



III CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

IBDT/AJUFE/FDUSP-DEF



Subvenção x Receita

Aportes públicos nos contratos de PPP:
suas possíveis interpretações

Tácio Lacerda Gama

*Mestre e Doutor em Direito do Estado pela PUC-SP
Professor de Direito Tributário da PUC-SP e do IBET
Advogado*

Contexto da Discussão

- Deficiência da infraestrutura brasileira
- Elevado custo na construção de infraestrutura no Brasil
- Ineficiências
- Insegurança para o investidor privado

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Qual é o problema?

Tácio Lacerda Gama

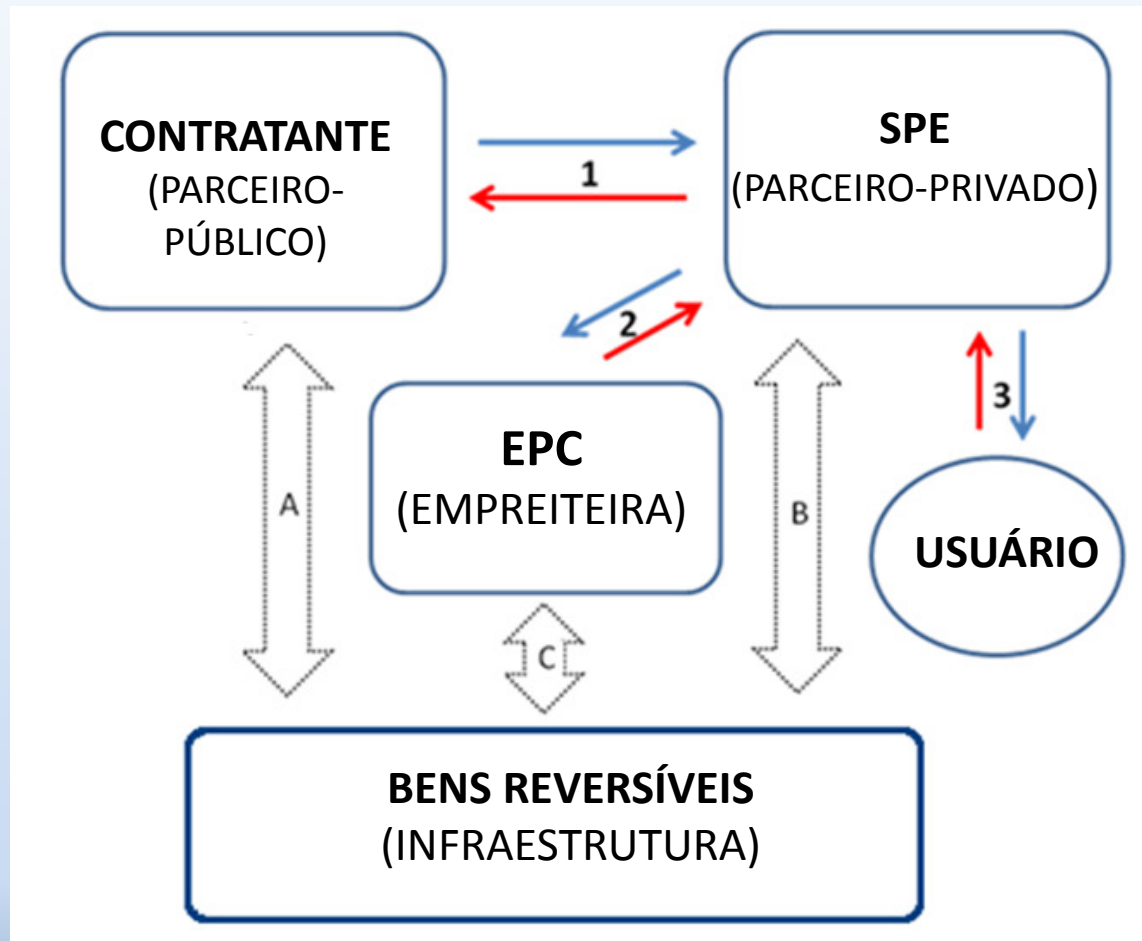
www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Regime tributário do aporte de recursos feito pelo parceiro-público nos contratos de PPP

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Como funciona um contrato de PPP?



Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Fluxos financeiros e demais relações nos contratos de PPP

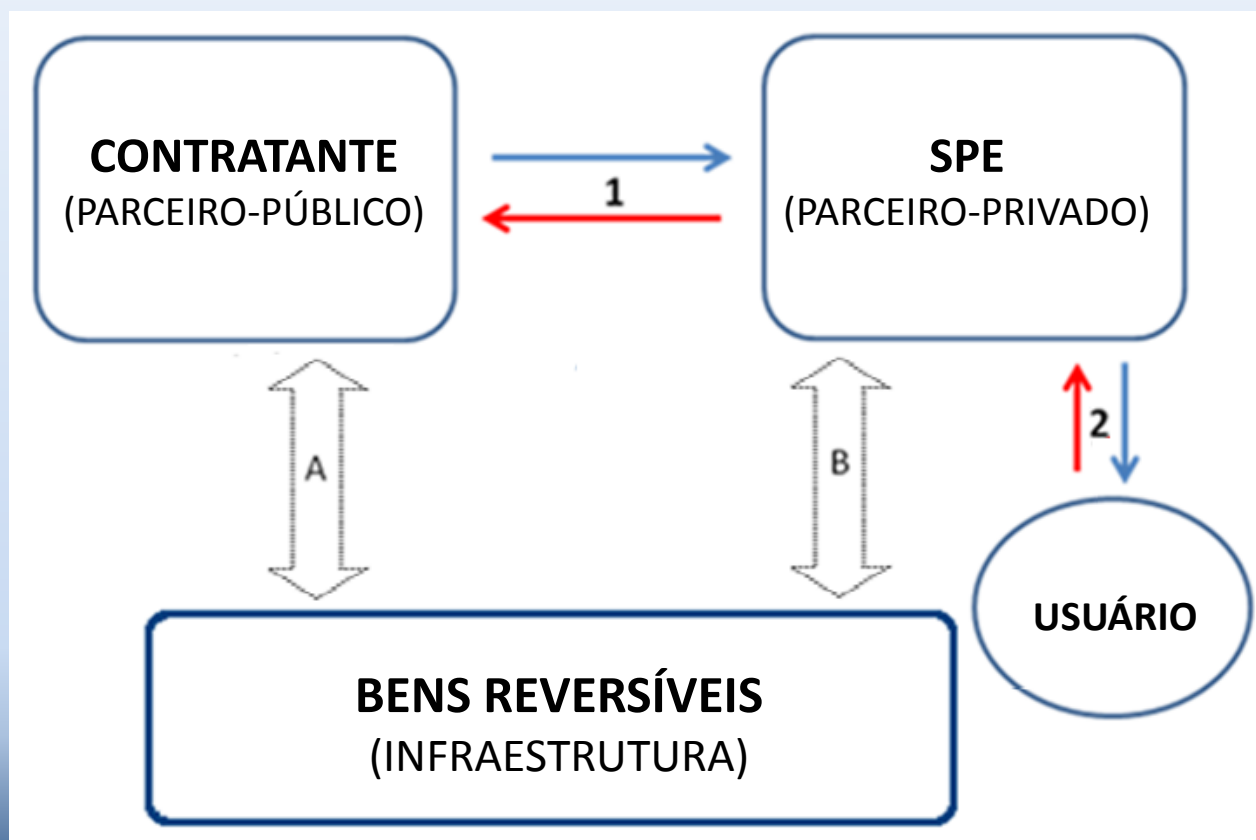
- **Fluxo Financeiro 1:** contratação de empresa para execução de obras e exploração de bem ou serviço público;
- **Fluxo Financeiro 2:** a SPE pode realizar os serviços individualmente ou subcontratar empreiteira para a realização das obras civis, a título de empreitada por preço certo (EPC);
- **Fluxo Financeiro 3:** o usuário remunera diretamente a SPE pela prestação do serviço ou pelo uso do bem público.

Fluxos financeiros e demais relações nos contratos de PPP

- **Relação A:** o parceiro-público mantém a propriedade dos bens operados e mantidos pela SPE.
- **Relação B:** a SPE é responsável pela operação dos bens ou prestação dos serviços, assumindo a responsabilidades e os encargos relativos às obras e serviços necessários a esse objetivo.
- **Relação C:** a EPC realizará as obras civis necessárias ao cumprimento do objeto do contrato.

