



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
9ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	****
Solução de Consulta nº	294 - SRRF/9ª RF/Disit
Data	31 de outubro de 2008
Interessado	****
CNPJ/CPF	****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

TRANSPORTE DE CARGAS. INSUMOS. PEDÁGIO.

Não gera crédito para efeito do regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep o gasto com pedágio pelo uso de vias públicas (alcançado ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001, mesmo que não reembolsado), uma vez que ele é legalmente atribuído ao contratante do transporte.

Reforma parcial da Solução de Consulta SRRF/9ªRF/Disit nº 70, de 2005.

Dispositivos Legais: CF, art. 150, V; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Lei nº 10.209, de 2001.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

TRANSPORTE DE CARGAS. INSUMOS. PEDÁGIO.

Não gera crédito para efeito do regime não-cumulativo da Cofins o gasto com pedágio pelo uso de vias públicas (alcançado ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001, mesmo que não reembolsado), uma vez que ele é legalmente atribuído ao contratante do transporte.

Reforma parcial da Solução de Consulta SRRF/9ªRF/Disit nº 70, de 2005.

Dispositivos Legais: CF, art. 150, V; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II; Lei nº 10.209, de 2001.

Relatório

Trata-se de processo de consulta sobre o contido nos art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, mais especificamente sobre os créditos aludidos nos incisos II desses dispositivos.

2. A consulta foi respondida pela Solução de Consulta SRRF/9ªRF nº 70, de 25 de fevereiro de 2005 (fls. 21-7), assim ementada (sem destaques no original):

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: TRANSPORTE DE CARGAS. INSUMOS.

Não configuram insumos utilizados na prestação de serviços das empresas de transporte de cargas em geral, para fins de crédito na forma prevista pelo art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, os gastos efetuados com: seguros de qualquer espécie e pedágios para conservação de rodovias, quando a Pessoa Jurídica utilizar-se do benefício do art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001.

Por outro lado, subsumem-se no conceito de insumos utilizados na prestação de serviços das empresas de transporte de cargas em geral, para fins dos créditos acima mencionados, desde que atendidos todos os requisitos legais e normativos atinentes à espécie, os gastos efetuados com: pneus e peças para reposição nos mencionados veículos, desde que não imobilizados e quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas; mão-de-obra de manutenção da frota, inclusive recauchutagem, desde que paga a pessoa jurídica; pedágios para conservação de rodovias quando a pessoa jurídica não utilizar o benefício do art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001; e contratação de veículos de outras pessoas jurídicas para efetuar o transporte.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.209, de 2001; Lei nº 10.637, de 2002; IN SRF nº 247, de 2002.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: TRANSPORTE DE CARGAS. INSUMOS.

Não configuram insumos utilizados na prestação de serviços das empresas de transporte de cargas em geral, para fins de crédito na forma prevista pelo art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, os gastos efetuados com: seguros de qualquer espécie e pedágios para conservação de rodovias, quando a Pessoa Jurídica utilizar-se do benefício do art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001.

Por outro lado, subsumem-se no conceito de insumos utilizados na prestação de serviços das empresas de transporte de cargas em geral, para fins dos créditos acima mencionados, desde que atendidos todos os requisitos legais e normativos atinentes à espécie, os gastos efetuados com: pneus e peças para reposição nos mencionados veículos, desde que não imobilizados e quando não representarem

acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas; mão-de-obra de manutenção da frota, inclusive recauchutagem, desde que paga a pessoa jurídica; pedágios para conservação de rodovias quando a pessoa jurídica não utilizar o benefício do art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001; e contratação de veículos de outras pessoas jurídicas para efetuar o transporte.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.209, de 2001; Lei nº 10.833, de 2003; IN SRF nº 404, de 2004.

3. Todavia, posteriormente, tendo em vista a divergência entre as Regiões Fiscais sobre o assunto “pedágio”, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) expediu a Solução de Divergência Cosit nº 18, de 30 de maio de 2008, em sentido contrário ao que foi acima exposto, o que demanda a revisão de ofício da Solução de Consulta proferida neste processo.

Fundamentos

4. Passa-se à reforma da Solução de Consulta SRRF/9ªRF nº 70, de 2005, naquilo que colide com a Solução de Divergência Cosit nº 18, de 2008, que é o ponto referente ao pedágio. A referida Solução de Divergência está assim ementada (sem destaques no original):

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Cofins, os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas (alcançado ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001, mesmo que não reembolsado), uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, e o gasto com pedágio pelo uso da via é legalmente atribuído ao contratante do transporte.

Disposições legais: Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art. 8º.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

Não geram crédito para efeito do regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos relativos a rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e gastos com pedágio pelo uso de vias públicas (alcançados ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001, mesmo que não reembolsados), uma vez que estes itens não configuram serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, e o gasto com pedágio pelo uso da via é legalmente atribuído ao contratante do transporte.

Dispositivos legais: Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001; Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, art. 3º; Instrução Normativa SRF nº 247 de 21 de novembro de 2002, art. 66, com as alterações da Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003; Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art.8º.

