

Crédito de ICMS pela Aquisição de “Ativo Permanente” nas Concessões Públicas e a Interpretação Técnica ICPC n. 01 (R1)

ICMS Tax Credit on the Acquisition of “Fixed Assets” on Concession Agreements and Technical Interpretation ICPC No. 01 (R1)

Arthur Leite da Cruz Pitman

Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo-FDUSP. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e MBA em Gestão Tributária pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – Fipecafi. Advogado em São Paulo. *E-mail*: arthurlcpitman@gmail.com.

Recebido em: 25-8-2021 – Aprovado em: 11-6-2022
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.51.1.2022.1257>

Resumo

No presente artigo, tratar-se-á da possibilidade de apropriação de crédito de ICMS pela aquisição de “ativo permanente”, conforme o art. 20 da Lei Complementar n. 87, de 1996, relativo aos bens que compõem a infraestrutura vinculada à exploração de serviços públicos em regime de concessão. Conforme será demonstrado, a disciplina contábil do ICPC n. 01 (R1), que determinou que os referidos bens sejam registrados como “ativo intangível” ou “ativo financeiro”, a depender da forma de amortização dos custos do investimento incorrido pelo concessionário, bem como o regime de reversibilidade dos bens ao poder concedente após o fim da exploração da concessão, não são impeditivos para restringir o direito de crédito de imposto, desde que tais bens sejam adquiridos em operações regularmente tributadas e sejam empregados na atividade produtiva do contribuinte.

Palavras-chave: ICMS, crédito, ativo permanente, concessão pública.

Abstract

In this article, it will investigate the possibility of appropriating ICMS credit for the acquisition of “permanent assets”, pursuant to art. 20 of Complementary Law no. 87 of 1996, relating to the goods that make up an infrastructure linked to the exploitation of public services under a service concession arrangement. As will be reduced, the accounting discipline of ICPC No. 01 (R1), which determined that the constitution of assets be registered as “intangible assets” or “financial assets”, depending on the form of amortization of the investment costs incurred by the operator, as well as the regime of reversibil-

ity of goods to the grantor authority after the end of the concession's exploitation, are not an impediment to restrict the right to tax credit, as long as such goods are acquired in taxed operations and are used in the taxpayer's.

Keywords: ICMS, credit, permanent assets, service concession arrangements.

Introdução

O regime jurídico das concessões de serviço público é tema de grande complexidade por se situar em uma zona limítrofe de estudo que envolve questões de Direito Público e de Direito Privado, permeando a regulação da infraestrutura vinculada à exploração de serviços públicos por entes particulares e a sua sofisticada normatização contábil. Por sua vez, o intérprete tributário, ao investigar os signos presuntivos de riqueza de natureza jurídica eleitos pelo legislador para compor as hipóteses de incidência das normas tributárias¹, deve lidar com as peculiaridades regulatórias do setor.

Na exploração de serviços públicos em regime de concessão, os concessionários costumam desenvolver atividades econômicas, como o fornecimento de energia elétrica, a exploração e comercialização de gás ou a prestação de serviços de telecomunicação, que estão sujeitas à incidência do ICMS, apurando débitos em saídas tributadas e créditos por aquisições amparadas em documentação fiscal com imposto destacado, em consonância com a sistemática não cumulativa do imposto.

Diante dos significativos investimentos realizados na construção e manutenção da infraestrutura vinculada ao serviço público prestado, os créditos decorrentes da aquisição de bens de capital possuem relevância significativa na composição dos custos e despesas da concessão, e, em última instância, na formação dos preços relativos dos serviços públicos oferecidos aos consumidores.

Ocorre, no entanto, que alguns Estados – notadamente Paraíba² e Espírito Santo³ – têm glosado os créditos de ICMS de concessionárias pela aquisição de bens que compõem a infraestrutura vinculada à exploração do serviço público, sob a justificativa de que o Pronunciamento Técnico ICPC n. 01 (R1) alterou a classificação contábil de tais itens da conta de “ativo imobilizado” para as contas de “ativos intangíveis” ou ativos financeiros”, evidenciando que sua titularidade pertence ao poder concedente, sendo reversíveis a este após o término do prazo da concessão, e não ao concessionário, que possui apenas o direito de ter os custos de seus investimentos amortizados.

¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 536.

² Processo Administrativo Fiscal n. 0110472016-7, Acórdão n. 436/2018-SER/PB, julgado em 31.08.2018, Conselho de Recursos Fiscais – Sefaz/PB; Processo Administrativo Fiscal n. 186.150.2014-0, Acórdão n. 443/2016-SER/PB, julgado em 02.12.2016, Conselho de Recursos Fiscais – Sefaz/PB.

³ Parecer Normativo n. 61 de 2018 da Sefaz/ES.

No presente artigo, pretende-se analisar se os bens que pertencem à infraestrutura vinculada à exploração de serviços públicos em regime de concessão geram créditos de ICMS pela aquisição de “ativo permanente”, na forma do art. 20 da Lei Complementar n. 87/1996, especialmente considerando o regime jurídico dos bens reversíveis em concessões públicas e a mudança da classificação contábil promovida pelo ICPC n. 01 (R1).

Para tanto, inicialmente, serão feitas considerações gerais sobre a não cumulatividade e as variadas concepções da tributação do chamado “valor agregado”, destacando o papel e a evolução normativa do crédito de ICMS sobre a aquisição de bens de capital no Brasil. A seguir, será feito um breve histórico do processo de convergência da contabilidade brasileira (“BR GAAP”) aos padrões internacionais (“IFRS”), marcado pelo abandono do “patrimônio jurídico” e adoção de um “patrimônio econômico” para fins de *disclosure* contábil, para depois tratar da disciplina contábil trazida pelo CPC n. 27 – Ativo Imobilizado e pela ICPC n. 01 (R1) – Contratos de Concessão. Posteriormente, tratar-se-á do regime jurídico dos bens reversíveis em concessões públicas, tratando dos fundamentos da reversibilidade e determinando a titularidade jurídica destes. Por fim, serão analisadas criticamente as decisões administrativas e atos normativos proferidos por Estados que glosaram créditos de ICMS de concessionárias com base nos fundamentos expostos durante o presente estudo.

1. Não cumulatividade e as variações de tributação do “valor agregado”: o crédito de ICMS sobre bens do “ativo permanente”

Os modelos de tributação sobre o consumo modernos são marcados pelo abandono de tributos monofásicos ou multifásicos cumulativos em favor de tributos incidentes sobre o “valor agregado”, isto é, pautados na premissa de que este deve incidir, em cada transação, apenas sobre o valor acrescido à mercadoria pelo vendedor⁴.

Tal transição foi provocada em virtude dos efeitos depreciativos causados pelos modelos antiquados de tributação cumulativa sobre o consumo, como o incentivo à “verticalização” do processo produtivo e as distorções na formação de preços de produtos essenciais, gerando um cenário de desigualdade entre empresas e consumidores que manifestam diferentes capacidades econômicas⁵.

Além disso, o acúmulo de tributos indiretos na cadeia produtiva tem o potencial lesivo de gerar o estímulo da importação de produtos acabados e desestímulo às exportações, uma vez que os tributos incidentes na importação alcançam apenas a etapa final da cadeia produtiva, em comparação aos produtos domésti-

⁴ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 6.

⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 7-8.

cos atingidos cumulativamente em todas as suas etapas, enquanto o imposto contido nos insumos e bens de capital incorporados como custos nos bens exportados não podem ser recuperados⁶.

Rigorosamente, não se pode afirmar peremptoriamente que haja um modelo de tributação sobre o “valor agregado” no Brasil, uma vez que não há nenhuma hipótese de incidência tributária que o tenha positivado, e tampouco existe base de cálculo que com ele se assemelhe⁷: em geral, os tributos sobre o consumo brasileiros adotaram uma metodologia *subtrativa* de cálculo, na modalidade “imposto-sobre-imposto”, pela qual deduz-se do montante a ser recolhido de imposto o valor já incidente nas etapas anteriores da cadeia produtiva⁸.

Apesar de tal método ser amplamente utilizado nos tributos sobre consumo, Luís Eduardo Schoueri⁹ lembra que apenas no método *subtrativo* “base-sobre-base” (onde se apura o valor acrescido a partir da diferença entre o montante das vendas e o das aquisições em um mesmo período) se busca, efetivamente, tributar o *valor agregado*, uma vez que o método *subtrativo* “imposto-sobre-imposto” não alcança o mesmo efeito econômico, sobretudo em razão do chamado “efeito-recuperação”.

Não obstante, fato é que os modelos de tributação plurifásica e não cumulativa têm como principal fonte de inspiração a *taxe sur la valeur ajoutée – TVA*, criada em 1954, na França, em substituição ao *taxe à la production*¹⁰, cujo surgimento motivou paulatinas evoluções na tributação sobre o consumo: a possibilidade de dedução não apenas do imposto relativo aos insumos que integrariam fisicamente o produto acabado, mas também do imposto relativo a materiais intermediários, bens de uso e consumo, e ainda, bens de capital. A recepção e a aclimação do modelo europeu no Brasil foi lenta e parcial, pois a legislação tributária e a jurisprudência, por vezes, distanciaram-se da técnica adequada da não cumulatividade, dando ao ICMS e ao IPI características de incidências em cascata¹¹.

⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS – comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro *et. al.* (coord.). *Temas de direito tributário*: I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, 1998, p. 112.

⁷ ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Aspectos constitucionais da não cumulatividade dos tributos no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual* v. 27. São Paulo: Dialética, p. 531.

⁸ SCHENK, Alan; THURONYI, Victor; CUI, Wei. Methods of calculating VAT liability. In: SCHENK, Alan; THURONYI, Victor; CUI, Wei. *Value added tax: a comparative approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, p. 39.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 421.

¹⁰ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 15-21.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. Série Pesquisa Tributárias n. 10. São Paulo: RT, 2004, p. 140-142.

De todo modo, existem variações possíveis de tributação sobre o “valor agregado” que também inspiraram a amplitude do direito ao crédito de imposto para além da dualidade existente entre “crédito físico” – pelo que somente se reconhece o crédito das matérias-primas e dos intitulados “materiais intermediários” – e “crédito financeiro” – no qual se permite ampla dedução dos investimentos em bens de capital, insumos e, ainda, bens de uso e consumo, que são empregados de forma indireta no processo produtivo da empresa¹².

No que se refere ao presente estudo, há uma ampla gama de desenhos normativos entre os extremos que limitam, em maior ou menor grau, o direito de crédito na aquisição de bens de capital: (i) de um lado, o legislador pode negar a dedução do imposto que grava investimentos em bens de capital empregados no processo produtivo, hipótese na qual haveria um “IVA bruto”, também chamado “IVA tipo produto”; e (ii) de outro, o legislador poderia autorizar a dedução do imposto que grava investimentos na aquisição de bens do capital empregado em processo produtivo, adotando-se um “IVA líquido”¹³.

Em relação ao segundo, este pode assumir duas formas: (a) em formato de “IVA tipo renda”, no qual a dedução do imposto incidente sobre bens de capital é admitida de forma fracionada, conforme a vida útil do bem; (b) em formato de “IVA tipo consumo”, no qual a compra de bens de capital gera crédito integral e apropriável de forma imediata no momento de sua aquisição¹⁴.

Na evolução da disciplina normativa aplicável ao direito de crédito na aquisição de bens de capital, será demonstrado que diferentes modelos de IVA foram adotados na legislação relativa ao ICMS, tendo a amplitude do direito ao crédito variado de forma significativa.

Historicamente, no que se refere à disciplina aplicável ao ICMS, o Decreto-lei n. 406/1968 não regulamentava de forma minudente as circunstâncias em que deveria se dar a não cumulatividade do imposto. Alcides Jorge Costa¹⁵ comenta que, à época, competia aos Estados-membros a edição de regras para implementação da não cumulatividade; no entanto, na prática, os entes federativos se espelhavam na legislação aplicável à não cumulatividade do IPI como parâmetro, que, por sua vez, nunca permitiu o direito ao crédito deste imposto pela aquisição de bens de capital. Desse modo, a mesma vedação foi incorporada na disciplina legal aplicável ao ICM.

¹² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 421.

¹³ PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Explicación de la técnica de los impuestos*. 3. ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1981, p. 179.

¹⁴ MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2018, p. 82; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa*. São Paulo: IBDT & Resenha Tributária, 1979, p. 33-34.

¹⁵ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 156.

Com o advento da Constituição de 1988 e com base no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias¹⁶, o Confaz editou o Convênio ICM n. 66, de 16 de dezembro de 1988, que dispunha sobre normas gerais em matéria de ICMS até que sobreviesse lei complementar para regulamentar o tema. O diploma adotou o modelo do “IVA tipo produto”, negando expressamente ao contribuinte o direito ao crédito sobre a aquisição de bens que integrassem seu “ativo fixo”, nos termos do art. 31, inciso II, do Convênio¹⁷.

Curiosamente, o termo “ativo fixo”, utilizado pelo Convênio ICM n. 66/1988 em diversas passagens, não definiu o sentido da expressão, nem nunca constou de forma expressa na Lei n. 6.404/1976 (“Lei das S.A.”), que trata da disciplina relativa ao plano de contas dos balanços patrimoniais de pessoas jurídicas obrigadas ao seu cumprimento. De outra forma, o art. 179, inciso IV, da referida lei, optou pela adoção do termo “ativo imobilizado”, que, na redação originária do diploma legal, consistia em uma conta contábil pertencente ao grupo de “ativos permanentes”¹⁸.

Bem é verdade que é possível identificar referência ao termo “ativo fixo” no art. 135, alínea *a*, do Decreto-lei n. 2.627/1940, que disciplinava o regime jurídico-societário aplicável às sociedades por ações antes da edição da Lei n. 6.404/1976, mas não existia qualquer definição legal minuciosa de suas propriedades ou características. Ademais, vale lembrar que o texto legal sequer estava vigente à época da edição do Convênio ICM n. 66/1988, não sendo razoável imaginar a remissão a um instituto previsto em legislação já revogada.

A despeito disto, como o direito ao crédito na aquisição de bens dessa natureza era expressamente vedado e o modelo adotado era de “IVA tipo produto”, não houve maiores controvérsias quanto ao alcance do termo “ativo fixo” utilizado pelo Convênio ICM n. 66/1988, porquanto o sentido deste era buscado no art. 179, inciso IV, da “Lei das S.A.”, interpretando-o como sinônimo de “ativo imobi-

¹⁶ “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, ‘b’, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

¹⁷ “Art. 31 Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes:

[...]

II – a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento;”

¹⁸ “§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

[...]

c) *ativo permanente*, dividido em investimentos, *ativo imobilizado* e ativo diferido.”

lizado”¹⁹, sobretudo pelo fato de que as demais contas contábeis – “investimentos” e “ativo diferido” – incluíam itens cuja aquisição não era regularmente tributada pelo ICMS ou não estavam vinculados ao processo produtivo da empresa.

Tal cenário foi alterado com a edição da Lei Complementar n. 87/1996, que permitiu de forma expressa o direito ao crédito na aquisição de bens integrantes do “ativo permanente” (que continuou sendo interpretado como sinônimo de “ativo imobilizado”, apesar de ser gênero amplo que incluía as espécies “investimentos”, “ativo imobilizado” e “ativo diferido”, à época), não mais utilizando a terminologia “ativo fixo”, tendo o ICMS se aproximado do modelo do “IVA tipo consumo” com o reconhecimento integral e imediato de aproveitamento do crédito de imposto²⁰, desde que o contribuinte não alienasse o bem integrante do “ativo permanente” por cinco anos contados da data de sua aquisição. Se o bem fosse alienado, o contribuinte deveria realizar o estorno do crédito apropriado no montante de 20% por ano ou fração faltante para completar o período²¹.

A própria justificativa do Projeto de Lei Complementar n. 95/1996, que culminou na edição da “Lei Kandir”, reconhecia que o não creditamento do imposto referente a bens do “ativo permanente” produzia efeitos cumulativos inadequados aos tributos sobre consumo e ao texto constitucional, demonstrando a clara intenção do legislador de desonerar o custo dos impostos incidentes sobre o investimento em bens de capital²².

Apesar da completa mudança de paradigma trazida pela Lei Complementar n. 87/1996 em sua redação original, que marcou a transição de um modelo de “IVA tipo produto” para um “IVA tipo consumo”, os Estados começaram a enfren-

¹⁹ MOREIRA, André Mendes. Do direito ao crédito de ICMS sobre bens ativos imobilizados cedidos em comodato. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 230. São Paulo: Dialética, p. 10.

²⁰ “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

²¹ “Art. 20. [...] § 1º Devem ser também estornados os créditos referentes a bens do ativo permanente alienados antes de decorrido o prazo de cinco anos contado da data da sua aquisição, hipótese em que o estorno será de vinte por cento por ano ou fração que faltar para completar o quinquênio.”

²² “O segundo ponto de inovação do projeto é o que permite o crédito do imposto referente a todas as mercadorias ou serviços que entram no estabelecimento, exceto os que digam respeito a atividades alheias ao escopo deste. Ainda hoje se faz a distinção entre crédito físico (concernente a mercadorias a serem revendidas ou que integram produto fabricado ou que se consomem no processo de fabricação) e crédito financeiro (que diz respeito a bens destinados ao ativo). *O projeto abole a distinção, em primeiro lugar porque o não creditamento do imposto referente a bens do ativo permanente produz efeitos cumulativos que não se compadecem com imposto deste tipo, nem com o texto constitucional e, em segundo lugar, porque torna o imposto mais compatível com sua função econômica. Em linhas muito gerais, passa-se de um imposto tipo produto bruto a um imposto tipo consumo, que pode tornar-se poderoso indutor de novos investimentos.*”

tar dificuldades de fluxo de caixa e, em vez de simplesmente majorar as alíquotas aplicáveis, pleitearam perante o Congresso Nacional a alteração da sistemática de apropriação de créditos prevista na norma geral.

Com isso, foi aprovada a Lei Complementar n. 102/2008, que, dentre outras mudanças na sistemática do ICMS, alterou a forma de apropriação de crédito de bens do “ativo permanente”, passando a adotar um modelo de “IVA tipo renda”. Deste modo, o creditamento passou a ser permitido à razão de 1/48 por mês, a partir da data de entrada do bem no estabelecimento do contribuinte, com interrupção do direito ao crédito em caso de alienação do ativo²³.

Em seguida, como decorrência do processo de convergência às normas contábeis internacionais, a Lei n. 11.638/2007 alterou uma série de dispositivos da “Lei das S.A.”, e inseriu, no grupo do “ativo permanente”, a conta contábil de “intangível”, que, na prática, não alterou a configuração do direito ao crédito de ICMS, porquanto, *em regra*, não incide o imposto na aquisição de ativos intangíveis.

Sucessivamente, o advento da Lei n. 11.941/2009 extinguiu a conta contábil de “ativo permanente” da “Lei das S.A.”, de forma que, do ponto de vista do Direito Contábil²⁴, o “ativo imobilizado” é uma conta pertencente aos “ativos não

²³ “Art. 20. [...]”

§ 5º Para efeito do disposto no *caput* deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.”

²⁴ Entendemos que a disciplina aplicável ao “Direito Contábil” está disciplinada nos arts. 175 a 205 da Lei n. 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações – LSA), bem como nos arts. 1.177 a 1.195 do Código Civil (Lei n. 10.406/2002).

circulantes”²⁵, que compõem “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”²⁶.

Assim, após as alterações trazidas pelas Leis n. 11.638/2007 e n. 11.941/09, o art. 178, § 2º, inciso II, da “Lei das S.A.” passou a prever que o grupo do “ativo não circulante” é composto por (i) “ativo realizável a longo prazo”, representando, em geral, ativos que têm a expectativa de serem realizados em caixa; (ii) “investimentos”, que demonstram os investimentos da companhia em ativos físicos que geram caixa por si mesmos ou que estão aguardando futura valorização, incluindo-se, neste subgrupo, as participações societárias permanentes; (iii) “intangível”, que abrange os ativos sem substância física que a companhia adquiriu e cujos benefícios são esperados para os exercícios sociais seguintes, como direitos de uso, marcas (quando adquiridas de terceiros) e eventuais ágios (*goodwill*); e, finalmente, (iv) “imobilizado”, que representa os ativos físicos que a companhia utiliza, direta ou indiretamente, nas suas operações – como, por exemplo, fábricas, veículos, edifícios, entre outros –, que não geram caixa por si próprios²⁷.

O fato de a Lei Complementar n. 87/1996 utilizar o termo “ativo permanente” para dispor sobre o direito ao crédito na aquisição de maquinários e equipamentos industriais, não gerou maiores discussões quanto ao seu alcance conceitual, ainda que a legislação comercial tenha usado, historicamente, locuções distintas e muito variadas – “ativo fixo”, “ativo permanente” e “ativo imobilizado”.

Em verdade, as diferentes nomenclaturas sempre se aproximaram do sentido dado ao art. 179, inciso IV, da Lei n. 6.404/1976 (“ativo imobilizado”), cujo teor, conquanto pertença ao Direito Privado, propriamente ao Direito Comercial, não dispensa uma incursão na disciplina contábil sobre o tema, sobretudo porque o legislador privado não foi minucioso na descrição do instituto jurídico e, ao contrário, dispôs que a escrituração contábil da empresa obedeceria *aos princípios da contabilidade geralmente aceitos*.

Deste modo, a doutrina especializada entendia que os equipamentos e máquinas *adquiridos com o fito de serem utilizados em processos produtivos*²⁸, conquanto

²⁵ Os “ativos não circulantes” são definidos como direitos “realizáveis no curso do exercício social subsequente” e às “aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte”, conforme o art. 179, inciso I, da Lei n. 6.404/1976.

²⁶ Art. 179, inciso IV, da Lei n. 6.404/1976.

²⁷ EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A comentada*: arts. 138 a 205. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. 3, p. 371-372.

²⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Lei Complementar nº 102/2000 e o tratamento do crédito de ICMS relativo à entrada dos bens do ativo e destinados a consumo do estabelecimento. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a LC 102*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 88; em sentido contrário, defendendo que o direito ao crédito deve ser estendido a quaisquer bens adquiridos pelo contribuinte, ainda que alheios às atividades do estabelecimento, simplesmente por terem

integrados no “ativo permanente” do contribuinte, acabariam sofrendo desgaste natural, refletindo no processo de formação de custos das mercadorias produzidas e comercializadas, e, desde que adquiridos mediante operações regularmente tributadas (art. 155, § 2º, I e II, da CF), deveriam gerar o direito de aproveitamento do crédito do ICMS.

A lição doutrinária se coaduna com a disciplina contábil, neste ponto: se tão somente os bens que compõem a conta de “ativo imobilizado” são bens que contribuem diretamente e são empregados no processo produtivo do contribuinte, então o termo “ativo permanente” utilizado pela legislação tributária (art. 20 da LC n. 87/1996) somente poderá ser interpretado como sinônimo daqueles, afinal, as demais contas contábeis que compõem o “ativo não circulante” (antigo “ativo permanente”) não incluem bens vinculados aos processos produtivos dos contribuintes ou não são bens adquiridos em operações regularmente tributadas pelo ICMS.

De todo modo, em se tratando de ativos que compõem a infraestrutura vinculada à concessão de serviços públicos, resta claro que o processo de convergência da contabilidade brasileira (“BR GAAP”) aos padrões internacionais (“IFRS”), promovido pelas Leis n. 11.638/2007, n. 11.941/2009 e n. 12.973/2014, promoveu sensíveis alterações na base conceitual das normas contábeis até então vigentes. Por esse motivo, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis produziu regulamentação específica para tratar dos bens que compõem a infraestrutura vinculada à exploração de serviços públicos por meio de concessões, o que culminou na edição do Pronunciamento Técnico ICPC n. 01 (R1).

2. Processo de convergência ao padrão IFRS e tratamento contábil dos ativos vinculados à exploração de concessão pública

2.1. Processo de convergência ao padrão contábil IFRS: da propriedade jurídica ao controle econômico

São variadas as incursões dos juristas na busca de um ponto legítimo de mudança discursiva entre o Direito e as Ciências Contábeis. Isso porque, para além de haver uma resposta apriorística para o tema, diversas variáveis influenciariam na solução, porquanto dependem da rigidez do sistema jurídico, do padrão contábil adotado em determinado país e até mesmo do grau de influência dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábeis sobre conceitos que, a rigor, seriam jurídicos.

O problema se acentua ainda mais quando se considera que diferentes países possuem políticas distintas quanto ao grau de integração entre contabilidade

sido onerados pelo ICMS, conferir: MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – créditos relacionados a bens destinados a uso, consumo, ou ativo permanente e recebimento de serviços de transporte e de comunicação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 88.

e regras de tributação, variando sensivelmente a teor da regulamentação interna. Seria possível identificar pelo menos cinco tipos de relação, quais sejam: (i) desconexão, com regras tributárias e contábeis distintas; (ii) identidade, com regras tributárias e contábeis idênticas; (iii) liderança da contabilidade, em que as regras contábeis são seguidas tanto para fins contábeis como para fins tributários; (iv) liderança fiscal, em que as regras fiscais são seguidas para ambos os propósitos; (v) dominância fiscal, em que as regras fiscais prevalecem, sob a perspectiva pragmática²⁹.

Segundo Eliseu Martins e Aleksandro Broedel Lopes³⁰, de forma geral, nos países que adotam o direito romano (*civil law*) a contabilidade sofre um processo de regulamentação muito intenso, enquanto em países que adotam o direito consuetudinário (*common law*) a contabilidade é menos regulada, ou, quando é regulada, essa regulamentação não é emitida por órgãos governamentais, e sim por organizações da iniciativa privada.

No Brasil, Heron Charneski³¹ ensina que a contabilidade sofreu intenso processo de positivação por meio do direito comercial: já com o advento da Lei n. 6.404/1976, que dedicou o Capítulo XI às demonstrações financeiras, por meio do chamado “capítulo contábil da Lei das S.A.”, se exigia que as companhias regidas pela legislação em vigor observassem a lei comercial e os “princípios gerais da contabilidade geralmente aceitos”, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo (art. 177, *caput*). Também tiveram forte participação no processo de positivação do regramento contábil diversos órgãos regulatórios, como a CVM, o Banco Central e, especialmente, a Receita Federal do Brasil.

Antes do processo de convergência para o padrão contábil internacional (*International Financial Reporting Standards – IFRS*), cujo início foi marcado pela edição da Lei n. 11.638/2007 (passando pela edição da Lei n. 11.941/2009 e n. 12.973/2014), a contabilidade brasileira – ou, o antigo “BR GAAP” – fornecia o retrato da situação econômica pretérita da entidade, isto é, uma clara visão retrospectiva de todas as decisões que a fizeram alcançar a atual posição patrimonial, a fim de garantir alguma segurança aos credores da entidade e, principalmente, em razão da forte influência da disciplina regulatória e fiscal nas demonstrações financeiras, para aproveitamento e interesse das autoridades fiscais.

Ocorre, no entanto, que em virtude de alterações significativas da matriz de fontes de financiamento da atividade empresarial no Brasil, experimentou-se uma transição entre um modelo no qual predominava um conjunto de padrões

²⁹ LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International variations in the connections between tax and financial reporting. *Accounting and Business Researcher* v. 28, n. 3, 1998, p. 188.

³⁰ LOPES, Aleksandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. 5ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2014, p. 52-53.

³¹ CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 253.

contábeis voltados à proteção do credor e ao financiamento por instituições financeiras, pautado nos princípios do conservadorismo e do custo histórico como base de valor, para outro modelo, firmado na valorização do capital e na utilização do instrumental contábil como fonte de informação de mercado, no qual prioriza-se a essência econômica e o valor justo³².

Conforme ensinam João Francisco Bianco e Fabiana Carsoni, a “nova contabilidade” se apoiou principalmente nas diretrizes de primazia da essência econômica sobre a forma jurídica, subjetivismo responsável e visão prospectiva das demonstrações financeiras³³, reconhecendo a existência de função própria às Ciências Contábeis, pelo que “a função da contabilidade é registrar todos os acontecimentos diários da vida da pessoa jurídica que tenham alguma significação econômica, quer os relativos direta ou indiretamente aos negócios e empreendimento por ela explorados, quer os relativos à sua própria existência ou que atinjam de algum modo, para que o patrimônio dessa pessoa possa ser devidamente apurado e demonstrado a qualquer momento”³⁴.

Em consideração às finalidades peculiares da contabilidade no padrão *IFRS*, é seguro dizer que houve um distanciamento entre os critérios contábeis de determinação do patrimônio societário e os conceitos de Direito Civil, por conta daqueles “não mais trazerem as demonstrações financeiras mera universalidade de direitos e obrigações (civis)”, tendo-se abandonado a necessidade de que as mutações patrimoniais, sob a perspectiva contábil ou societária, impliquem aquisição de um novo direito³⁵. A propriedade meramente *jurídica* não mais era suficiente para o cumprimento dos desígnios da contabilidade, que passou a atribuir relativa importância ao *controle econômico* sobre os bens e seu potencial proveito financeiro futuro.

Analisando o caso dos contratos de arrendamento mercantil, Fábio Konder Comparato³⁶ relembra a origem anglo-saxã do instituto e ensina que, nos siste-

³² DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores da harmonização, em busca da globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib (coord.). *Transparência fiscal em desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCOsoft, 2013, p. 422-426.

³³ BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Reconhecimento de receitas (CPC 30) – ausência de norma expressa na Lei n. 12.973/14 que regule o tratamento aplicável a divergências entre os critérios contábil e fiscal. ROCHA, Sergio André (coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 5, p. 329.

³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 1.014.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação: da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 202.

³⁶ COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* v. 68. São Paulo, 1987, p. 58-59.

mas de *common law*, aquilo que nos sistemas continentais se conhece unitariamente como “propriedade” poderia ser dividido entre “property” e “ownership”. Em igual sentido, Luís Eduardo Schoueri³⁷ ressalta que enquanto o conceito de “property” se aproxima daquele de patrimônio, o conceito de “ownership” denota o direito de utilização do bem, reconhecendo que a titularidade jurídica não seria suficiente para assegurar a “ownership”, ou seja, o direito de gozo e uso de bens.

Para a “nova contabilidade”, portanto, o direito de direcionar o uso e determinar a finalidade do emprego do bem pode demonstrar que determinada parte contratante age como verdadeiro dono (“owner”) do bem considerado, independentemente de a propriedade jurídica (“property”) pertencer a outrem. Trata-se, portanto, da aplicação do princípio da “substância econômica sobre a forma”³⁸.

Essa nova perspectiva influenciou diversas alterações na normatização contábil, inclusive na formação do *novo conceito de ativo imobilizado* dado pela “Lei das S.A.”, conforme alteração dada pela Lei n. 11.638/2007 e regulamentada pelo Pronunciamento Técnico CPC n. 27, onde prevalece a figura da transferência do controle, dos riscos e dos benefícios, e não da titularidade jurídica³⁹, o que iremos tratar a seguir.

Nos casos de contratos de concessão de serviços públicos, a questão da classificação dos ativos vinculados à exploração de serviços públicos explorados por concessionários se torna ainda mais sofisticada em razão do imbróglio sobre sua titularidade jurídica, o regime regulatório dos bens reversíveis, a relação estabelecida entre o concessionário e o poder concedente, bem como a forma de amortização dos custos do investimento na infraestrutura vinculada à concessão, obrigaram o Comitê de Pronunciamentos Contábeis a emitir regulamentação contábil específica para contratos de concessão, disciplinada pela Interpretação Técnica ICPC n. 01 (R1).

2.2. Reconhecimento contábil do “ativo imobilizado”: o que nos diz o Pronunciamento Técnico CPC n. 27?

Entre diversas orientações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis desde sua criação, destaca-se o Pronunciamento CPC n. 27 – Ativo Imobilizado (aprovado pela Deliberação CVM n. 583/2009 e tornado obrigatório pela Resolução CFC n. 1.177/2009 para os profissionais de contabilidade de entidades

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação: da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 212-213.

³⁸ CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 117.

³⁹ IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 21.

não sujeitas a alguma regulação contábil), que traz o conjunto de práticas contábeis brasileiras relativas aos itens classificáveis como ativo imobilizado, tendo sido inspirado pelo *International Accounting Standard – IAS n. 16 – Property, Plant and Equipment*, emitido pelo IASB.

Como se sabe, as empresas em geral e, notadamente, as empresas do segmento industrial, têm nos seus “ativos imobilizados” um valor significativo de recursos financeiros aplicados, caracterizando-se como elemento patrimonial de suma importância na avaliação dos investidores, até pelo fato de esse tipo de ativo estar diretamente relacionado com a capacidade produtiva da empresa.

Contudo, antes de tratar do ativo imobilizado à luz do CPC n. 27 (e do IAS n. 16), é preciso determinar no que consiste um *ativo* e quais os elementos determinantes para sua definição e reconhecimento.

Rigorosamente, as mudanças fundamentais do reconhecimento do ativo imobilizado trazidas pelo “padrão IFRS” não devem ser atribuídas originariamente ao CPC n. 27. Na verdade, a nova definição de *ativo* contribuiu com maior importância para a alteração dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo imobilizado, obrigando o IASB a revisar o teor do IAS n. 16 e, conseqüentemente, motivando o Comitê de Pronunciamentos Contábeis a incorporar a lição a partir da atualização de pontos sensíveis do Pronunciamento CPC n. 27.

Com o advento da Lei n. 11.638/2007 e a decisão pela convergência da contabilidade brasileira às normas de contabilidade emitidas pelo IASB, o CPC adotou integralmente o documento daquele órgão denominado *Framework for the Preparation and Presentation of Finance Statements*⁴⁰, e emitiu seu próprio “Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”, informalmente chamado de Pronunciamento CPC n. 00⁴¹.

O CPC n. 00 contém, basicamente, a disciplina básica do conjunto das orientações conceituais e estruturantes da contabilidade brasileira, tratando dos objetivos das demonstrações contábeis de uso geral, características qualitativas das informações contábeis, critérios de reconhecimento e mensuração, regras de apresentação e divulgação (*disclosure*) da informação contábil, e ainda, os elementos das demonstrações financeiras: as receitas, as despesas, os passivos e *os ativos*. Do ponto de vista de conteúdo, a nova orientação normativa tratou com muito mais aderência às diretrizes do padrão *IFRS*, o que sempre foi defendido pelo IASB em suas diversas orientações, como, por exemplo, IAS n. 01, que é represen-

⁴⁰ Disponível em: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>. Acesso em: 01 jul. 2019.

⁴¹ IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo. *Manual de contabilidade societária*: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 30.

tado no Brasil pelo Pronunciamento Técnico CPC n. 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis⁴².

Como não poderia ser diferente, o CPC n. 00 foi significativamente influenciado pela visão substancial, subjetivista e prospectiva, voltada à previsão de fluxo de caixa futuro: os itens 4.44 e 4.45⁴³ do Pronunciamento CPC n. 00 alteraram sensivelmente o conceito de *ativo*, determinando o cumprimento de uma tríplice condição para seu reconhecimento: (i) *é um recurso controlado pela entidade resultante de eventos passados*; (ii) *a entidade assume os riscos e benefícios decorrentes do recurso*; (iii) *o recurso possui potencial capacidade de geração de benefícios econômicos futuros*.

A redação bastante concisa da definição de ativo dada pelos parágrafos mencionados do CPC n. 00 pouco contribui para a correta compreensão do elemento contábil, devendo, portanto, seu sentido ser buscado na fonte de inspiração da orientação contábil brasileira, isto é, nos pronunciamentos oficiais do IASB que inspiraram a alteração das normas contábeis nacionais.

Analizando o *Basis for Conclusions on Conceptual Framework for Financial Reporting*⁴⁴ e as explicações trazidas pelo IASB, é possível perceber que diversos problemas práticos motivaram a revisão da definição e reconhecimento de *ativo* como elemento das demonstrações financeiras, alterando sensivelmente seu alcance e, possivelmente, possibilitando uma melhor compreensão do conceito de *ativo* incorporado pelo CPC n. 00, aplicável às empresas brasileiras. Por uma questão de corte metodológico, abordaremos apenas duas questões que consideramos determinantes para compreensão da nova definição deste elemento patrimonial: (a) *foco no controle e no conjunto de direitos sobre o recurso*, e não propriamente na titularidade do recurso físico; (b) *a potencial capacidade de geração de benefícios econômicos futuros* como oposição ao consumo imediato de bens e serviços.

Em relação à primeira questão, é importante ressaltar que a nova definição de ativo abrange o *conjunto de direitos* e o *controle* sobre determinado recurso eco-

⁴² IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 30.

⁴³ “4.44. Um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial *quando for provável que benefícios econômicos futuros* dele provenientes fluirão para a entidade e *seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade*.”

4.45. Um ativo não deve ser reconhecido no balanço patrimonial *quando os gastos incorridos não proporcionarem a expectativa provável de geração de benefícios econômicos para a entidade além do período contábil corrente*. Ao invés disso, *tal transação deve ser reconhecida como despesa na demonstração do resultado*. Esse tratamento não implica dizer que a intenção da administração ao incorrer nos gastos não tenha sido a de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade ou que a administração tenha sido malconduzida. A única implicação é que o grau de certeza quanto à geração de benefícios econômicos para a entidade, além do período contábil corrente, é insuficiente para garantir o reconhecimento do ativo.”

⁴⁴ Disponível em: http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2011conceptualframework_BC.pdf&file_path=pdf_file.

nômico, mas não propriamente sua titularidade jurídica ou o objeto fisicamente considerado. Ter controle é a capacidade de direcionar o uso de um ativo para obter benefícios econômicos futuros que dele fluem, independentemente de quem lhe é titular. Se há exposição ou direitos a benefícios que são variáveis, propriedades típicas (mas não idênticas) ao exercício do direito à propriedade ou a capacidade de evitar que outras partes direcionem o uso do recurso econômico, é possível afirmar que há *controle* sobre um recurso econômico, que deve ser registrado como *ativo*.

Já em relação ao segundo ponto, é imprescindível que o ativo tenha a *potencial capacidade de geração de benefícios econômicos futuros*. Ou seja, um gasto incorrido pela entidade que não tenha a potencialidade de gerar uma expectativa de caixa futuro não pode ser registrado como ativo, mas tão somente como uma despesa no próprio exercício, impactando o resultado. O IASB esclareceu que bens e serviços que são consumidos imediatamente criam apenas um “direito momentâneo” de obtenção de benefícios econômicos produzidos pelos itens consumidos, o que, na melhor das hipóteses, somente pode ser reconhecido como uma despesa.

As alterações na definição de ativo trazidas pelo *Conceptual Framework for Financial Reporting* impactaram também o reconhecimento de ativo imobilizado, o que fez com que o IASB revisasse o IAS n. 16, o que foi posteriormente incorporado ao Pronunciamento Técnico CPC n. 27. De forma geral, a norma *manteve* a definição do ativo imobilizado como item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período.

No entanto, em diversas passagens, restou evidente que as demonstrações contábeis deveriam divulgar “a existência e os valores contábeis de ativos cuja titularidade é restrita, como os ativos imobilizados formalmente ou na essência [...] adquiridos mediante operação de *leasing* conforme o CPC 06” (item 74, alínea *a*) e que custos subsequentes deveriam ser reconhecidos nas contas de “ativo imobilizado” quando implicarem um aumento da expectativa de vida útil do bem (itens 12 a 14).

Estas são algumas repercussões do *novo conceito de ativo* sobre o reconhecimento de itens do ativo imobilizado, que se distanciaram da *propriedade jurídica* do bem como critério do reconhecimento contábil dos ativos em demonstrações financeiras e, de outro modo, aproximaram-se do *controle econômico de riscos e benefícios*, o que atrai resultados diametralmente opostos àqueles sugeridos pelo Direito Privado.

Não obstante, conforme será demonstrado, a regulamentação da conta de “ativo imobilizado” trazida no Pronunciamento Técnico CPC n. 27 não foi suficiente para atender às peculiaridades regulatórias e econômicas dos contratos de concessão, o que motivou a emissão de normatização própria.

2.3. Reconhecimento contábil de ativos financeiros e ativos intangíveis em contratos de concessão: o que nos diz a Interpretação Técnica ICPC n. 01 (R1)?

Considerando determinadas insuficiências da regulamentação contábil da infraestrutura vinculada aos contratos de concessão, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu a Interpretação Técnica ICPC n. 01 (R1) – Contratos de Concessão, já em sua versão atualizada (aprovada pela Deliberação CVM n. 677/2011 e tornada obrigatória pela Resolução CFC ITG n. 01 (R1)), que traz o conjunto de práticas contábeis brasileiras relativas aos contratos de concessão que envolvem uma entidade privada (concessionário) que constrói ou melhora a infraestrutura utilizada para prestar os serviços públicos de responsabilidade do poder concedente, além de operá-la e mantê-la por prazo especificado. A interpretação foi inspirada pelo *International Financial Reporting Interpretations Committee* – IFRIC n. 12 – *Service Concession Arrangements*, emitido pelo IASB.

Basicamente, a ICPC n. 01 (R1) – inspirada na regulamentação dada pelo IFRIC n. 12 – esclarece que, em contratos de concessão, não há transferência ao concessionário do controle da infraestrutura vinculada à exploração do serviço público concedido (item 11, ICPC 01 (R1)). Analisando o *Basis for Conclusions on IFRIC Interpretation 12 – Service Concession Arrangements*⁴⁵, resta evidente que o IASB considerou que critérios de reconhecimento contábeis de “ativo imobilizado” não seriam suficientes frente às peculiaridades da natureza dos direitos que as concessionárias de serviço público exerciam sobre a infraestrutura construída e mantida, pois, nos casos de concessões públicas em que (i) o poder concedente controla e regula os serviços públicos prestados pelo concessionário por meio da infraestrutura vinculada, determinando os usuários que podem fruir de tais serviços e a partir de que preço tarifado; e (ii) o poder concedente tem direito, por qualquer título, a participação residual significativa à infraestrutura vinculada à concessão pública ao final do prazo de sua exploração pelo concessionário⁴⁶, então toda a infraestrutura vinculada à concessão pública *não deverá* ser registrada como “ativo imobilizado” do concessionário, sendo inaplicável a disciplina do CPC n. 27, uma vez que o controle do uso dos bens pertence ao poder concedente, independentemente da titularidade jurídica dos mesmos (item 21, *Basis for Conclusion IFRIC 12*).

Desta forma, o concessionário é considerado um prestador de serviço que atua e opera por meio da infraestrutura vinculada à concessão pública, cujo con-

⁴⁵ Disponível em: <https://www.ifrs.org/products-and-services/subscription-product-comparison/?resource=/issued-standards/list-of-standards/ifric-12-service-concession-arrangements/>.

⁴⁶ “5 This Interpretation applies to public-to-private service concession arrangements if: (a) the grantor controls or regulates what services the operator must provide with the infrastructure, to whom it must provide them, and at what price; and (b) the grantor controls – through ownership, beneficial entitlement or otherwise – any significant residual interest in the infrastructure at the end of the term of the arrangement.”

trole pertence ao poder concedente, auferindo receitas e incorrendo em custos pelo desenvolvimento de serviços de construção (tendo receitas e custos reconhecidos na forma do Pronunciamento Técnico CPC n. 17 – Contratos de Construção) ou de serviços de infraestrutura (tendo receitas e custos reconhecidos na forma do Pronunciamento Técnico CPC n. 47).

Sendo certo que o concessionário não detém o controle econômico sobre a infraestrutura vinculada à concessão pública, ao operar e manter a prestação de serviços por meio destes bens, este possui o direito de ter os custos de seus investimentos amortizados, conforme dispõem os arts. 35, § 1º, e 36 da Lei n. 8.987/1995⁴⁷. Portanto, a regulamentação contábil autoriza o concessionário a registrar ativos de duas possíveis naturezas: ativo financeiro ou ativo intangível, conforme as características de cada contrato de concessão (item 15, ICPC 01 (R1)).

No primeiro caso, o ativo financeiro deve ser reconhecido quando o concessionário tem o direito incondicional de receber caixa do poder concedente como contraprestação da construção e manutenção da infraestrutura vinculada à concessão pública, em algum momento, conforme cláusulas estipuladas no contrato⁴⁸. Geralmente, o concessionário possui o direito incondicional de receber caixa quando o poder concedente deve garantir o pagamento (i) de valores preestabelecidos ou determináveis; ou (ii) insuficiência, se houver, dos valores recebidos dos usuários dos serviços públicos com relação aos valores preestabelecidos ou determináveis, mesmo se o pagamento estiver condicionado à garantia pelo concessionário de que a infraestrutura atende a requisitos específicos de qualidade ou eficiência (item 16, ICPC 01 (R1)).

Já no segundo caso, o ativo intangível é reconhecido pelo concessionário na medida em que ele tem o direito de cobrar dos usuários finais pela prestação dos serviços. Deste modo, o montante reconhecido não se trata de um direito de caixa incondicional, e sim está associado a uma autorização concedida pelo poder concedente para cobrar tarifas capazes de amortizar os custos do investimento da infraestrutura vinculada à concessão pública, além de ser condicionado à utilização do serviço público⁴⁹.

Caso os serviços do concessionário sejam pagos parte em ativo financeiro e parte em ativo intangível – o que é bastante recorrente na prática de concessões

⁴⁷ “Art. 35. [...] § 1º Extinta a concessão, retornam ao poder concedente todos os bens reversíveis, direitos e privilégios transferidos ao concessionário conforme previsto no edital e estabelecido no contrato.

Art. 36. A reversão no advento do termo contratual far-se-á com a indenização das parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido.”

⁴⁸ SALOTTI, Bruno Meirelles; MURCIA, Fernando; CARVALHO, Nelson; FLORES, Eduardo. *IFRS no Brasil*: temas avançados abordados por meio de casos reais. São Paulo: Atlas, 2015, p. 80.

⁴⁹ SALOTTI, Bruno Meirelles; MURCIA, Fernando; CARVALHO, Nelson; FLORES, Eduardo. *IFRS no Brasil*: temas avançados abordados por meio de casos reais. São Paulo: Atlas, 2015, p. 80.

públicas –, então ambas as contas deverão ser reconhecidas separadamente, ao seu valor justo recebido ou a receber (§ 18º, ICPC 01 (R1)).

Neste cenário, a alteração do registro contábil dos bens que compõem a infraestrutura vinculada à concessão pública tem feito Estados glossarem os créditos de ICMS decorrentes de sua aquisição, sob a justificativa de que apenas bens registrados na conta de “ativo imobilizado” geram o direito ao crédito decorrente da não cumulatividade. Como a ICPC n. 01 (R1) determina que a infraestrutura construída e mantida pelo concessionário seja registrada como “ativo intangível” ou “ativo financeiro”, a depender da forma de amortização dos custos do investimento incorrido, não haveria direito ao crédito, uma vez que tais lançamentos contábeis evidenciam que a titularidade da infraestrutura pertence ao poder concedente, sendo, inclusive, reversível após o prazo do contrato de concessão.

Antes de adentrar na análise crítica das decisões administrativas e dos atos normativos expedidos pelos Estados mencionados, tratar-se-á brevemente do regime *jurídico* aplicável aos bens reversíveis em concessões públicas, destacando o debate doutrinário acerca da sua titularidade.

3. Regime jurídico dos bens vinculados a concessões públicas: natureza jurídica e fundamentos da reversibilidade

Os serviços públicos podem ser executados pelo Estado de forma *direta* ou *indireta*. A classificação é baseada no papel desempenhado por ele próprio na consecução da atividade pública. Quando o próprio Estado (diretamente) desenvolve a prestação de serviços públicos, trata-se de atuação *direta*. Por outro lado, quando o Estado transfere a incumbência de desenvolver e prestar serviço público essencial para pessoa jurídica distinta do ente estatal responsável pela atividade, trata-se de atuação *indireta*⁵⁰.

A atuação *indireta* por de se dar por meio de (a) *descentralização* da prestação do serviço público, quando este passa a ser desempenhado por pessoa jurídica pertencente à administração pública *indireta*, tipicamente por meio de empresas públicas; ou (b) *concessão* da prestação de serviço público, ocasião em que passa a ser prestado por particulares em colaboração com o poder público concedente⁵¹.

O processo de transferência de atribuições tipicamente públicas para pessoas jurídicas atuantes em regime jurídico de Direito Privado trouxe a aproximação de algumas prerrogativas de Direito Público que, tradicionalmente, não seriam aplicáveis fora da Administração Pública Direta. Vitor Rhein Schirato⁵² destaca que “os processos de liberalização e abertura pelos quais os serviços públicos

⁵⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 343-346.

⁵¹ DI PIETRO, Maria Sylvania. *Direito administrativo*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 293-295.

⁵² SCHIRATO, Victor Rhein. *Livre iniciativa nos serviços públicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 127-128.

passaram nos últimos anos, tornou-se muito dificultosa a identificação de um regime jurídico típico de serviço público e um regime típico das atividades econômicas”, colocando “em xeque” a existência de um regime jurídico próprio e demarcador das características essenciais do serviço público.

Afinal, a organização e o funcionamento de um serviço público delegado, ainda que executado por um particular, não deve perder as suas características de generalidade, essencialidade, continuidade, modicidade de tarifa, relevância, de ser prestado de forma igual para todos os usuários e de ter, em última instância, a satisfação de uma necessidade coletiva⁵³.

Dai surgir a importância dos bens que compõem a infraestrutura vinculada à concessão e à exploração do serviço público: sendo ele uma atividade essencial (requisito necessário para que se possa retirar sua exploração do campo de liberdade da iniciativa privada sujeitando-se ao regime de Direito Público), sua oferta aos usuários não pode ser interrompida⁵⁴. Dessa forma, os bens vinculados à manutenção do serviço público pelo concessionário se encontram em uma região limítrofe entre o público e o privado, que torna complexa a determinação de quem detém a sua titularidade jurídica, seja o concessionário ou o poder concedente, e quais as consequências contábeis e tributárias dessa conclusão.

A análise se torna ainda mais complexa quando se tem em conta que aos bens das concessionárias aplica-se a reversão prevista pelos já mencionados arts. 35, § 1º, e 36 da Lei n. 8.987/1995. Os bens reversíveis correspondem aos bens das concessionárias afetados à prestação do serviço público e que reverterão ao poder concedente com o término do contrato de concessão, desde que investimento na constituição dos bens reversíveis esteja plenamente amortizado. Quanto à parte eventualmente não amortizada, haverá ressarcimento à concessionária do valor correspondente, a título de indenização⁵⁵.

De forma geral, o conceito legal de *bens públicos* foi expressamente disciplinado pelo art. 98 do Código Civil⁵⁶, que considera como públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem. Uma leitura literal do dispositivo levaria à conclusão de que todos os bens de concessionárias de entes estatais com natureza de pessoas jurídicas de Direito Privado (como as concessionárias de serviço público) seriam bens privados⁵⁷.

⁵³ GUERRA, Sérgio. A reversibilidade dos bens nas concessões de serviços públicos. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE* n. 8, ano 2. Belo Horizonte, out./dez. p. 1-2.

⁵⁴ MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Concessão de serviços públicos e prestação de serviços de interesse coletivo: diferença de regimes jurídicos. *BLC Boletim de Licitações e Contratos* ano XVI, n. 7, jul. 2003, p. 478.

⁵⁵ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Concessões*. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 197.

⁵⁶ “Art. 98. São públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.”

⁵⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Prefácio. In: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Bens*

Segundo Thiago Marrara⁵⁸, essa interpretação poderia prejudicar a continuidade da prestação dos serviços públicos, porquanto ignorava a relevância da natureza pública da atividade desenvolvida como critério para determinar as prerrogativas dos bens vinculados à exploração da atividade, quando a pessoa jurídica responsável pela sua manutenção e desenvolvimento fosse pessoa jurídica de Direito Privado.

Com isso, Maria Sylvia Zanella de Pietro⁵⁹ afasta a leitura literal do art. 98 do CC, por entender que o art. 173, § 1º, da Constituição⁶⁰ se aplicava tão somente aos entes públicos que se prestam a instrumentalizar a intervenção direta do Estado na economia, que, em regra e na ausência de previsão legal em contrário, sujeitam-se ao regime de Direito Privado, assim como, no caso dos entes estatais que prestam serviços públicos, aplica-se, em regra, o regime de Direito Público, inclusive aos seus bens.

Ocorre, no entanto, que é preciso destacar que a aplicação do regime de Direito Público e suas prerrogativas não “transformam” os bens de um ente público – como é o caso da infraestrutura vinculada à concessão pública – em bens públicos por si só. Ao contrário, “é preciso examinar igualmente a função prática exercida pelo bem em espécie. Assim, de acordo com a análise dessa função, é possível que o bem estatal seja privado e esteja em regime predominantemente privado ou mesmo que seja privado, mas em regime semelhante ao dos bens públicos.”⁶¹

Floriano Peixoto de Azevedo Marques Neto⁶² destaca que a vinculação de bens à prestação de serviços públicos não significa sequer que estes não possam ser substituídos ou alienados, pois, sendo eles bens que integram o patrimônio de uma empresa privada, não são eles bens públicos, como se extrai da própria definição constante do Código Civil (art. 98 do CC). De igual modo, Carlos Ari Sun-

públicos: função social e exploração econômica: o regime jurídico das utilidades públicas. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 18.

⁵⁸ MARRARA, Thiago. Os bens das empresas estatais na obra de Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo* n. 71. São Paulo, jan./jun. 2010, p. 20.

⁵⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na administração pública*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 302.

⁶⁰ “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: [...]

II – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;”

⁶¹ MARRARA, Thiago. Os bens das empresas estatais na obra de Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo* n. 71. São Paulo, jan./jun. 2010, p. 20.

⁶² MARQUES NETO, Florianio Peixoto de Azevedo. Bens reversíveis nas concessões do setor de telecomunicações. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, n. 8, ano 2. Belo Horizonte, out./dez. 2004, p. 5.

dfeld e Jacintho Arruda Câmara⁶³, ao tratar de bens reversíveis em concessões públicas no setor de telecomunicações, destacam que se trata de patrimônio privado, embora de interesse público, estando sujeito a condicionamentos previstos na própria legislação, mas não são incorporados ao patrimônio público enquanto detidos pelos concessionários.

Deste modo, pode-se concluir que os bens reversíveis que compõem a infraestrutura vinculada às concessões públicas são bens de natureza *privada*, pertencentes aos concessionários, que possuem prerrogativas decorrentes da sua afetação ao interesse público. Assim, parece correto afirmar que os bens pertencentes a pessoas jurídicas de Direito Privado abrangidos pelo regime público são *bens públicos em sentido impróprio*, pois se submetem a um regime total ou parcialmente derogatório do direito comum, embora pertencentes a entes privados⁶⁴.

Uma vez determinada a natureza *mista* dos bens que compõem a infraestrutura vinculada às concessões públicas, caberia questionar qual o motivo da aplicação do regime de reversibilidade sobre eles, considerando sua natureza jurídica de patrimônio privado. A partir do estudo do tema, a doutrina especializada dividiu-se em duas posições antagônicas sobre os fundamentos da reversão dos bens vinculados à infraestrutura das concessões públicas: (i) a abordagem patrimonialista; e (ii) a abordagem funcionalista.

Pela abordagem patrimonial, a reversibilidade dos bens que compõem a infraestrutura vinculada à concessão pública tem a sua titularidade determinada no fato de que o poder público concedente é o titular absoluto do serviço público delegado. Sendo o serviço público uma atividade reservada à prestação em regime público e de titularidade do ente estatal, concluir-se-ia que os bens titularizados pela concessionária ou adquiridos por meio de receitas auferidas com a exploração do serviço delegado, seriam, necessariamente, públicos, ainda que momentaneamente repassados à posse ou domínio útil do particular. Por essa razão, a fim de evitar o enriquecimento ilícito do concessionário e recompor o patrimônio público, a reversão deveria ser abrangente, abarcando todos os bens pertencentes ao ente privado⁶⁵.

Essa posição tradicional sofreu severas críticas da doutrina: Gaspar Ariño Ortiz⁶⁶ discorda do uso da abordagem meramente patrimonial para determinação do regime jurídico de um bem, pois entende que o Direito Público atribui

⁶³ SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho Arruda. Bens reversíveis nas concessões públicas: a inviabilidade de uma teoria geral. *Revista da Faculdade de Direito – UFPR* v. 61, n. 2. Curitiba, maio/ago. 2016, p. 156-157.

⁶⁴ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Bens públicos: função social e exploração econômica: o regime jurídico das utilidades públicas. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 157-160.

⁶⁵ MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Nova regulação dos serviços públicos. *Revista de Direito Administrativo* v. 228. Belo Horizonte, abr./jun. 2002, p. 13-29.

⁶⁶ ARIÑO ORTIZ, Gaspar. A afetação de bens ao serviço público. O caso das redes. *Revista de Direito Administrativo* v. 258. Belo Horizonte, set./dez. 2011, p. 15.

maior importância à “função”, o destino ou o fim das coisas do que sua titularidade jurídico-formal. Deste modo, a afetação ao interesse público não funcionaria como um direito de propriedade sobre um bem, mas um direito de “potestade” sobre este, isto é, uma prerrogativa.

Assim, já na abordagem funcional, a reversão dos bens teria por fundamento o princípio da continuidade do serviço público. A reversão estaria, portanto, muito mais ligada ao instituto da afetação do que à titularidade do bem. Os bens reversíveis corresponderiam, assim, exclusivamente ao plexo necessário a que o serviço público continuasse a ser prestado por outrem que não a concessionária (o poder público, empresa estatal ou um novo delegatário). Não é o fato de o bem integrar o patrimônio de uma empresa prestadora de serviço público que o faz reversível. A reversibilidade decorre, isto sim, da circunstância de esse bem ser imprescindível a esta prestação ou da impossibilidade de se continuar a oferecer o serviço à fruição da coletividade sem os bens em referência⁶⁷.

Segundo Floriano Peixoto de Azevedo Marques Neto⁶⁸, apesar de a abordagem patrimonialista ter sido refutada pela doutrina, o seu ressurgimento atual se deve à confusão que desavisados têm feito entre os distintos efeitos patrimoniais ocorridos em privatizações de empresas estatais e concessões de serviços públicos: a distinção dos dois processos é relevante, pois tem consequências jurídicas para o regime de bens. Na privatização de uma empresa estatal, com a transferência do controle do Estado para o particular, há uma alienação de todo o plexo patrimonial integrante do acervo desta companhia. Ou seja, todos os bens integrantes do patrimônio da empresa privatizada saem do domínio estatal e passam para o domínio privado.

Nos casos em que essa estatal privatizada explora uma atividade econômica em sentido estrito (atividade não considerada por disposição constitucional ou legal um serviço público), pode-se dizer que estes bens nunca mais voltarão para o patrimônio do poder público. Contudo, se a empresa estatal privatizada for uma concessionária de serviço público (hipótese em que junto com a sua privatização operou-se uma delegação da prestação deste serviço), embora haja uma transferência integral dos bens, num primeiro momento, tem-se que os bens integrantes deste acervo que sejam considerados vinculados à concessão retornarão para o poder concedente se e quando for extinta a outorga⁶⁹.

⁶⁷ MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Bens reversíveis nas concessões do setor de telecomunicações. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, n. 8, ano 2. Belo Horizonte, out./dez., 2004, p. 5.

⁶⁸ MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Bens reversíveis nas concessões do setor de telecomunicações. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE*, n. 8, ano 2. Belo Horizonte, out./dez., 2004, p. 3.

⁶⁹ MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Bens reversíveis nas concessões do setor de telecomunicações. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE* n. 8, ano 2. Belo Horizonte, out./dez. 2004, p. 3.

Deste modo, evidencia-se que no regime atual de concessões, o direito de propriedade sobre os bens públicos não é mais elemento essencial para assegurar a continuidade e a estabilidade do setor⁷⁰. Isso porque os bens que compõem a infraestrutura vinculada à concessão pública são bens *privados* (art. 98 do CC), com prerrogativas decorrentes de sua *afetação ao interesse público*, sendo o instituto da reversibilidade dos bens, bem como a amortização do custo do investimento incorrido pelo concessionário (arts. 35, § 1º, e 36 da Lei n. 8.987/1995), restrito aos bens *imprescindíveis*, sob a perspectiva *funcional*, à efetiva prestação do serviço público delegado.

4. Glosa de créditos de ICMS pela aquisição de bens vinculados à infraestrutura da concessão de serviço público: análise de casos

Conforme adiantado, alguns Estados têm glosado os créditos de ICMS de concessionárias pela aquisição de bens que compõem a infraestrutura vinculada à exploração do serviço público, sob a justificativa de que o Pronunciamento Técnico ICPC n. 01 (R1) alterou a classificação contábil dos itens que compõem a infraestrutura inerente à exploração do serviço público da conta de “ativo imobilizado” para as contas de “ativos intangíveis” ou ativos financeiros”, evidenciando que a titularidade de tais bens pertence ao poder concedente, sendo reversíveis a este após o término do prazo da concessão, e não ao concessionário, que possui apenas o direito de ter os custos de seus investimentos amortizados.

Nos Acórdãos n. 436/2018⁷¹ e n. 443/2016⁷², proferidos pelo Conselho de Recursos Fiscais da Secretaria de Fazenda do Estado da Paraíba, concessionárias responsáveis pelo fornecimento de energia elétrica tiveram seus créditos de ICMS decorrente da aquisição de bens que compõem a infraestrutura vinculada à concessão pública, como postes, transformadores elétricos, cruzetas, capacitores, condutores elétricos, luminárias, materiais de construção diversos, equipamentos e ferramentas diversas, glosados, sobre o fundamento de que os contratos de concessão dispunham que tais bens são integrantes do patrimônio do poder concedente, no caso, da União. Segundo o julgador administrativo, a glosa do crédito seria reforçada pelo fato de que o ICPC n. 01 (R1) exige o registro da infraestrutura vinculada à concessão como ativo intangível, demonstrando que a concessionária não tem a propriedade sobre tais bens, que pertencem ao poder concedente, possuindo apenas o direito de ter o custo de seu investimento amortizado.

⁷⁰ SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho Arruda. Bens reversíveis nas concessões públicas: a inviabilidade de uma teoria geral. *Revista da Faculdade de Direito – UFPR* v. 61, n. 2. Curitiba, maio/ago. 2016, p. 161.

⁷¹ Processo Administrativo Fiscal n. 0110472016-7, Acórdão n. 436/2018-SER/PB, julgado em 31.08.2018, Conselho de Recursos Fiscais – Sefaz/PB.

⁷² Processo Administrativo Fiscal n. 186.150.2014-0, Acórdão n. 443/2016-SER/PB, julgado em 02.12.2016, Conselho de Recursos Fiscais – Sefaz/PB.

No Parecer Normativo n. 0061/2018 da Subgerência de Legislação e Orientação Tributária da Secretaria de Fazenda do Estado do Espírito Santo⁷³, a Agência de Regulação de Serviços Públicos do Espírito Santo – ARSP formulou consulta ao órgão fazendário, questionando se determinada concessionária responsável pelo fornecimento de gás canalizado poderia apropriar créditos de ICMS pela aquisição de materiais e equipamentos que compõem a infraestrutura da concessão.

Segundo a ARSP, a concessionária mantinha o entendimento de que tais bens deveriam ser classificados como “ativo intangível”, não sendo possível o aproveitamento de crédito de imposto, que seria incorporado ao custo do ativo. Como a remuneração do contrato de concessão e a fixação das taxas de amortização dos investimentos são calculados com base nos ativos adquiridos pela concessionária, a ARSP entende que haveria uma majoração indevida da indenização da concessionária.

Em sua resposta, as autoridades fiscais capixabas entenderam que os bens que compõem a infraestrutura vinculada à exploração e fornecimento de gás canalizado, por ser considerado um ativo intangível da empresa de acordo com o ICPC n. 01 (R1), devem ser considerados bens alheios à atividade do estabelecimento para fins de vedação ao crédito de ICMS, nos termos do art. 20, § 1º, da LC n. 87/1996. Ademais, o contrato de concessão não transferiria o direito de controle ou de propriedade da infraestrutura da concessão aos concessionários, que se reservam no direito de ter os custos de seu investimento amortizados por tarifas ou compensações financeiras residuais pagas ao final do prazo de exploração da concessão.

A decisão administrativa e os atos normativos dos Estados da Paraíba e do Espírito Santo são criticáveis, pois são pautados em premissas e fundamentos equivocados: (a) a mudança de classificação contábil promovida pelo ICPC n. 01 (R1), que determinou que os bens que compõem a infraestrutura vinculada à concessão pública sejam registrados como “ativos intangíveis” ou “ativos financeiros”, a depender da forma de amortização dos custos do investimento incorrido pelo concessionário, e não mais como “ativo imobilizado”, não é determinante para identificação do sentido *jurídico* dos “ativos permanentes” que geram créditos de ICMS, nos termos do art. 20 da LC n. 87/1996; (b) a titularidade *jurídica* dos bens que compõem a infraestrutura vinculada à concessão pertence ao concessionário, até o momento da reversibilidade dos bens, arts. 35, § 1º, e 36 da Lei n. 8.987/1995. A *afetação ao interesse público* dos bens não altera a sua titularidade jurídica, mas tão somente lhes atribui prerrogativas que garantam a continuidade e a perenidade na prestação do serviço público delegado.

Quanto ao primeiro argumento, é bem verdade que as autoridades legislativas e fiscais, bem como a doutrina tributária, sempre se preocuparam com as

⁷³ Parecer Normativo n. 61 de 2018 da Subgerência de Legislação e Orientação Tributária – Sefaz/ES.

mudanças de critérios ou métodos contábeis decorrentes do processo de convergência para o padrão contábil internacional, pautados nas normas em padrão *IFRS*, que pudessem gerar efeitos fiscais indesejáveis e promover insegurança jurídica, no entanto, *sempre limitando tal preocupação para fins de tributação federal*, notadamente, IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Curiosamente, pouco se sabe sobre os efeitos da “nova contabilidade” e seus eventuais conflitos (ou contribuições) potencialmente identificáveis em relação à incidência de tributos estaduais e municipais, especificamente sobre o ICMS, sobretudo considerando que o art. 58 da Lei n. 12.973/2014⁷⁴ prevê efeitos fiscais “neutros” para alterações de padrões contábeis *apenas na esfera federal*.

Não obstante, concordamos com Heron Charneski⁷⁵ no sentido de que a mera observância de normas contábeis no reconhecimento de elementos das demonstrações financeiras não pode impactar a incidência de ICMS, por exemplo. Afinal, as normas constitucionais de competência tributária para a instituição dos tributos sobre o consumo revelam materialidades – como a de promover operação de circulação jurídica de mercadoria – que estão mais relacionadas a negócios jurídicos típicos de Direito Privado que a critérios contábeis de reconhecimento de elementos patrimoniais. Mesmo nos casos dos tributos que incidem sobre a renda e a receita, deve-se operar em favor da segurança jurídica, de forma que a mera alteração de critérios contábeis não resulte em tributação fora do âmbito de competência tributária, ou por analogia e, portanto, sem lei aplicável ao caso.

Mesmo no caso objeto do presente estudo, em que o art. 20 da LC n. 87/1996 fez uma remissão expressa a um conceito da legislação societária e da disciplina contábil (“ativo permanente”), a mudança da orientação contábil promovida pelo ICPC n. 01 (R1) não irá necessariamente processar mudanças na disciplina jurídica aplicável.

Isso porque o fato de a legislação societária utilizar o termo “ativo imobilizado”, “ativo intangível” ou “ativo financeiro”, para se referir a bens obtidos em operações regularmente tributadas e que participam do processo produtivo do contribuinte, enquanto a legislação fiscal utiliza a expressão “ativo permanente”, não causa qualquer prejuízo: na redação original da “Lei das S.A.”, o já revogado art. 178, § 1º, alínea *c*, dispunha que as contas do “ativo permanente” (gênero) seriam divididas entre “investimentos”, “ativo imobilizado” e “ativo diferido” (espécies); por sua vez, a Lei n. 11.638/2007 adicionou a conta contábil de “ativo intangível” ao rol dos ativos permanentes; por fim, a Lei n. 11.941/2009 separou os

⁷⁴ “Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.”

⁷⁵ CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 267.

ativos em circulantes e não circulantes, este último contendo ativos realizáveis a longo prazo, “investimentos”, “ativo imobilizado” e “ativo intangível”.

Seja qual for a nomenclatura das contas contábeis que compõem os ativos do balanço patrimonial, fato é que para fins de direito ao crédito de ICMS apenas o “ativo permanente” tem relevância, afinal, a legislação tributária vedou o direito à apropriação de crédito de imposto na aquisição de bens “alheios à atividade do estabelecimento” ou para “operações isentas ou não tributadas” e, inclusive, prescreve o estorno do crédito de imposto apropriado equivocadamente nestas hipóteses (art. 20, § 2º, e 21, inc. I e III, da LC n. 87/1996). Por esse motivo, os itens que compõem as contas contábeis de “investimentos”, “ativo diferido” ou “ativo intangível”, ou não são considerados como sendo “relacionados à atividade econômica do contribuinte” para fins do reconhecimento do crédito do ICMS ou efetivamente não estão sujeitos a sua incidência.

A respeito da desatualização das nomenclaturas contábeis utilizadas nas legislações estaduais, normas complementares e na Lei Complementar n. 87/1996, Manoel de Almeida Henrique⁷⁶ tece crítica ao uso indiscriminado dos termos ativo fixo, ativo imobilizado, ativo permanente, entre outros, para definir o conjunto de bens necessários para a manutenção das atividades da empresa que, em geral, são caracterizados como máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens e limitados ao conceito predominante de titularidade jurídica.

Sobre o tema, Natanael Martins⁷⁷ exemplifica situações em que a legislação tributária fez referência aos bens até então classificados no denominado grupo do “ativo permanente” (hoje inexistente) e cita outras situações (por exemplo, o caso dos contratos de concessão) em que a legislação tributária se referia aos bens classificados no “ativo imobilizado”, mas que em virtude das alterações das normas contábeis passaram a ser contabilizados como “ativos intangíveis”, dentro da conta de “ativo não circulante”, como é exatamente o caso das alterações promovidas pelo ICPC n. 01 (R1). Segundo o autor, a mudança na nomenclatura contábil até então adotada pela legislação tributária não poderia implicar a perda da eficácia destas normas, devendo prevalecer o tratamento tributário vigente pelas normas contábeis vigentes até então, por se tratar de bens instrumentais (de ativo) da empresa que, pela contabilidade vigente à época, eram classificados como “ativo imobilizado” (dentro do antigo grupo do “ativo permanente”).

Vale lembrar que as mudanças promovidas pelo ICPC n. 01 (R1) cumprem uma função própria da contabilidade, partindo do reconhecimento (qualificação)

⁷⁶ HENRIQUE, Manoel de Almeida. *Livros contábeis – a escrituração contábil no atual cenário tributário*. São Paulo: Trevisan, 2016, p. 39-41.

⁷⁷ MARTINS, Natanael. A figura da primazia da substância sobre a forma em contabilidade e em direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 278.

do evento a partir do viés da substância sobre a forma, definindo qualitativamente sua natureza, ou, nas palavras de Roberto Quiroga e Aleksandro Broedel⁷⁸, operando via “lente própria”, para fins de *disclosure* contábil. Por esse motivo, uma alteração na disciplina contábil não pode alterar o sentido vigente de “ativo permanente”, constante do art. 20 da LC n. 87/1996, que foi criado à época em que a contabilidade brasileira (*BR GAAP*) mantinha íntima relação com o conceito jurídico de propriedade. Com o processo de convergências ao padrão contábil internacional (*IFRS*), a contabilidade se aproximou do conceito de controle econômico como critério de determinação de ativos de uma entidade, promovendo um “descasamento” entre Direito e Contabilidade.

Quanto ao segundo argumento, destaca-se que a aplicação de prerrogativas públicas destinadas aos bens que compõem a infraestrutura vinculada à concessão pública, por serem bens *afetados ao interesse público*, não altera a sua natureza jurídica de patrimônio privado, enquanto detidos pelas concessionárias. O regime de reversibilidade de bens em contratos de concessão, previsto nos arts. 35, § 1º, e 36 da Lei n. 8.987/1995, não diz respeito à propriedade pública do bem, mas é apenas uma garantia de amortização dos custos do investimento incorrido pelo concessionário e uma garantia de continuidade e perenidade do serviço público delegado, pelo que a aplicação do regime de reversibilidade de bens além dos limites estritamente necessários poderia significar uma restrição desnecessária à liberdade da concessionária e uma expropriação indireta de bens que pertencem ao patrimônio do concessionário⁷⁹.

Dessa forma, pode-se concluir que a aquisição de bens que compõem a infraestrutura vinculada à concessão pública gera créditos de ICMS para concessionárias, desde que sejam adquiridos em operações regularmente tributadas e sejam empregados na atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte de ICMS (art. 20, § 2º, e 21, incs. I e III, da LC n. 87/1996), sendo irrelevante a alteração da classificação contábil promovida pelo ICPC n. 01 (R1), uma vez que tais bens são de propriedade da própria concessionária, ainda que sujeitos a prerrogativas de bens públicos e ao regime de reversibilidade, previsto nos arts. 35, § 1º, e 36 da Lei n. 8.987/1995.

Com isso, nos dizeres de Roque Carrazza⁸⁰, “efetuar aquisições de bens, para serem integrados ao ativo fixo, e, depois, utilizar os correspondentes créditos de ICMS, como ‘moeda de pagamento’ deste tributo, longe de configurar um favor

⁷⁸ LOPES, Aleksandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Aleksandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 57-59.

⁷⁹ BRANDÃO CAVALCANTI, Themístocles. Concessão de serviço público. Telefone. Exploração de publicidade nos catálogos. Monopólio inconstitucional. Mandado de segurança. *Revista de Direito Administrativo* v. 102, out./dez. 1970, p. 457.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 495.

legislativo, é um direito do contribuinte, que nenhuma lei ordinária estadual pode restringir, sob pena de violação do princípio constitucional da não cumulatividade”.

Conclusão

No presente artigo, investigou-se se os bens que pertencem à infraestrutura vinculada à exploração de serviços públicos em regime de concessão geram créditos de ICMS pela aquisição de “ativo permanente”, na forma do art. 20 da Lei Complementar n. 87/1996, especialmente considerando o regime jurídico dos bens reversíveis em concessões públicas e a mudança da classificação contábil promovida pelo ICPC n. 01 (R1).

Com base no histórico legislativo do direito ao crédito de ICMS decorrente aquisição de bens de capital, percebe-se que houve uma clara intenção normativa no sentido de aproximar o ICMS de um tributo plurifásico não cumulativo, apurado pelo método subtrativo “imposto-sobre-imposto, inspirado em um IVA líquido tipo renda, isto é, um tributo sobre o consumo nos quais os bens de capital geram créditos apropriáveis na proporção de sua vida útil. Para tanto, o legislador tributário utilizou o termo “ativo permanente” no art. 20 da LC n. 87/1996 para demarcar o direito ao crédito pela aquisição de bens de capital e, apesar do termo não estar mais em vigência na legislação societária e na disciplina contábil, este sempre foi interpretado como sinônimo de “ativo imobilizado”, descrito no art. 179, inciso IV, da Lei n. 6.404/1976.

Ocorre, no entanto, que o processo de convergência da contabilidade brasileira (*BR GAAP*) para o padrão internacional (*IFRS*) foi marcado por um abandono do apego ao conceito de propriedade jurídica (*property*) como critério de determinação do patrimônio societário, aproximando-se da noção de controle econômico (*ownership*). A mudança na base conceitual da contabilidade brasileira inspirou mudanças sensíveis na determinação contábil da conta de “ativo imobilizado”, que passou a se basear na noção de controle do uso e destinação econômica como diretriz para registro do ativo, e não da sua propriedade jurídica, conforme dispõe o Pronunciamento Técnico CPC n. 27 – Ativo Imobilizado.

Ainda assim, as peculiaridades dos contratos de concessão motivaram as autoridades contábeis a criar regulamentação específica para tratar do reconhecimento e mensuração dos bens da infraestrutura vinculada à concessão, o que culminou na edição da Interpretação Técnica ICPC n. 01 (R1), que alterou a classificação contábil de tais bens para “ativos intangíveis” ou “ativos financeiros”, a depender da forma de amortização dos custos dos investimentos incorridos pelo concessionário, e não mais como “ativo imobilizado”.

A mudança tem incentivado Estados a glosarem os créditos de ICMS de concessionárias pela aquisição de bens que compõem a infraestrutura vinculada à exploração do serviço público, uma vez que o ICPC n. 01 (R1) evidenciou que a titularidade de tais bens pertence ao poder concedente, sendo reversíveis a este

após o término do prazo da concessão, e não ao concessionário, que possui apenas o direito de ter os custos de seus investimentos amortizados.

Com base nos fundamentos expostos no estudo, entendemos que as decisões administrativas e os atos normativos emitidos por Estados mencionados estão equivocados, pois (a) a mudança de classificação contábil promovida pelo ICPC n. 01 (R1) não é determinante para identificação do sentido *jurídico* dos “ativos permanentes” que geram créditos de ICMS, nos termos do art. 20 da LC n. 87/1996, uma vez que estes sempre foram interpretados como sinônimo de “ativo imobilizado” (art. 179, inciso IV, da Lei n. 6.404/1976), sobretudo na época em que a contabilidade brasileira (*BR GAAP*) utilizava o critério da propriedade jurídica como determinante para registro do ativo; e (b) a titularidade *jurídica* dos bens que compõem a infraestrutura vinculada à concessão pertence ao concessionário, até o momento da reversibilidade dos bens, arts. 35, § 1º, e 36 da Lei n. 8.987/1995. A *afetação ao interesse público* dos bens não altera a sua titularidade jurídica, mas tão somente lhes atribui prerrogativas que garantam a continuidade e a perenidade na prestação do serviço público delegado.

Referências bibliográficas

- ARIÑO ORTIZ, Gaspar. A afetação de bens ao serviço público. O caso das redes. *Revista de Direito Administrativo* v. 258. Belo Horizonte, set./dez. 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Reconhecimento de receitas (CPC 30) – ausência de norma expressa na Lei n. 12.973/14 que regule o tratamento aplicável a divergências entre os critérios contábil e fiscal. In: ROCHA, Sergio André (coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. 5.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPi e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa*. São Paulo: IBDT & Resenha Tributária, 1979.
- BRANDÃO CAVALCANTI, Themístocles. Concessão de Serviço Público. Telefone. Exploração de publicidade nos catálogos. Monopólio inconstitucional. Mandado de segurança. *Revista de Direito Administrativo* v. 102, out./dez. 1970.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018.
- CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

- COMPARATO, Fábio Konder. O irredentismo da “nova contabilidade” e as operações de “leasing”. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* v. 68. São Paulo, 1987.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS – comparação com o IVA europeu. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro *et. al.* (coord.). *Temas de direito tributário: I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, 1998.
- DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores da harmonização, em busca da globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib (coord.). *Transparência fiscal em desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. São Paulo: FISCO-Soft, 2013.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Prefácio. In: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Bens públicos: função social e exploração econômica: o regime jurídico das utilidades públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na administração pública*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- DI PIETRO, Maria Sylvia. *Direito administrativo*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A comentada: arts. 138 a 205*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. 3.
- GUERRA, Sérgio. A reversibilidade dos bens nas concessões de serviços públicos. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE* n. 8, ano 2. Belo Horizonte, out./dez. 2004.
- HENRIQUE, Manoel de Almeida. *Livros contábeis – a escrituração contábil no atual cenário tributário*. São Paulo: Trevisan, 2016.
- IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- LAMB, Margaret; NOBES, Christopher; ROBERTS, Alan. International variations in the connections between tax and financial reporting. *Accounting and Business Researcher* v. 28, n. 3, 1998.
- LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil: fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

- LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. 5ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2014.
- MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Bens públicos: função social e exploração econômica: o regime jurídico das utilidades públicas*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Concessões*. Belo Horizonte: Fórum, 2015.
- MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Concessão de serviços públicos e prestação de serviços de interesse coletivo: diferença de regimes jurídicos. *BLC Boletim de Licitações e Contratos*, ano XVI, n. 7, jul. 2003.
- MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Bens reversíveis nas concessões do setor de telecomunicações. *Revista de Direito Público da Economia – RDPE* n. 8, ano 2. Belo Horizonte, out./dez. 2004.
- MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Nova regulação dos serviços públicos. *Revista de Direito Administrativo* v. 228. Belo Horizonte, abr./jun. 2002.
- MARRARA, Thiago. Os bens das empresas estatais na obra de Maria Sylvia Zanella Di Pietro. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo* n. 71. São Paulo, jan./jun. 2010.
- MARTINS, Natanael. A figura da primazia da substância sobre a forma em contabilidade e em direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.
- MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – créditos relacionados a bens destinados a uso, consumo, ou ativo permanente e recebimento de serviços de transporte e de comunicação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1996.
- MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2018.
- MOREIRA, André Mendes. Do direito ao crédito de ICMS sobre bens ativos imobilizados cedidos em comodato. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 230. São Paulo: Dialética.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Explicación de la técnica de los impuestos*. 3. ed. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1981.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Aspectos constitucionais da não cumulatividade dos tributos no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual* v. 27. São Paulo: Dialética.
- SALOTTI, Bruno Meirelles; MURCIA, Fernando; CARVALHO, Nelson; FLORES, Eduardo. *IFRS no Brasil: temas avançados abordados por meio de casos reais*. São Paulo: Atlas, 2015.

- SCHENK, Alan; THURONYI, Victor; CUI, Wei. Methods of calculating VAT liability. In: SCHENK, Alan; THURONYI, Victor; CUI, Wei. *Value added tax: a comparative approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015.
- SCHIRATO, Victor Rhein. *Livre iniciativa nos serviços públicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação: da propriedade à *beneficial ownership*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.
- SUNDFELD, Carlos Ari; CÂMARA, Jacintho Arruda. Bens reversíveis nas concessões públicas: a inviabilidade de uma teoria geral. *Revista da Faculdade de Direito – UFPR* v. 61, n. 2. Curitiba, maio/ago. 2016.
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no direito comparado. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. Série Pesquisa Tributárias n. 10. São Paulo: RT, 2004.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Lei Complementar nº 102/2000 e o tratamento do crédito de ICMS relativo à entrada dos bens do ativo e destinados a consumo do estabelecimento. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a LC 102*. São Paulo: Dialética, 2000.