorável e Necessidade da despesa fundamentada no marco legal do saneamento básico.	Remoto
Pagamento, aos acionistas, de juros sobre capital próprio - JCP	Dedutível	Há expressa autorização legal; e O entendimento da RFB é favorável.	Remoto
Baixa de valores provisionados a título de perda por estimativa (PCLD)	Regra geral: não dedutível	Ausência de previsão legal.	Provável
	Exceção do artigo 9º, §1º da Lei nº 9430/96	Há expressa autorização legal; O entendimento da RFB é favorável.	Remoto

Doações de particulares e de órgãos públicos ou realizadas pelas Companhias	Doações de particulares: não dedutíveis	Ausência de previsão legal; Entendimento desfavorável da RFB.	Provável
	Doações de órgãos públicos, se subvenções para investimento: Dedutíveis	Há expressa autorização legal; O entendimento da RFB é favorável.	Remoto
Equivalência patrimonial	Não dedutíveis	Expressa vedação legal; Entendimento desfavorável da RFB.	Provável
Arrendamentos mercantis	Dedutíveis	Há expressa autorização legal; O entendimento da RFB é favorável; Necessidade da despesa fundamentada nos contratos.	Remoto
Ajuste a valor presente	Dedutíveis	Há expressa autorização legal; Entendimento da RFB é favorável.	Remoto
Provisões relativas à remuneração de diretores não empregados (férias, 13º salário, PPR e demais encargos)	Regra geral: não dedutível	Há expressa vedação legal e posicionamento contrário da RFB no mesmo sentido.	Provável
	Exceção: diretores servidores públicos empregados, cuja responsabilidade pela remuneração seja das concessionárias	Há expressa autorização legal; Não há manifestação específica da RFB.	Possível

Além disso, considerando as hipóteses descritas no item 3.2 (v) deste trabalho, tem-se a possibilidade de adoção de regime de caixa pelas empresas associadas à AESBE para reconhecimento das receitas e correspondentes despesas ali descritas. Por fim, a respeito das receitas de construção, o lucro delas decorrente deve ser submetido à tributação à medida do efetivo recebimento.

4.2. Contribuição ao PIS e COFINS

Da mesma forma como feito em relação à análise de dedutibilidade para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as considerações feitas a respeito da possibilidade de creditamento de despesas no caso da Contribuição ao PIS e da COFINS são baseadas nas seguintes razões essenciais:

- i) *autorização legal expressa;*
- ii) *entendimento da RFB manifestado em Solução de Consulta ou outras espécies de atos normativos;*
- iii) *entendimento do CARF;*
- iv) *entendimento favorável do Poder Judiciário;*
- v) *essencialidade da despesa verificada a partir da legislação que regula o serviço de saneamento básico;*
- vi) *essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados por cada empresa em particular (contratos de prestação de serviços de saneamento básico).*

A partir dessas categorias, então, são sintetizadas a seguir as conclusões a respeito de cada uma das despesas postas à análise:

DESPESA	POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITO	FUNDAMENTO	RISCO DE AUTUAÇÃO
Materiais de tratamento	Sim	Entendimento da RFB é favorável; Essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados; e Essencialidade da despesa verificada a partir da composição tarifária aplicável a cada caso concreto.	Remoto
Materiais utilizados na conservação ou manutenção de bens administrativos	Não, se usados em bens administrativos.	Não enquadramento no conceito legal de insumo; Entendimento desfavorável da RFB.	Provável
	Sim, se empregados em bens de natureza operacional.	Enquadramento no conceito legal de insumo.	Possível
Materiais relacionados a procedimentos de corte	Não	Não enquadramento no conceito legal de insumo; Entendimento desfavorável da RFB.	Possível
Materiais de proteção dos trabalhadores (EPI)	Não	Precedente do CARF.	Provável

Materiais de natureza permanente	Sim, quando aplicados na prestação de serviços de saneamento básico (sistemas e redes de tratamento).	Essencialidade da despesa verificada a partir da legislação que regula o serviço de saneamento básico e dos contratos de concessão. O grupo compreende uma grande variedade de despesas, não havendo manifestação específica da RFB aplicável a todas elas.	Remota
	Não, se empregados em bens administrativos.		Provável
Materiais utilizados na operação e na manutenção de sistemas	Sim	Entendimento da RFB é favorável; Essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados; e Essencialidade da despesa verificada a partir da composição tarifária aplicável a cada caso concreto.	Remoto
Materiais empregados na manutenção de veículos	Sim	Entendimento da RFB é favorável mas há posição em sentido diverso; Essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados.	Possível
Materiais de manutenção eletromecânica	Sim	Entendimento da RFB é favorável; Essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados.	Remoto
Materiais de laboratório	Sim	Essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados; Inexistência de pronunciamento específico da RFB.	Remoto

Combustíveis e lubrificantes	Sim	Previsão legal expressa; Entendimento favorável da RFB.	Remoto
Materiais de manutenção de hidrômetros	Sim	Entendimento favorável da RFB.	Remoto
Pequenas ferramentas	Sim	Essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados. Entendimento favorável da RFB	Remoto
Serviços técnicos profissionais contratados de pessoas jurídicas e empregados na produção	Sim	Entendimento favorável da RFB; Essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados.	Remoto
Serviços de desenvolvimento e manutenção operacional	Sim	Entendimento favorável da RFB; Essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados.	Remoto
Serviços de manutenção de rede	Sim	Entendimento favorável da RFB; Essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados.	Remoto
Serviços de manutenção eletromecânica	Sim	Entendimento favorável da RFB; Essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados.	Remoto

Serviços de cadastramento, leitura de hidrômetro e entrega de conta aos usuários	Cadastramento e entrega de contas: não	Não enquadramento na definição de insumo.	Provável
	Leitura de hidrômetro: sim	Essencialidade da despesa verificada a partir da legislação que rege o serviço de saneamento básico; Existência de manifestação contrária da RFB.	Provável
Serviços de corte e instalação de lacres de segurança	Serviços de corte: não	Não enquadramento no conceito legal de insumo; Entendimento desfavorável da RFB.	Provável
Serviços de Comunicação e Transmissão de Dados	Sim	Entendimento favorável da RFB; Essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados.	Remoto
Serviços de operação de sistemas	Sim	Entendimento favorável da RFB; Essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados.	Remoto
Serviços de conservação e manutenção de bens administrativos	Não, se usados em bens administrativos.	Não enquadramento no conceito legal de insumo; Entendimento desfavorável da RFB.	Provável
	Sim, se empregados em bens de natureza operacional.	Enquadramento no conceito legal de insumo.	Possível

Serviços de frete e carreto utilizados na produção	Sim	Expressa previsão legal; Entendimento favorável da RFB.	Remoto
Vigilância	Sim	Essencialidade da despesa verificada a partir dos contratos firmados; Entendimento desfavorável da RFB.	Possível
Energia elétrica	Sim	Expressa previsão legal; Entendimento favorável da RFB.	Remota
Locação de prédios, máquinas, equipamentos e veículos de pessoas jurídicas.	Prédios, máquinas e equipamentos: sim	Expressa previsão legal; Entendimento favorável da RFB.	Remota
	Veículos automotores: não	Entendimento desfavorável da RFB.	Provável
Depreciação	Normal Sim	Há autorização legal expressa; Entendimento favorável da RFB.	Remota
	Acelerada Sim	Há autorização legal expressa; Entendimento favorável da RFB.	Remota
	Incentivada Não	Expressa proibição; Entendimento desfavorável da RFB.	Provável

4.3. Considerações Finais

As conclusões alcançadas no presente Parecer buscam oferecer critérios seguros à tomada de decisão pela dedução ou creditamento de despesas, assumindo a impossibilidade de se afastar por completo a existência de argumentos e entendimentos díspares por parte das autoridades fiscais.

Não obstante, com base nos argumentos sustentados em cada um dos itens, será possível fundamentar defesas tanto na esfera administrativa quanto judicial, para os casos de glosa de créditos pela fiscalização federal que estejam em desconformidade com os critérios legais e com os entendimentos firmados em sede de atos normativos e de decisões do CARF.

É o meu parecer.

São Paulo, 11 de janeiro de 2017.

Tácio Lacerda Gama

OAB/SP nº 219.045

Mestre e Doutor em Direito pela PUC-SP

Professor de Direito Tributário da PUC-SP e do IBET

Advogado

This image shows a full page of blank, lined paper. It features approximately 20 evenly spaced horizontal black lines across the entire width of the page, providing a guide for writing. The background is a solid off-white color.

This image shows a full page of blank white paper with horizontal ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page, providing a template for writing or drawing. There are no margins, text, or other markings on the page.