5. De acordo com a Cosit, o gasto com **pedágio** na atividade de prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, nas suas diversas formas, não gera crédito a ser descontado pela transportadora nos regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, conforme a seguir se demonstra.

6. Pedágio é tido como um direito de passagem, de forma que o valor pago é pela utilização de via pública, e não por uma prestação de serviço, conforme disposto na Constituição Federal de 1988 (CF/88):

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

*V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a **cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;**”*

7. Por meio de concessão prevista no artigo 175 da CF/88, firmada em contratos com a Administração pública, empresas se obrigam à construção e ou conservação de rodovias e recebem do poder público o direito de exploração destas vias, que consiste no direito de cobrar pedágio pela sua utilização.

8. Desta forma, independentemente do valor do pedágio revestir a natureza jurídica de tributo, ou de tarifa (ou preço público) é sempre pago pela imediata obtenção do direito de passagem pela via pública e não por eventual serviço realizado pela concessionária para sua construção ou conservação.

9. O artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e da Lei nº 10.637 de 2002, em nenhum de seus itens enumerou como insumo, a ensejar apuração de crédito para desconto nos regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o gasto com a utilização de vias públicas, como fez, por exemplo, no seu inciso IV, relativamente ao gasto com uso de bens, como aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa.

10. Além disso, o prestador do serviço de transporte rodoviário de carga não arca com o custo do valor do pedágio já que a Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001, instituiu, entre outras providências, o Vale-Pedágio obrigatório, para utilização efetiva em despesas de deslocamento de carga. O artigo 1º da referida Lei estabelece que a responsabilidade pelo gasto com pedágio é do embarcador, ou seja, o contratante ou subcontratante do serviço, como se segue:

“Art.1º Fica instituído o Vale-Pedágio obrigatório, para utilização efetiva em despesas de deslocamento de carga por meio de transporte rodoviário, nas rodovias brasileiras.

§ 1º O pagamento de pedágio, por veículos de carga, passa a ser de responsabilidade do embarcador.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, considera-se embarcador o proprietário originário da carga, contratante do serviço de transporte rodoviário de carga.

§ 3º Equipara-se, ainda, ao embarcador:

I - o contratante do serviço de transporte rodoviário de carga que não seja o proprietário originário da carga;

II - a empresa transportadora que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por transportador autônomo.”

11. Em regra, o contratante do serviço de transporte está obrigado a antecipar o Vale-Pedágio para o prestador do serviço, conforme disposto no art. 3º da mencionada Lei.

12. Há, no entanto, duas situações em que vale-pedágio não é antecipado. A primeira é no caso de transporte fracionado de que trata o §5º do art. 3º da Lei nº-10.209, de 2001. A segunda, Regime Especial de Vale-Pedágio Obrigatório, está prevista nos artigos 27 a 33, da Resolução da Agência Nacional de Transporte Terrestre (ANTT), nº 673, de 04 de agosto de 2004 (D.O.U de 20.08.2004). Todavia, importante mencionar que, mesmo nestes casos, o contratante continua com a obrigação de arcar com os custos relativos ao Vale-Pedágio, por meio de ressarcimento, conforme previsto nos mesmos dispositivos que trataram da dispensa da antecipação.

13. Como se vê, o transportador rodoviário não arca com o custo do vale-pedágio uma vez que, por determinação legal, o vale é antecipado como regra, ou é objeto de ressarcimento.

14. No que se refere ao art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, esclareça-se que o mesmo é dirigido ao transportador de cargas. Segue o texto do referido dispositivo, verbis:

“Art. 2º O valor do Vale-Pedágio não integra o valor do frete, não será considerado receita operacional ou rendimento tributável, nem constituirá base de incidência de contribuições sociais ou previdenciárias.”

15. Embora o Vale-Pedágio seja repassado ao transportador de carga gratuitamente (sem nenhum ônus ao mesmo), essa “transmissão” não constitui base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por expressa determinação legal. Assim, não se considera o vale-pedágio recebido, para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como receita operacional, ou seja, embora o transportador receba um bem passível de ser classificado como um ativo (enquanto não utilizado), a contrapartida pelo recebimento desse ativo não se caracteriza como uma receita, e sim uma obrigação (passivo) para com o contratante do serviço.

16. Esse entendimento consta regulamentado no art. 34 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002 (Regulamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral):

“Art. 34. As empresas transportadoras de carga, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da

receita bruta o valor recebido a título de Vale-Pedágio, quando destacado em campo específico no documento comprobatório do transporte (Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001, art. 2º, alterado pelo art. 1º da Lei nº 10.561, de 13 de novembro de 2002).”

17. Nestas condições, além de ser pago **pelo uso de vias públicas e não por serviço prestado** pela concessionária, o valor do Vale-Pedágio, cujo custeio é legalmente atribuído ao contratante do serviço de transporte de cargas, não gera crédito para efeito de desconto nos regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para o favorecido – prestador do serviço de transporte rodoviário de cargas – também porque este não arca com os custos, e o recebimento do vale-pedágio não constitui ingresso de receita para efeito de base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme §1º do art. 1º e art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, disposições acima colacionadas.
18. O inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vedam o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento dessas contribuições.
19. Relativamente à hipótese de não antecipação do vale-pedágio às transportadoras, ou o não ressarcimento nos casos acima mencionados, com a conseqüente transferência DE FATO para estas, da responsabilidade custeio do pedágio, cumpre esclarecer que se trata de descumprimento da lei, imputável ao contratante ou subcontratante do serviço de transporte rodoviário de carga, mas que em nada altera a situação de impossibilidade da transportadora apurar crédito relativo ao referido gasto, mesmo porque, ocorrendo este fato, cabe a esta o exercício do direito que lhe é garantido, qual seja o de receber uma indenização correspondente ao dobro do valor do frete, conforme previsto no art. 8º da Lei nº 10.209, de 2001.
20. A eventual prática de liberalidade por parte da transportadora, a despeito da garantia legal do recebimento do vale-pedágio, seu ressarcimento ou indenização, não pode afetar direito de terceiros, no caso o fisco.
21. O direito ao crédito para desconto nos regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pressupõe a observância da legislação como um todo em obediência ao princípio da legalidade tributária e legalidade da atuação da Administração Pública na apuração dos tributos devidos ou créditos conferidos.
22. Acaso admitisse que a prestadora de serviço de transporte rodoviário de carga apurasse crédito relativo a gasto que a lei atribui ao contratante do serviço, o fisco estaria colaborando para o descumprimento da lei.
23. Claro está que não se pode conceder créditos em situações de descumprimento da lei, pelo simples fato de que se assim o fizer, estará atentando contra diversos princípios que constituem pressupostos lógicos necessários de todo e qualquer ato administrativo, quais sejam, os princípios da legalidade, da moralidade, dentre outros.
24. Por igual motivo, ainda que a transportadora de cargas inclua o pedágio no valor do frete cobrado de seus clientes, e por conseguinte, referido valor na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que irá recolher, transgredindo o determinado pela Lei nº 10.209, de 2001, não terá direito a descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos, pelo pagamento do pedágio. Isto porque, não é próprio do regime não-

cumulativo, a geração de créditos na mesma operação onde ocorreu o débito, e sim o desconto do devido por essas contribuições nas operações subseqüentes, caso legalmente previsto.

25. Quando o transportador rodoviário de carga é equiparado ao embarcador, torna-se responsável por custear e antecipar o vale-pedágio ao subcontratado, conforme previsto no inciso II, §3º, art.1º da Lei nº 10.209, de 2001, cabendo perquirir se este custo pode ser considerado como insumo, ou seja, se gera crédito para efeito de desconto nos regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aproveitável pela transportadora subcontratante. A resposta é negativa porque, além de outras razões mencionadas, a transportadora subcontratante que arca com o custo do pedágio, atua, nestas circunstâncias, apenas como mera intermediária na prestação de serviço de transporte, e não como prestadora do serviço. Este é prestado pelo subcontratado, o transportador autônomo.

26. Nas situações não alcançadas pela Lei nº 10.209 de 2001, ou seja, em que não há imposição de utilização de vale-pedágio obrigatório, como no transporte de carga própria em veículos de frota própria, e na circulação de veículos sem carga (que não tenham vinculação contratual), a própria transportadora arca com o gasto com o pedágio, mas não há aí uma aquisição de serviço prestado pela concessionária.

27. Diante das considerações apresentadas, verifica-se que **relativamente aos valores de pedágio**, seja na sistemática do vale-pedágio obrigatório (antecipado ou na forma de ressarcimento, comumente mencionado como reembolsado ou não), de que trata a Lei nº 10.209, de 2001, seja nas situações não alcançadas por esta Lei, não há fundamento legal para apurar crédito a ser descontado pela transportadora rodoviária de carga nos regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, pelas seguintes razões: a) O pedágio é pago pelo uso da via, conforme o inciso V, artigo 150 da CF/88, e não pelo serviço da concessionária que a explora; b) O custo do pedágio não é arcado pela prestadora de serviços de transporte rodoviário de carga; c) não é considerado como insumo porque não pode ser tido como consumido ou aplicado no serviço de transporte rodoviário de carga.

Conclusão

28. À vista do exposto, reforma-se parcialmente a Solução de Consulta SRRF/9ªRF/Disit nº 70, de 2005, com efeitos a partir da ciência desta nova Solução de Consulta, nos termos do art. 14, § 6º, da IN RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, para informar que, ao contrário do que nela foi concluído, não gera crédito para efeito do regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o gasto com pedágio pelo uso de vias públicas (alcançado ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001, mesmo que não reembolsado), uma vez que ele é legalmente atribuído ao contratante do transporte.

Propõe-se o encaminhamento deste processo à **** para ciência da consultante e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

LAÉRCIO ALEXANDRE BECKER
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Chefe da Divisão de Tributação
Competência delegada pela Portaria SRRF n° 59, de 3/3/1997
(DOU de 11/3/1997)