Fluxos financeiros e incidências tributárias

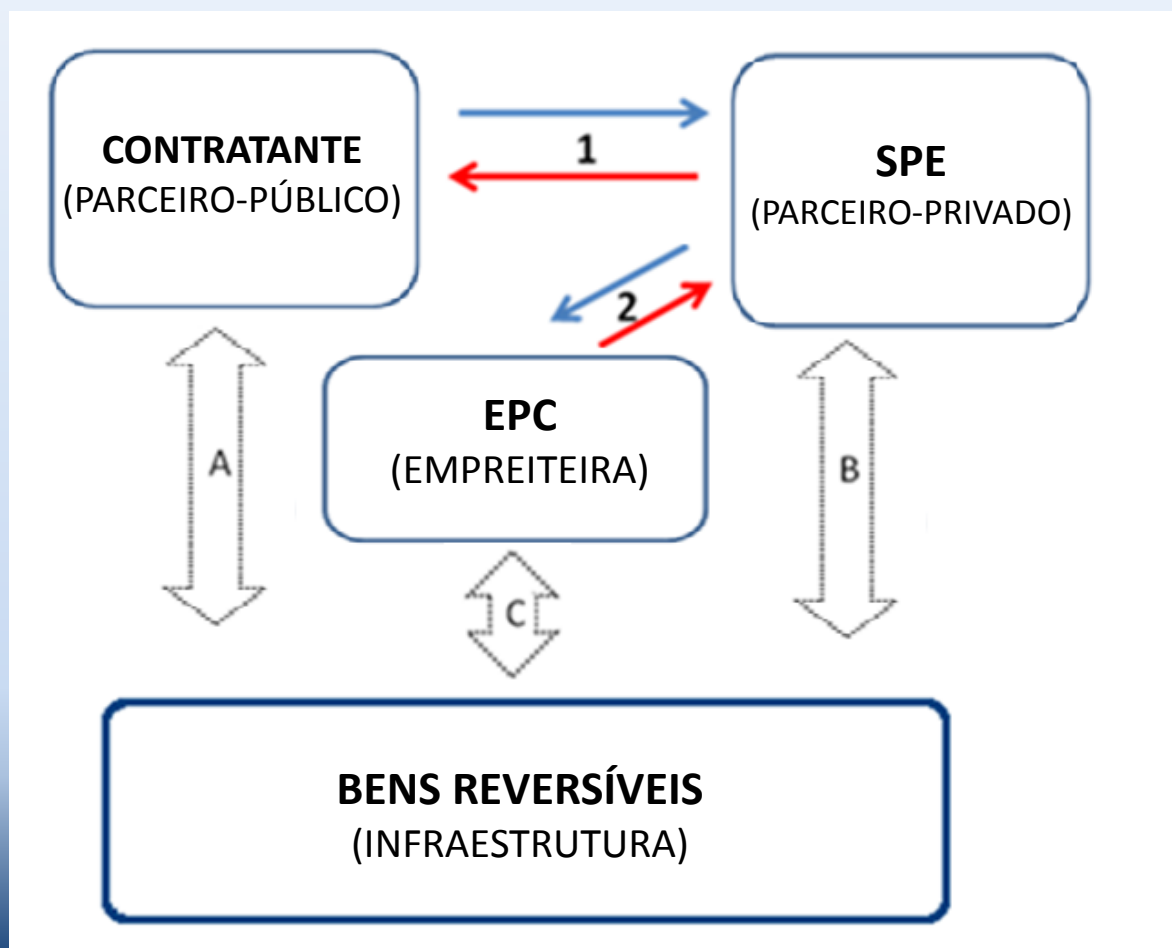
- **Hipótese 1:** parceiro-privado passa a receber a contraprestação devida pelo Parceiro-público assim que o serviço seja disponibilizado.



- **Fluxo 1:** Pagamento da contraprestação do parceiro-público ao parceiro-privado: **PIS/COFINS, IRPJ, CSLL e ISS;**
- **Fluxo 2:** o usuário remunera a SPE pelo serviço: **PIS/COFINS, IRPJ, CSLL e ISS.**
- **Relação A:** o parceiro-público mantém a propriedade dos bens.
- **Relação B:** a SPE é responsável pela operação dos bens e prestação dos serviços.

Fluxos financeiros e incidências tributárias

- **Hipótese 2:** parte dos recursos do parceiro-privado é fruto de “aporte” feito pelo Poder Público, antes da efetiva disponibilização dos serviços.



- **Fluxo 1:** Aporte feito pelo parceiro-público em benefício do parceiro-privado: **qual a tributação?**
- **Fluxo 2:** a SPE subcontrata a EPC para realizar as obras: **PIS/COFINS (3,65%), IRPJ, CSLL e ISS.**
- **Relação A:** o parceiro-público mantém a propriedade dos bens;
- **Relação B:** a SPE é responsável pela operação dos bens e prestação dos serviços;
- **Relação C:** a EPC realiza as obras.

