



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.723228/2016-17
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-015.681 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 15 de agosto de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RAPIDO TRANSPAULO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2013

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

CRÉDITO. PEDÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com pedágio não se subsumem ao conceito de insumo previsto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Logo, não geram créditos da não-cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2013

IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO EMBASADA NOS MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento da Cofins, quando ambas as contribuições são exigidas em relação à mesma base fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe parcial provimento, no que se refere aos custos com pedágio.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial em face do Acórdão n.º 3301-011.615, de 13 de dezembro de 2021, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas dos dispêndios relacionados a: seguro; rádio; monitoramento; gerenciamento de risco; telefone operacional (motoristas); material de proteção; uniforme; pedágios e para admitir a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, cuja ementa abaixo reproduzo:

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial n.º 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedecem ao critério de essencialidade ou relevância à atividade desempenhada pela empresa. A análise casuística demonstrou que os dispêndios com seguro; rádio; monitoramento; gerenciamento de risco; telefone operacional (motoristas); material de proteção; uniforme e pedágios permitem o creditamento a título de insumos (art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003).

ÔNUS DA PROVA. ELEMENTO MODIFICATIVO OU EXTINTIVO DA AUTUAÇÃO.

Cabe ao contribuinte comprovar a existência de elemento modificativo ou extintivo da autuação, no caso, a legitimidade do crédito alegado em contraposição ao lançamento.

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no Tema 69 de Repercussão Geral, o ICMS não compõe a base de cálculo da contribuição. Os efeitos da decisão devem se dar após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15/03/2017 e o ICMS a ser excluído da base de cálculo é o destacado nas notas fiscais.

INCLUSÃO DO ISS NA BASE DE CÁLCULO. LEGALIDADE.

O ISS integra o conceito de receita bruta e compõe a base de cálculo da contribuição, nos termos do julgamento do REsp 1.330.737/SP, na sistemática de recursos repetitivos.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, onde suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente:

- a) Necessidade de conversão do julgamento em diligência;
- b) Possibilidade de tomada créditos das contribuições sociais apuradas pela não-cumulatividade sobre os valores dos gastos com: seguros; rádio; monitoramento; gerenciamento de risco; telefone operacional (motoristas), uniforme; material de proteção e pedágio,

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido parcialmente para dar seguimento apenas ao capítulo que tratou da possibilidade de creditamento das despesas com pedágio.

Foi interposto agravo, o qual reformou parcialmente o despacho de admissibilidade, incluindo o seguimento do capítulo referente aos gastos com material de proteção.

O Sujeito Passivo não apresentou suas contrarrazões.

O processo foi distribuído a este relator conforme preceitua o RICARF.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, as matérias foram prequestionadas, e as divergências estão caracterizadas, nos termos dos despachos de admissibilidade e de agravo.

MÉRITO

Conceito de Insumo

O conceito de insumo para fins de aplicação das Leis n.º 10637/2002 e 10833/2003, já está pacificado no âmbito da Administração Tributária, em virtude do julgamento do REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, julgado na sistemática de recurso repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça, no qual ficou consignada a ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN

404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O item 42 da Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "*conditio sine qua non*" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço";

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito

ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade e relevância** ao processo produtivo da sociedade. Para tanto, propõem-se o “teste da subtração”, que nada mais é do que a eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Se o produto ou serviço se mantiver com as mesmas características é porque o item não é essencial ou relevante.

DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE OS GASTOS COM MATERIAL DE PROTEÇÃO.

Entendo que não há reparos a serem efetuado no Acórdão recorrido para este tópico. Isto porque, pelo critério da essencialidade, conforme inclusive assentado pelo STJ no REsp n.º 1.221.170/PR, os uniformes e equipamentos de proteção individual impostos por lei ou por órgãos de fiscalização, constituem despesas passíveis de apuração do crédito na medida em que a ausência de tais equipamentos inviabiliza a atividade produtiva do Contribuinte.

No caso concreto, o Contribuinte informa que os créditos relacionados com EPI glosados pela Fiscalização são vinculados aos setores onde tanto a legislação, quanto os órgãos e entidades que zelam pela segurança do trabalhador, exigem que estes sejam protegidos como uso de uniformes diversos, tais como: *luvas, sapatos, óculos, capacetes, máscaras, etc.*

O Parecer Normativo COSIT/RFB n. 5/2018, elaborado para adequar a concepção da RFB sobre insumos à jurisprudência vinculante do STJ, reconhece o direito a apuração de gastos com EPI e uniformes, quando decorrer de imposição legal ou órgãos de controle e fiscalização, tais como a vigilância sanitária, o que é aplicável ao caso concreto, diante da atividade (agroindustrial) de produção de açúcar e álcool desenvolvida pela empresa:

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido. (...).

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., **ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).** (grifo nosso)

Os equipamentos de proteção individual são itens essenciais ao processo produtivo do Contribuinte, que se trata de empresa agroindustrial, e que produz e comercializa açúcar, entre outras atividades. Nesse sentido, também é obrigada pela legislação trabalhista a fornecer aos seus empregados, gratuitamente, equipamento de proteção individual, conforme artigo 166 da CLT.

Assim, não assiste razão à Fazenda Nacional em sua peça recursal. Os equipamentos de proteção individual (EPI) representam despesas diretamente ligadas ao processo produtivo do Contribuinte, e decorrerem de disposições normativas trabalhistas. Deve, portanto, ser mantido o teor do Acórdão recorrido em relação ao tema.

DIREITO À TOMADA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS SOBRE OS GASTOS COM PEDÁGIOS.

O cerne da questão é definir se os gastos com pedágios se subsumem ao conceito de insumo previsto nas leis que regem o PIS e a Cofins apurados não cumulativo e, por consequência, geram os respectivos créditos.

A Solução de Divergência COSIT n.º 19, de 30/05/2008, enfrentou a questão e, por refletir meu entendimento sobre o tema, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar o capítulo, *verbis*:

13. Também 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 n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, conforme a seguir se demonstra. 13.01. 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;”

13.02. 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.

13.03. 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.

13.04. O artigo 3º da Lei n.º 10.833, de 2003 e da Lei n.º 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.

13.05. Além disso, o prestador do serviço de transporte rodoviário de carga não arca com o custo do valor do pedágio já que a Lei n.º 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.”

13.06. 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.

13.07. 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.

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

13.09. No que se refere ao art. 2º da Lei nº 10.209, de 2005, 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.”

13.10. 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.

13.11. 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).”

13.12. 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 2005, disposições acima colacionadas.

13.13. 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.

13.14. 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 2005.

13.15. 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.

13.16. 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.

13.17. 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.

13.18. 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.

13.19. 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 2005, 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.

13.20. 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.

13.21. 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, como já mencionado, sendo irrelevante que a Lei Complementar nº 116 de 2003, que rege outro tributo, no caso o Imposto sobre Serviço, delibere pela incidência deste imposto sobre a valores auferidos na cobrança pelo direito de passagem ou uso da via.

13.22. 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 2005, 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".

Forte nestes argumentos, os custos com pedágio não se subsumem ao conceito de insumo previsto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Logo, não geram créditos da não-cumulatividade.

DISPOSITIVO

Ex positis, voto por conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, no que se refere a custos com pedágio.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho