



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosí
Fls. 1

Solução de Consulta nº 98 - Cosit

Data 25 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. POSSIBILIDADE DE DESCONTO DE CRÉDITOS EM 24 MESES.

No regime de apuração não cumulativa, o crédito calculado em relação ao valor de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da pessoa jurídica, pode ser descontado em 24 meses ou, alternativamente, com base na depreciação dos bens. Essa possibilidade em nada foi alterada pela introdução, pela Lei nº 12.973, de 2014, do § 21 no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 29 no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista tratarem esses dispositivos de outra hipótese de crédito.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, VII e §§ 1º, III, e 21; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VII e §§ 1º, III, e 29, e art. 15, II; Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º; e Lei nº 12.973, de 2014, art. 53.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. POSSIBILIDADE DE DESCONTO DE CRÉDITOS EM 24 MESES.

No regime de apuração não cumulativa, o crédito calculado em relação ao valor de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da pessoa jurídica, pode ser descontado em 24 meses ou, alternativamente, com base na depreciação dos bens. Essa possibilidade em nada foi alterada pela introdução, pela Lei nº 12.973, de 2014, do § 21 no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 29 no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista tratarem esses dispositivos de outra hipótese de crédito.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, VII e §§ 1º, III, e 29; Lei nº 11.488, de 2007, art. 6º; e Lei nº 12.973, de 2014, art. 53.

Relatório

O interessado, acima identificado, dirige-se a esta Coordenação para formular consulta acerca da interpretação do art. 6º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, no que tange à possibilidade de, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, descontar em 24 vezes o crédito calculado em relação à construção de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, mesmo depois do advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

2. Afirma ter por objeto social a prestação de serviços de abastecimento de água e esgotamento sanitário, para cuja consecução necessita realizar significativos investimentos em edificações e outros ativos.

3. Expõe que, anteriormente à vigência da Lei nº 12.973, de 2014, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às edificações e demais bens incorporados ao ativo imobilizado eram tomados com base na depreciação. Acrescenta que o art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007, passou a autorizar o desconto desse crédito no prazo de 24 (vinte e quatro) meses.

4. Entende que a Lei nº 12.973, de 2014, ao incluir o § 21 ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 29 ao art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, alterou a sistemática de aproveitamento desses créditos, motivo pela qual indaga se pode continuar a utilizar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma do artigo 6º da Lei nº 11.488, de 2007, para as edificações incorporadas ao ativo imobilizado antes da vigência da Lei nº 12.973, de 2014.

Fundamentos

5. Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 28 de junho de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

6. Cabe salientar que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida. Parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nessa seara, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

7. O regime de apuração não cumulativa foi instituído para a Contribuição para o PIS/PASEP pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. O artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, nomearam os créditos que podem ser descontados no regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Dentre os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, estão, no inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003, os dispêndios com edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros e dentre os créditos da Cofins estão, no inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os dispêndios com edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros. O art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, estendeu os créditos relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios para a Contribuição para o PIS/Pasep:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - **edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros**, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...)

XI - **bens incorporados ao ativo intangível**, adquiridos **para utilização** na produção de bens destinados a venda ou **na prestação de serviços**. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do **caput**, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - **dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do **caput**, devolvidos no mês.

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - **edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;**

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - **dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX **do caput** e nos §§ 1º e 10 a 20 **do art. 3º** desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) [sem grifo no original]

8. Pois bem, conforme afirmado, o inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permitiu o desconto de créditos calculados em relação aos dispêndios efetuados com edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, desde que utilizados nas atividades da pessoa jurídica. Por sua vez, o inciso III do § 1º do art. 3º determinou que os créditos devem ser descontados com base no valor dos encargos de depreciação e amortização, incorridos em cada período de apuração.

9. O advento da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, trouxe novo regramento à forma de aproveitamento de créditos relativos a edificações incorporadas ao ativo imobilizado, ao permitir que, facultativamente, seja feito o desconto em 24 meses, desde que tenham sido adquiridas ou construídas para **utilização na produção de bens ou na prestação de serviços**:

Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, **no prazo de 24 (vinte e quatro) meses**, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de **edificações incorporadas ao ativo imobilizado**, adquiridas ou construídas para **utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços**.

§ 1º Os créditos de que trata o **caput** deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no **caput** do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a **1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação**.
[sem grifo no original]

10. O art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007, é o dispositivo em relação ao qual o consultante solicita esclarecimentos quanto à sua eficácia após o advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio, de 2014, que introduziu modificações na Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003. São mencionados expressamente o § 21, acrescentado ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 29, acrescentado ao art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

11. Na realidade, esses comandos legais incorporados às Leis que cuidam da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão inseridos no bojo da extinção do Regime Tributário de Transição (RTT) e da alteração da legislação tributária com vistas à sua adaptação aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Tais métodos e critérios foram inicialmente anulados pelos arts. 15 a 24 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (RTT), com o fito de manter inalteradas as bases de cálculo dos tributos federais até que lei posterior dispusesse sobre seus impactos tributários. A lei que cumpriu essa função foi justamente a Lei nº 12.973, de 2014, a qual teve a neutralidade tributária como norte, sendo parte desse contexto a inclusão do § 21 no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 29 no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

12. Em apertada síntese, pode-se dizer que os dispositivos referidos cuidam de adequação da legislação tributária à nova forma de contabilização dos contratos de concessão de serviços públicos preconizada pela Interpretação Técnica CPC 01 (ICPC01), que conferiu a essa matéria regramento diverso da prática contábil anterior, traduzido na revogação do art. 58, "b", da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

13. Na regra antiga, era dispensado enfoque aos contratos de concessão de serviços públicos pelo qual não se distinguia entre uma fase de construção/melhoramento da infraestrutura pública (nos casos em que o contrato englobasse tal estágio) e a fase seguinte, de operação dessa infraestrutura. Além disso, a infraestrutura por ventura construída era incorporada ao ativo imobilizado da concessionária, sendo este amortizado durante o período de operação. Como decorrência direta dessa sistemática, nenhuma receita e nenhum custo/despesa era reconhecido ao longo da fase de construção. Logo, inexistente qualquer fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

14. Considerando, por sua vez, os critérios contábeis atualmente vigentes (ICPC01), é alterada a abordagem para reconhecer a natureza dúplice desse tipo de contrato,

sendo ele composto pelas partes de construção da infraestrutura pública e de operação desta infraestrutura construída, na forma da prestação do serviço público propriamente dito. Tendo em vista que a infraestrutura construída não representa um ativo da concessionária, devendo ser revertida ao poder concedente ao término do prazo de concessão, os custos referentes à etapa de construção não mais são reconhecidos como ativo imobilizado da concessionária. Ao invés, leva-se em conta a essência desse arranjo para considerá-lo como uma típica prestação de serviço de construção.

15. Sendo assim, diante do arcabouço contábil vigente, receitas e custos passam a ser incorridos durante o período de construção. De forma muito sucinta, tem-se o seguinte panorama: (i) o concessionário reconhece no seu ativo não mais um imobilizado, mas um ativo intangível, representativo de direito de exploração da infraestrutura construída, ou um ativo financeiro (direito de receber caixa), a depender da modalidade contratual que defina a forma pela qual a concessionária será remunerada. Como contrapartida a esse lançamento em débito, registram-se as receitas decorrentes do serviço de construção; (ii) paralelamente, há os custos incorridos inerentes à prestação do serviço, contabilizados contra disponibilidade.

16. Com o fim de adaptar a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à nova realidade contábil, assegurando a neutralidade tributária - que no caso dos contratos de concessão implica incidência dessas contribuições somente durante a fase de operação - foram introduzidas, pela Lei nº 12.973, de 2014, as seguintes alterações na Lei nº 10.637, de 2002 e na Lei nº 10.833, de 2003:

Lei nº 12.973, de 2014:

Art. 56. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, a receita decorrente da construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, integrará a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, à medida do efetivo recebimento.

Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 21. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de seu recebimento, excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(...)

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 29. Na execução de contratos de concessão de serviços públicos, os créditos gerados pelos serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, quando a receita correspondente tiver contrapartida em ativo intangível, representativo de direito de exploração, ou em ativo financeiro, somente poderão ser aproveitados, no caso do ativo intangível, à medida que este for amortizado e, no caso do ativo financeiro, na proporção de seu recebimento, excetuado, para ambos os casos, o crédito previsto no inciso VI do caput. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

17. Dos excertos reproduzidos, extrai-se que, nos contratos de concessão de serviços públicos, a receita decorrente dos serviços de construção cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo do direito contratual de receber caixa ou outro ativo financeiro integrará a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à medida do efetivo recebimento, ou seja, é adotado no caso o regime de caixa para as contribuições. Na hipótese em que a contrapartida da receita seja ativo intangível representativo do direito de exploração, essa receita é excluída da base de cálculo das contribuições. Em ambos os casos, os créditos gerados somente poderão ser aproveitados na proporção da realização do ativo, ou seja, do recebimento do ativo financeiro ou da amortização do intangível. Dessa forma, posterga-se a tributação das receitas e o desconto dos créditos a elas vinculados, mantendo-se inalterada a incidência anteriormente aplicável.

18. Como se vê, os dispositivos introduzidos pela Lei nº 12.973, de 2014 (§ 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e § 29 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), tratam do aproveitamento dos créditos gerados a partir da prestação do serviço de **construção da infraestrutura** objeto dos contratos de concessão de serviços públicos, que, na novel sistemática contábil, correspondem, em maior proporção, à hipótese do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (bens e serviços utilizados como insumos à prestação de serviços) e à hipótese do inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do inciso XI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços).

19. Já o crédito a que se refere o inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cuida de hipótese autônoma, que não se relaciona com a execução daquela espécie contratual, podendo ser descontado por pessoa jurídica que se dedique a qualquer atividade, bastando para isso que incorra em dispêndios com **edificações e benfeitorias** em imóveis próprios ou de terceiros utilizados em suas atividades.

20. Fundamental esclarecer que jamais foi possível o desconto do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referente à construção de infraestrutura no âmbito de contratos de concessão de serviços públicos na forma preconizada pelo art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007 (24 meses), eis que não se trata a obra de infraestrutura de mera edificação em imóvel de terceiro. Atualmente, o aproveitamento desse crédito se dá nos termos do § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 29 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Conforme já afirmado, sob a égide do ordenamento anterior, a infraestrutura construída era bem incorporado ao ativo imobilizado da concessionária, de modo que o desconto do crédito em referência tinha fundamento no art. 3º, VI, das mesmas Leis, com seu aproveitamento, portanto, à proporção da depreciação do ativo imobilizado, conforme estabelece o § 1º do mesmo art. 3º. Diferentemente, o art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007, possibilita a utilização em 24 meses tão somente do crédito de que trata o art. 3º, VII, da Lei nº 10.833, de 2003, que são as edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

21. Forçoso concluir que as modificações perpetradas pela Lei nº 12.973, de 2014, não alteraram a forma de aproveitamento do crédito previsto no inciso VII do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que tanto pode se dar na forma do § 1º, II, do mesmo artigo – calculado sobre os encargos de depreciação ou amortização – quanto nos termos do art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007 – no prazo de 24 (vinte e quatro) meses.

Conclusão

22. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o crédito calculado em relação ao valor de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da pessoa jurídica, pode ser descontado em 24 meses ou,

alternativamente, com base na depreciação dos bens. Essa possibilidade em nada foi alterada pela introdução, pela Lei nº 12.973, de 2014, do § 21 no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 29 no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, haja vista tratarem esses dispositivos de outra hipótese de crédito daquelas contribuições.

Assinado digitalmente

ANDERSON DE QUEIROZ LARA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

JOSÉ FERNANDO HÜNING

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados - Cotri.

Assinado digitalmente

REGINA COELI ALVES DE MELLO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit – 8ª RF

Assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit - 9ª RF

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit