



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
8ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	*****
Solução de Consulta nº	396 - SRRF/8ª RF/Disit
Data	06 de novembro de 2008
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CRÉDITO. INSUMOS APLICADOS NA PRESTAÇÃO SERVIÇOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos **diretamente** na prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da Cofins devida.

Pessoa jurídica que presta serviços de transporte rodoviário e ferroviário, reparação de veículo automotores e operações portuárias pode apurar créditos da Cofins relativamente às importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no País pela aquisição de combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras, peças de reposição, bem como pela prestação de serviços de revisão e manutenção da frota, de conserto e reparos em peças e da subcontratação de serviços de transporte e armazenagens, entendendo-se que esses bens e serviços caracterizam-se como insumos aplicados nos serviços de transportes e armazenagens por ela prestados. Não é admissível, porém, a apropriação de créditos da contribuição relativamente a pagamentos de despesas com seguros, vigilância patrimonial, rastreamento de cargas via satélite, fardamento, alimentação, vale-transporte e com pedágio pelo uso de vias públicas, mesmo que não reembolsado (alcançado ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001), os quais não preenchem a definição legal de insumo, uma vez que não são aplicados ou consumidos diretamente nos serviços de transporte e armazenagem. Também não é admissível a apropriação de créditos das contribuições relativamente a despesas com salários de funcionário, ainda que diretamente envolvidos na prestação de serviços, visto que o § 2º da Lei nº 10.833, de 2003, veda, expressamente, o aproveitamento de crédito referente ao valor- de mão-de-obra paga a pessoa física.

Dispositivos legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; IN SRF nº 404, de 2004, art.8º, § 4º, II, “b”; ADI SRF nº 4, de 2007.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITO. INSUMOS APLICADOS NA PRESTAÇÃO SERVIÇOS.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

Dessa forma, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos **diretamente** na prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/PASEP devida.

Pessoa jurídica que presta serviços de transporte rodoviário e ferroviário, reparação de veículo automotores e operações portuárias pode apurar créditos da contribuição para o PIS/Pasep relativamente às importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no País pela aquisição de combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras, peças de reposição, bem como pela prestação de serviços de revisão e manutenção da frota, de conserto e reparos em peças e da subcontratação de serviços de transporte e armazenagens entendendo-se que esses bens e serviços caracterizam-se como insumos aplicados nos serviços de transportes e armazenagens por ela prestados. Não é admissível, porém, a apropriação de créditos da contribuição relativamente a pagamentos de despesas com seguros, vigilância patrimonial, rastreamento de cargas via satélite, fardamento, alimentação, vale-transporte e com pedágio pelo uso de vias públicas, mesmo que não reembolsado (alcançado ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001), os quais não preenchem a definição legal de insumo, uma vez que não são aplicados ou consumidos diretamente nos Serviços de transporte e armazenagem. Também não é admissível a apropriação de créditos das contribuições relativamente a despesas com salários de funcionário, ainda que diretamente envolvidos na prestação de serviços, visto que o § 2º da Lei nº 10.637, de 2002, veda expressamente o aproveitamento de crédito referente ao valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

Dispositivos legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; IN SRF nº 247, de 2002, art.66, § 5º, II, “b”; ADI SRF nº 4, de 2007.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em processo protocolizado em 09/09/2005, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seus procuradores, formula consulta acerca da interpretação e/ou aplicação da legislação tributária federal, mais especificamente sobre a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins apuradas no regime não-cumulativo.

2. Cita e transcreve os art. 63, 64 e 79 do Decreto nº 4.524, de 2002; o art. 3º, II e § 3º da Lei nº 10.637, de 2002; o art. 66 da Instrução Normativa nº 247, de 2002; o art. 3º, II e § 3º da Lei nº 10.833, de 2003; os arts. 8º e 9º da Instrução Normativa SRF nº 404 de 2004; e diz que de acordo com esses dispositivos, as pessoas jurídicas prestadoras de serviços sujeitas à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem calcular créditos em relação aos insumos (bens e serviços) adquiridos e aos custos e despesas incorridos pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País e que sejam efetivamente consumidos na execução de suas atividades.

3. Relata ter por ramo de atividade a prestação de serviços de transporte rodoviário e ferroviário, de armazenagem em geral, de reparação de veículos automotores, de operações portuárias, bem como a venda de componentes mecânicos e de combustíveis derivados de petróleo e álcool. Para o desenvolvimento dessas atividades adquire de pessoas jurídicas domiciliadas no País insumos (bens e serviços), utilizados/consumidos na prestação de serviços, cujas despesas/custos ensejam aproveitamento de crédito da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tais como: Vale-pedágio; e combustíveis; vigilância patrimonial; seguros de carga, descarga e pátio; peças de reposição (manutenção preventiva e corretiva), lubrificantes, serviços de borracharia, óleos em geral; alimentação e salário dos motoristas e demais funcionários envolvidos na operação de carregamento e transporte.

4. Após transcrever diversas ementas de soluções de consultas sobre utilização de créditos referentes a insumos utilizados na prestação de serviços, argumenta que todos esses insumos (bens e serviços) são imprescindíveis ao desenvolvimento de suas atividades, visto que viabilizam a realização de suas operações e guardam relação intrínseca e direta com as atividades por ela exercidas. Portanto, com base na legislação referente à matéria em questão e no entendimento sedimentado pelas Superintendências da Secretaria da Receita Federal do Brasil, questiona se tem direito ao aproveitamento de crédito concernentes à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins em relação às despesas/custos incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, referentes a:

- a) vale-pedágio adquirido, afirmando que se beneficia do art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001;
- b) combustíveis (óleo diesel, gasolina e álcool) utilizados como insumo nas atividades por ela exercidas;
- c) seguros relacionados à armazenagem e transporte de cargas, serviços de vigilância patrimonial relativos aos bens armazenados e serviços de rastreamento de cargas via satélite;
- d) óleos lubrificantes, pneus e câmaras, peças de reposição, serviços de revisão e manutenção da frota, serviços de consertos e reparos em peças e outros serviços essenciais às suas operações, tais como subcontratação de serviços de armazenagem e transporte; e

- e) valores referentes ao fornecimento de fardamento, alimentação, vales-transportes e salários aos funcionários envolvidos diretamente na prestação dos serviços.

Fundamentos

5. Primeiramente, convém observar que a consulente define sua atividade como prestação de serviço, qual seja, transporte rodoviário e ferroviário, reparação de veículos automotores, operações portuárias, podendo também atuar no ramo de comércio de componentes mecânicos e de combustíveis derivados de petróleo. Examina-se, portanto, se os bens e serviços por ela adquiridos e/ou contratados, conforme referidos e descritos na inicial, podem ser considerados como insumos em relação aos serviços por ela prestados, para efeito de apuração de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de incidência não-cumulativa.

6. A fundamentação legal para a questão está nos artigos 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, quando relacionam os bens, serviços e as condições para desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(---)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

§ 3º **O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:**

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(---).” (destacou-se).

7. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, o conceito de insumo consta do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003. Transcreve-se o dispositivo regulamentar naquilo que concerne a esta consulta:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...).

§ 5º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como **insumos:**

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

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

b) os **serviços** prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados ou consumidos** na prestação do serviço.

Art. 67. O direito ao crédito de que trata o art. 66 aplica-se, **exclusivamente**, em relação:

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País; e

III – aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas e encargos incorridos a partir de 1º de dezembro de 2002. (destacou-se)

8. Quanto à Cofins não-cumulativa, tem-se o conceito de insumo no art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. Transcreve-se o dispositivo regulamentar naquilo que interessa à presente análise:

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

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

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

*b.2) **na prestação de serviços;***

(...)

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

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

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

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...).

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea “b” do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea “e” do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.” (destacou-se).

9. Recentemente, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4, de 3 de abril de 2007, ao tratar de os créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a insumos na prestação de serviços, assim esclareceu:

“Art. 1º No caso de pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza e conservação, não geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por não se enquadrarem como insumos diretamente aplicados ou consumidos na prestação de serviços, as despesas efetuadas com:

I - fornecimento, a seus empregados, de vale transporte, vale refeição ou alimentação, seguro de vida, seguro-saúde, plano de saúde, fardamento ou uniforme; e

II - aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículo da própria empresa destinado ao transporte de empregados.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput mesmo que os empregados referidos nos incisos I ou II estejam envolvidos diretamente na prestação dos serviços contratados.

Art. 2º Os valores dos gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços, sempre que aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Parágrafo único. Na hipótese dos bens, inclusive partes e peças de reposição, estarem obrigados ao registro no ativo imobilizado, o crédito será apropriado de acordo com a depreciação do bem, na forma da legislação específica.” (destacou-se)

10. Como visto, a legislação definiu que, além dos combustíveis e lubrificantes referidos no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

11. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como

aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

12. Na definição de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, foram enquadrados como insumos pelas citadas Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, **aplicados** ou **consumidos** na prestação de serviços e, de acordo com o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 4, de 3 de abril de 2007, somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e serviços aplicados ou consumidos **diretamente** na prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas.

13. Essa conceituação, portanto, é a que deve ser levada em consideração ao analisar os gastos relacionados pela consulente sobre os quais poderão ser calculados créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

14. A consulente reporta-se na presente consulta aos de serviços de transporte rodoviário e ferroviário, reparação de veículos automotores e operações portuárias. Nesse contexto, é evidente que os valores referentes aos combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras, peças de reposição, bem como os serviços de revisão e manutenção da frota, de conserto e reparos em peças e a subcontratação de serviços de transporte e armazenagens, são consumidos e/ou aplicados nos serviços prestados, preenchendo, portanto, o critério para caracterização como insumo e gerando direito ao crédito nos termos do art. 3º inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

15. Por outro lado, os valores referentes a gastos com seguros, vigilância patrimonial e rastreamento de cargas via satélite, bem como aqueles referentes a fornecimento de fardamento, alimentação, vale-transporte fornecidos a funcionário, em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da citada atividade, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos na prestação dos serviços exercidos pela consulente, não se caracterizando como insumos. Não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios.

16. Quanto aos salários pagos a funcionários, cabe observar que o § 2º, dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, em destaque no “item 6” veda expressamente o aproveitamento de crédito referente ao valor de mão-de-obra paga a pessoa física. Sendo assim, também não é admissível a apuração de créditos relativos a salários pagos aos funcionários, mesmo que envolvidos diretamente na prestação de serviços.

17. Em relação ao pedágio, cabe esclarecer que de acordo com o disposto no art. 150 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) o valor pago a esse título é a contra partida da utilização de via pública, e não da prestação de um serviço:

“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;”

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

natureza jurídica do valor do pedágio (tributo, tarifa ou preço público) o valor pago é sempre pelo direito de passagem pela via pública e não por serviço realizado pela concessionária para sua construção ou conservação.

17.2. Os artigos 3º das Leis nº 10.637 de 2002, e nº 10.833, de 2003, ao dispor sobre o desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, em nenhum de seus itens enumerou como insumo, 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.

17.3. Cabe ainda ressaltar, que a Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001, ao instituir o Vale-Pedágio, determinou 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.”

17.4. Como se depreende do dispositivo transcrito, o transportador rodoviário não arca com o custo do pedágio uma vez que, por determinação legal, o pagamento do mesmo é de responsabilidade do proprietário da carga contratante do serviço de transporte rodoviário de carga.

18. O art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001, mencionado pela consulente na petição inicial, assim dispõe:

“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.”

18.1 Como se verifica, embora o Vale-Pedágio seja repassado ao transportador de carga gratuitamente (sem nenhum ônus ao mesmo), o seu valor não constitui base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por expressa determinação legal. Assim, o vale-pedágio recebido, para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não é considerado 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.

19. Esse entendimento foi confirmado pelo 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

peças jurídicas em geral) que, com base no art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001(alterado pelo art. 1º da Lei nº 10.564, de 2002), assim dispo:

“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).”

20. Como se verifica, 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 2005, disposições acima colacionadas.

21. Cabe ainda observar que de acordo como o § 3º, II, do art. 1º da Lei 10.209, de 2005, destacado no item “17.3”, quando o transportador rodoviário de carga é equiparado ao embarcador, torna-se responsável por custear e antecipar o vale-pedágio ao subcontratado. Entretanto, mesmo nesta situação, o custo do vale-pedágio não pode ser considerado como insumo, e, conseqüentemente não gera crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não-cumulativo, uma vez que, além de outras razões mencionadas, a transportadora subcontratante que arca com o custo do pedágio, atua, nestas circunstâncias, como mera intermediária na prestação de serviço de transporte, e não como prestadora do serviço, i.e. o serviço é prestado pelo subcontratado, o transportador autônomo.

22. 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, como já mencionado anteriormente, o valor do pedágio corresponde ao custo da utilização da via e não da aquisição de serviço prestado pela concessionária.

23. Diante das considerações apresentadas, é de se concluir 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 2005, seja nas situações não alcançadas por esta Lei, não há fundamento legal para apurar crédito a ser descontado pela transportadora rodoviária de carga da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não-cumulativo de que tratam as 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) custo do pedágio não é arcado pela prestadora de serviços de transporte rodoviário de carga; e

- c) não é considerado como insumo porque não pode ser tido como consumido ou aplicado no serviço de transporte rodoviário de carga.

Conclusão

24. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo à interessada que a pessoa jurídica que presta os serviços de transporte rodoviário e ferroviário, reparação de veículo automotores e operações portuárias pode apurar créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente às importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no País referentes às aquisições de combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras, peças de reposição, bem como aquelas referentes a prestação de serviços de revisão e manutenção da frota, de conserto e reparos em peças e a subcontratação de serviços de transporte e armazenagens, entendendo-se que esses bens e serviços caracterizam-se como insumos aplicados e consumidos nos serviços por ela prestados. Por outro lado, não é admissível a apropriação de créditos das contribuições relativamente aos pagamentos referentes a gastos com seguros, vigilância patrimonial e rastreamento de cargas via satélite, fornecimento de fardamento, alimentação, vale-transporte e com pedágio pelo uso de vias públicas, mesmo que não reembolsado (alcançado ou não pelas disposições da Lei nº 10.209, de 2001), os quais não preenchem a definição legal de insumo, uma vez que não são aplicados ou consumidos diretamente na prestação dos seus serviços. Também não é admissível a apropriação de créditos das contribuições relativamente a pagamentos referentes a salários de funcionário, mesmo que envolvidos diretamente na prestação de serviços, visto que os §§ 2º dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, veda expressamente o aproveitamento de crédito referente ao valor- de mão-de-obra paga a pessoa física.

25. Dessa forma, propõe-se o encaminhamento deste processo a Delegacia da Receita Federal do Brasil em *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

São Paulo, ____/____/ 2008

Joaquina Mendes de Almeida
AFRB mat. 64.293

Ordem de Intimação

De acordo.

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente decisão não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação - Cosit, em Brasília – DF, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 740, de 2007.

São Paulo, ____/____/ 2008

CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO

Chefe da Divisão de Tributação

Portaria SRRF 0800/G Nº 493/2007 (DOU de 24/04/2007)

Competência Delegada pela Portaria SRF 0800/G 021/1997 (DOU de 1º/04/1997)
alterada pela Portaria SRRF 0800/G nº 80/1997 (DOU de 17/12/1997)

/rs