MP 575 (Lei nº 12.766/12)

- **Alterou a Lei nº 11.079/04**

A respeito da contraprestação da Administração Pública nos contratos de PPP:

Art. 6º (...)

§ 2º O contrato poderá prever o aporte de recursos em favor do parceiro privado para a realização de obras e aquisição de bens reversíveis, nos termos dos incisos X e XI do caput do art. 18 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, desde que autorizado no edital de licitação, se contratos novos, ou em lei específica, se contratos celebrados até 8 de agosto de 2012.

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

MP 575 (Lei nº 12.766/12)

§ 3º **O valor do aporte** de recursos realizado nos termos do § 2º **poderá ser excluído da determinação:**

I - do **lucro líquido** para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; e

II - da **base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep** e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **COFINS.**

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

MP 575 (Lei nº 12.766/12)

§ 4º A parcela excluída nos termos do § 3º deverá ser computada na determinação do lucro líquido para fins de apuração do lucro real, da base de cálculo da CSLL e da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na proporção em que o custo para a realização de obras e aquisição de bens a que se refere o § 2º deste artigo for realizado, inclusive mediante depreciação ou extinção da concessão, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995.

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

MP 575 (Lei nº 12.766/12)

Art. 7º (...)

§ 1º É facultado à administração pública, nos termos do contrato, efetuar o pagamento da contraprestação relativa a parcela fruível do serviço objeto do contrato de parceria público-privada.

§ 2º O aporte de recursos de que trata o § 2º do art. 6º, quando realizado durante a fase dos investimentos a cargo do parceiro privado, **deverá guardar proporcionalidade com as etapas efetivamente executadas.**”

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

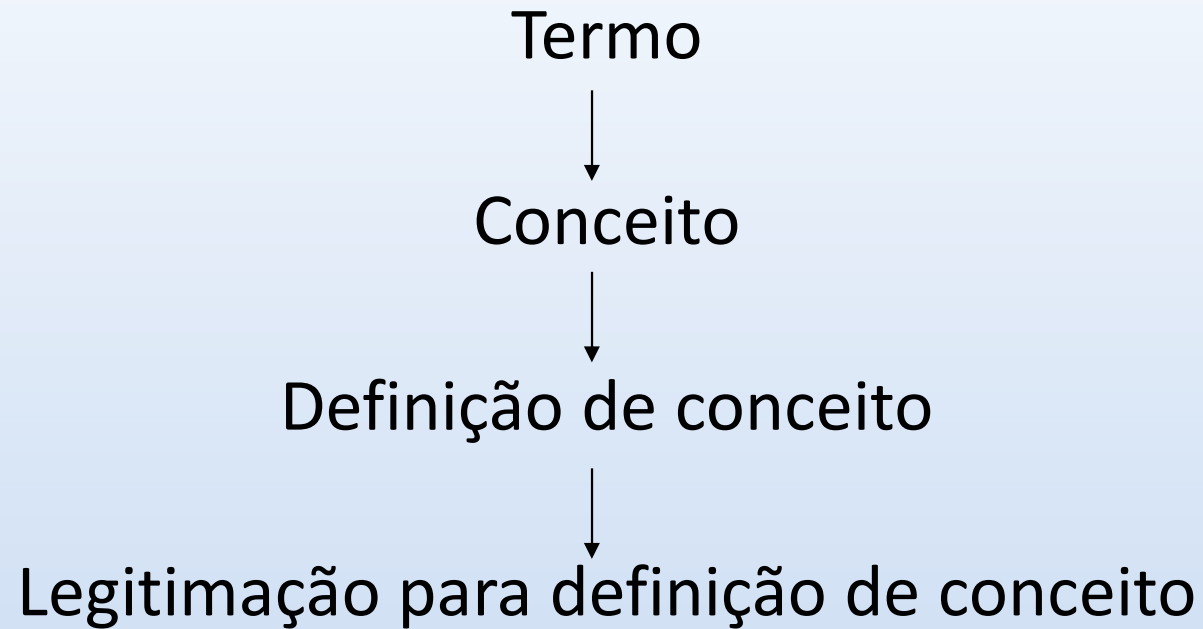
Qual a natureza jurídica do “aporte”?

Há três respostas possíveis.

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

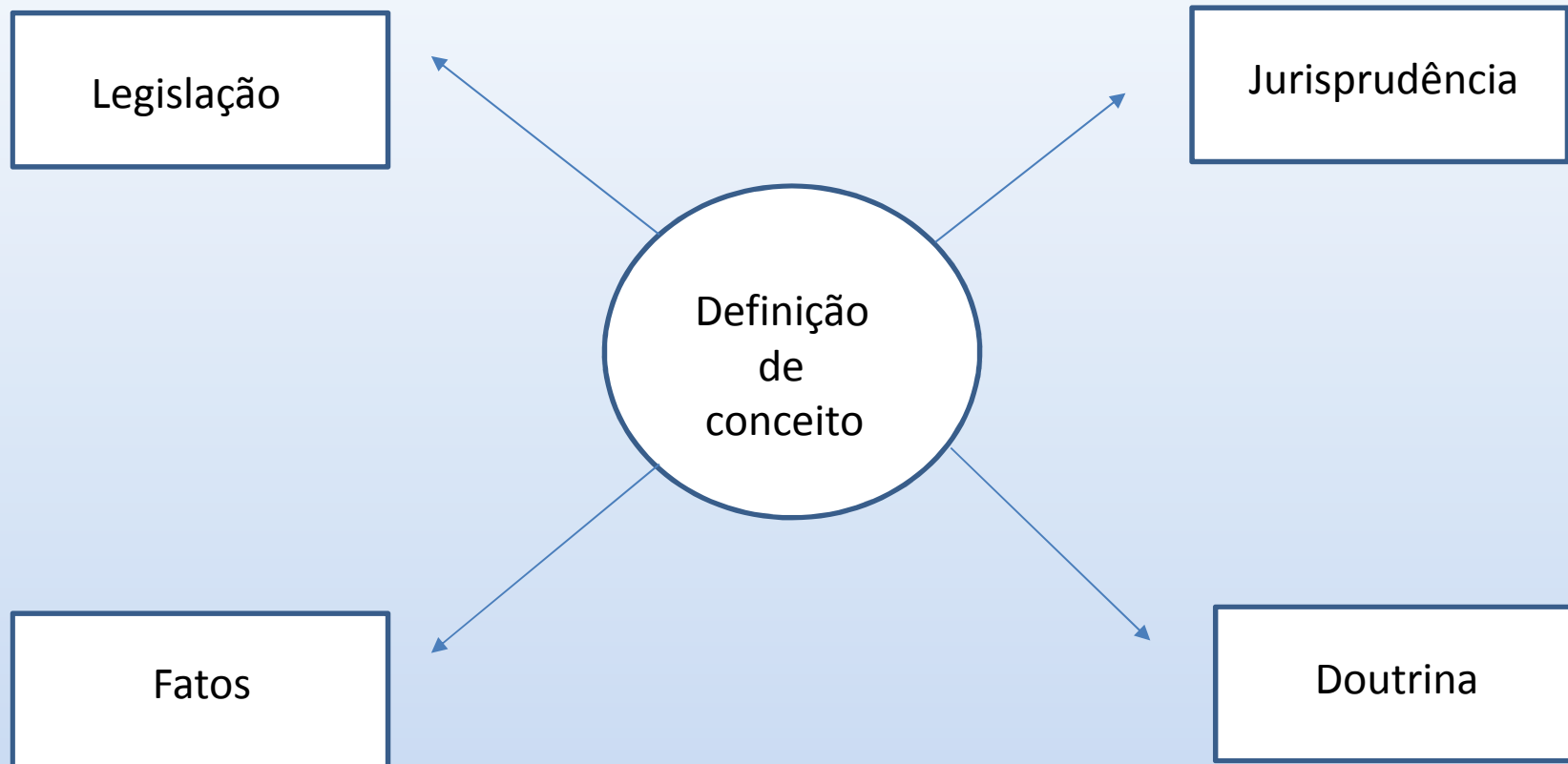
Instrumentos para a solução do trilema



Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Sobre a legitimação da definição de um conceito



Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Solução 1: aporte com natureza contraprestacional

Aporte como contraprestação pela construção ou aquisição de bens reversíveis

- **Fundamentos:**

- Os valores recebidos do parceiro-público guardam proporcionalidade com a etapa de investimento já realizada;
- A Lei vincula os aportes à realização de obras ou à aquisição de bens.

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Solução 1: aporte com natureza contraprestacional

- **Regime tributário aplicável:**

Trata-se, então, de prestação de serviços, incidindo, normalmente, **ISS, IRPJ, CSLL, PIS/COFINS**.

- **Desvantagens:**

- Ônus tributário, especialmente em razão da dupla incidência do ISS (no recebimento do aporte e na subcontratação do empreiteiro);
- Vedação legal expressa de pagamento de contraprestação antes do início da prestação dos serviços: como conciliar?

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Solução 2: aporte como subvenção para investimento

Aporte como subvenção para investimento

- **Fundamentos:** Trata-se de pagamento vinculado à construção ou aquisição de ativo necessário à prestação do serviço público.

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Solução 2: aporte como subvenção para investimento

- **Regime tributário aplicável:**

Como subvenção para investimento, não há tributação por PIS, COFINS, IRPJ ou CSLL.

- **Desvantagens:**

- Os valores devem ser segregados contabilmente, e não comporão o lucro dos beneficiários pelos próximos 5 anos;
- O resultado somente poderá ser utilizado para aumento de capital ou absorção de prejuízos;

- **Problema:**

- A legislação determina expressamente que os aportes sejam computados na apuração do lucro real e da base da CSLL.

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Solução 3: aporte com “natureza própria”

**Aporte de recursos como ingresso autônomo,
na forma prevista na lei**

- **Fundamento:** trata-se de pagamento expressamente autorizado por lei, vinculado a uma despesa específica e que, por força da vedação legal, não pode ser considerado contraprestacional.

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Solução 3: aporte com “natureza própria”

- **Regime tributário aplicável:**

Como ingresso em benefício da SPE, deve ser contabilizado como receita, atraindo a incidência de PIS/COFINS, IRPJ e CSLL, conforme previsto pela própria MP 575.

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Solução 3: aporte com “natureza própria”

- **Vantagens:**
 - Pacificação do entendimento de que a receita deve ser apropriada ao longo do tempo, por depreciação/amortização;
 - Afasta o risco de tributação em regime de caixa;
 - 100% do valor aportado pode compor o lucro do parceiro-privado e ser distribuído aos sócios;
 - Não permite redução dos valores a serem recebidos futuramente;
 - Possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS na subcontratação de EPC: neutraliza essa incidência e gera ganho (crédito de 9,25% contra pagamento de 3,65%).

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Quais as consequências do modelo adotado pela legislação?

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Uma proposta melhor: Lei nº 12.350

**Regime Especial de Tributação para Construção,
Ampliação, Reforma ou Modernização de Estádios
de Futebol (Recopa)**

**“Padrão FIFA” de incentivo público ao
desenvolvimento de infraestrutura**

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Uma proposta melhor: Lei nº 12.350

Art. 17. Fica instituído o Regime Especial de Tributação para Construção, Ampliação, Reforma ou Modernização de Estádios de Futebol (Recopa). (...)

Art. 19. No caso de venda no mercado interno ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos e de materiais de construção para utilização ou incorporação no estádio de futebol de que trata o caput do art. 18, **ficam suspensos:**

I – a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita da pessoa jurídica vendedora, quando a aquisição for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Recopa;

II – a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Contribuição para a Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), quando a importação for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Recopa;

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Uma proposta melhor: Lei nº 12.350

III – o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na saída do estabelecimento industrial ou equiparado, quando a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Recopa;

IV – o IPI incidente na importação, quando a importação for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Recopa; e

V – o Imposto de Importação (II), quando os referidos bens ou materiais de construção forem importados por pessoa jurídica beneficiária do Recopa. (...)

§ 2º As suspensões de que trata este artigo convertem-se em alíquota zero após a utilização ou incorporação do bem ou material de construção ao estádio de que trata o caput do art. 18.

§ 3º A pessoa jurídica que não utilizar ou incorporar o bem ou material de construção ao estádio de futebol de que trata o caput do art. 18 fica obrigada a recolher as contribuições e os impostos não pagos em decorrência da suspensão de que trata este artigo, acrescidos de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da data da aquisição ou do registro da Declaração de Importação, (...).

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Uma proposta melhor: Lei nº 12.350

Art. 20. No caso de venda ou importação de serviços destinados a obras de que trata o art. 18, ficam suspensas:

- I – a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a prestação de serviços efetuada por pessoa jurídica estabelecida no País quando os referidos serviços forem prestados à pessoa jurídica beneficiária do Recopa; e
- II – a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre serviços quando os referidos serviços forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Recopa.

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

Quais são as conclusões?

Tácio Lacerda Gama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama

www.parasaber.com.br/taciolacerdagama