



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 292 - Cosit

Data 26 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CONCESSIONÁRIAS DE RODOVIAS. RECEITAS ALTERNATIVAS. REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. SUJEIÇÃO.

Estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep as receitas complementares, alternativas ou acessórias, tendentes a reduzir o custo da tarifa de pedágio, auferidas por concessionárias operadoras de rodovias.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.987, de 2005, art. 11; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XXIII, incluído pela Lei nº 10.925, de 2004, e art. 15, V, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CONCESSIONÁRIAS DE RODOVIAS. RECEITAS ALTERNATIVAS. REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. SUJEIÇÃO.

Estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Cofins as receitas complementares, alternativas ou acessórias, tendentes a reduzir o custo da tarifa de pedágio, auferidas por concessionárias operadoras de rodovias.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.987, de 2005, art. 11; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XXIII, incluído pela Lei nº 10.925, de 2004.

Relatório

O interessado, acima identificado, dirige-se a esta Coordenação para formular consulta acerca da interpretação do inciso XXIII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no que tange à sujeição ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de receita complementar, alternativa ou acessória auferida pelas concessionárias operadoras de rodovias.

2.

Afirma que atua no ramo de concessões rodoviárias e que firmou com a Administração Pública contrato de concessão de exploração de sistema rodoviário, possuindo, assim, receitas “classificadas como (i) principais, correspondentes ao pedágio cobrado nas rodovias construídas e mantidas pela Concessionárias; e (ii) alternativas, que decorrem de fontes que não sejam provenientes de arrecadação de pedágio, sejam elas direta ou indiretamente provenientes de atividades vinculadas à exploração da Rodovia, das suas faixas marginais, acessos ou áreas de serviço e lazer, inclusive decorrentes de publicidade”.
3.

Comenta que, nos termos do art. 10, inciso XXIII, e do art. 15, inciso V, da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Enfatiza que essa sujeição abrange quaisquer receitas decorrentes da prestação de serviço público de concessionárias operadoras de rodovias.
4.

Expõe seu entendimento no sentido de que o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apenas pode prevalecer em casos excepcionais e que se coadunam com a finalidade da norma, quais sejam, a redução do valor final do produto e a horizontalização da produção. Assim, o regime de apuração não cumulativa deveria ser aplicável de forma excepcional para os setores de cadeia produtiva excessivamente onerada por encargos tributários ou que tenham sido afetados pela verticalização de empresas.
5.

Nesse contexto, infere que “as concessionárias operadoras de rodovias não se inserem no contexto preconizado pela norma, o que torna inviável a sua inserção no regime não-cumulativo, uma vez que, como regra geral, as concessionárias desse setor apuram poucos créditos passíveis de compensação, justamente por não participarem de uma cadeia produtiva”.
6.

Entende que “toda receita decorrente de um contrato de concessão de serviço público deve ser compreendida como contraprestação pelo serviço desempenhado”. Assim, “a remuneração pela concessionária não necessita ser exclusivamente do próprio serviço concedido, o que não desnaturaliza as demais receitas como contrapartidas à prestação de serviço público, de acordo com a disposição contida no artigo 11, da Lei nº 8.987/95”.
7.

Por fim, indaga se é correto o entendimento de que o art. 10, inciso XXIII, da Lei nº 10.833, de 2003, exclui as próprias concessionárias operadoras de rodovias do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.
8.

Questiona também se, considerando que a Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, reconhece a possibilidade de as concessionárias auferirem outros tipos de receita e que as receitas alternativas auferidas estão devidamente previstas no contrato de concessão, é correto o seu entendimento de que tanto as receitas principais decorrentes do pedágio quanto as demais receitas alternativas

deveriam estar sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Fundamentos

9. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

10. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora relativamente à matéria consultada desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

11. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

12. Cumpre registrar, preliminarmente, que a consulta formulada preenche os requisitos formais e materiais previstos na legislação.

13. Quanto ao mérito, o cerne da questão trazida pela consulente está em determinar o que pode ser qualificado como “receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias”, a fim de delimitar o alcance do dispositivo legal que regem a matéria consultada.

14. Em primeiro lugar, há que se observar que, a partir da edição da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para a Contribuição para o PIS/Pasep e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a Cofins, o regime de apuração padrão para apuração das contribuições passou a ser o regime de apuração não cumulativa.

15. O art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, estabeleceu as receitas que permaneceriam sujeitas à sistemática prevista na legislação anterior, ou seja, ao regime de apuração cumulativa da Cofins. Dentre estas receitas, estão, no inciso XXIII do art. 10, as decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias. O art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, estendeu a aplicação da regra à Contribuição para o PIS/Pasep:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes de serviços: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XVIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XIX – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003; (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

XXIX - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

XXX - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

(...)

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

(...)

V - nos incisos VI, **IX a XXVII do caput** e nos §§ 1º e 2º **do art. 10** desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) [sem grifo no original]

16. Cabe esclarecer que o exame das hipóteses de exclusão do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins revela a existência de dois critérios para essa exclusão: o subjetivo, função da natureza da pessoa jurídica ou de seu regime de apuração do imposto de renda, em que a receita da pessoa jurídica como um todo está sujeita à cumulatividade (Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, incisos I a VI), e o objetivo, em que determinadas receitas da pessoa jurídica estão sujeitas à cumulatividade (Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, incisos VII a XXX).

17. O caso examinado na presente consulta (Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XXIII, c/c art. 15, V) diz respeito a um critério objetivo, em que apenas as receitas decorrentes da prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias estão excluídas do regime de apuração não cumulativa. Não é a concessionária operadora de rodovia que está excluída do regime de apuração não cumulativa, como afirma a consulente, mas somente suas receitas decorrentes de prestação de serviços públicos.

18. A questão que exsurge é se a receita de prestação de serviços públicos por concessionárias operadoras de rodovias inclui as receitas que decorrem de fontes que não sejam provenientes de arrecadação de pedágio, como as provenientes de atividades vinculadas à exploração da Rodovia e as decorrentes de publicidade.

19. Para tentar responder a essa questão, busquemos auxílio na doutrina de Marçal JUSTEN FILHO, que disserta sobre "receitas alternativas" dos concessionários:

12.12.10.10.4 Receitas alternativas e soluções atinentes à exploração econômica intensiva

Outra inovação significativa é a **apropriação de ganhos econômicos derivados de oportunidades econômicas acessórias ou secundárias. Se o serviço público comportar a exploração de atividades conexas, os ganhos econômicos correspondentes devem ser aproveitados para gerar a redução de tarifas.**

As atividades econômicas acessórias ao serviço público continuam a ser exploradas segundo o postulado de produzir lucro, mas com a característica de que tal lucro reverterá para a organização e desenvolvimento dos serviços públicos. Significará redução de encargos para os usuários. A solução foi acolhida pelo art. 11 da Lei nº 8.987.

jurisprudência do STJ

Administrativo - Concessão de rodovia estadual - Prequestionamento e aplicabilidade apenas do art. 11 da Lei nº 8.987/95 - Instalação de dutos subterrâneos - Exigência de contraprestação de concessionária de saneamento básico - Possibilidade - Necessidade de previsão no contrato de concessão - Art. 11 da Lei nº 8.987/95.

1. O único artigo prequestionado e que se aplica ao caso é o art. 11 da Lei nº 8.987/95.

2. Poderá o poder concedente, na forma do art. 11 da Lei nº 8.987/95, prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, com ou sem exclusividade com vistas a favorecer a modicidade das tarifas.

(JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 745) [sem grifo no original]

20. Cabe também perscrutar o que diz a Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, que dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, acerca da geração por concessionários de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados:

Art. 11. No atendimento às peculiaridades de cada serviço público, **poderá o poder concedente prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas**, observado o disposto no art. 17 desta Lei.

Parágrafo único. As fontes de receita previstas neste artigo serão obrigatoriamente consideradas para a aferição do inicial equilíbrio econômico-financeiro do contrato. [sem grifo no original]

21. Assim, pode-se observar que a lei de concessões não entendeu que somente as tarifas seriam responsáveis pela remuneração do serviço público. Acrescentou o art. 11 da Lei nº 8.987, de 1995, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas, a possibilidade de que sejam geradas receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados.

22. Ora, se essas receitas complementares buscam justamente a redução das tarifas, isso significa que elas estão, por via indireta, também financiando a prestação do serviço público. Além disso, as receitas complementares apenas existem em decorrência do serviço público que está sendo prestado. Assim, entendemos estarem tais receitas enquadradas como receitas decorrentes da prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias, estando incluídas no inciso XXIII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, que exclui tais receitas do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Conclusão

23. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas complementares, alternativas ou acessórias, tendentes a reduzir o custo da tarifa de pedágio, auferidas por concessionárias operadoras de rodovias.

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

Assinado digitalmente
JOSÉ FERNANDO HÜNING
Relator

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
SANDRO DE VARGAS SERPA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri/Substituto

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit