



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10830.003186/2007-14
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.653 – 3ª Turma
Sessão de 21 de novembro de 2018
Matéria PIS E COFINS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
RUMO MALHA PAULISTA S.A. (nova denominação de ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA PAULISTA S/A)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2004

BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. LEI 9.718/98. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO STF. REPERCUSSÃO GERAL. EFEITOS.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática prevista no artigo 543-B do Código de Processo Civil deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte.

Uma vez que somente o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 tenha sido declarado inconstitucional, no sistema cumulativo de apuração, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o faturamento mensal da pessoa jurídica, representado pela receita bruta advinda das atividades operacionais típicas da pessoa jurídica.

BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO AUFERIDA. DISPÊNDIOS FUTUROS A ELA ASSOCIADOS. EXCLUSÃO. PREVISÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA.

Por ausência de previsão legal, não podem ser deduzidos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP os valores recebidos por execução de atividade remunerada, nos casos em que houver a interveniência de terceiros contratados, que, por força de circunstâncias materiais e/ou contratuais, recebam do contratante, em momento posterior, parte da remuneração auferida por ele. Tampouco se admite a dedução da base de cálculo dos valores correspondentes à chamada recuperação de despesa por força do repasse de mão-de-obra a outra operadora ou, ainda, nas situações em que haja a subconcessão ou subarrendamentos de direitos outorgados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2003 a 31/03/2004

BASE DE CÁLCULO. ALARGAMENTO. LEI 9.718/98. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO STF. REPERCUSSÃO GERAL. EFEITOS.

As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática prevista no artigo 543-B do Código de Processo Civil deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pelo contribuinte.

Uma vez que somente o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 tenha sido declarado inconstitucional, no sistema cumulativo de apuração, a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins é o faturamento mensal da pessoa jurídica, representado pela receita bruta advinda das atividades operacionais típicas da pessoa jurídica.

BASE DE CÁLCULO. REMUNERAÇÃO AUFERIDA. DISPÊNDIOS FUTUROS A ELA ASSOCIADOS. EXCLUSÃO. PREVISÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA.

Por ausência de previsão legal, não podem ser deduzidos da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins os valores recebidos por execução de atividade remunerada, nos casos em que houver a interveniência de terceiros contratados, que, por força de circunstâncias materiais e/ou contratuais, recebam do contratante, em momento posterior, parte da remuneração auferida por ele. Tampouco se admite a dedução da base de cálculo dos valores correspondentes à chamada recuperação de despesa por força do repasse de mão-de-obra a outra operadora ou, ainda, nas situações em que haja a subconcessão ou subarrendamentos de direitos outorgados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran,, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL (e-fls. 2.339 a 2.363) e pela Contribuinte RUMO MALHA PAULISTA S/A (nova denominação de ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA PAULISTA S/A) (e-fls. 2.428 a 2.447), com fulcro nos artigos 64, inciso II e 67, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 e 343/2015, respectivamente, buscando a reforma do **Acórdão de recurso voluntário nº 3402-001.797** (e-fls. 2.300 a 2.337) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 26 de junho de 2012.

A Turma *a quo* entendeu por: (a) não conhecer da matéria relativa aos juros de mora sobre a multa de ofício, em razão da preclusão; e na parte conhecida, (b) negar provimento em relação à exclusão da tributação dos valores relativos ao tráfego mútuo e à locação de mão-de-obra; (c) dar provimento parcial para afastar a tributação sobre as receitas provenientes das subconcessões no período da vigência da Lei nº. 9.718/98; (d) dar provimento para reconhecer o direito ao crédito de arrendamento de bens e equipamentos; e (e) negar provimento quanto à espontaneidade.

Os fundamentos da decisão ora recorrida foram sintetizados na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração, 01/03/2003 a 31/03/2004

Ementa:

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. TRÁFEGO MÚTUO.

É incabível a exclusão da base de cálculo da Cofins dos valores pagos a terceiros em razão da operação denominada "tráfego mútuo", que consiste na permissão do transporte ferroviário que ultrapasse os limites da malha própria.

BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE EMPREGADOS.

As receitas decorrentes da cessão de empregados, de forma onerosa, a terceiros por força de concessão para exploração de malha ferroviária compõem a base de cálculo da Cofins, assim como os valores decorrentes.

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. SUBCONCESSÕES

As subconcessões para exploração e desenvolvimento de trechos da malha ferroviária na prestação de serviço de transporte ferroviário de cargas caracterizam transferências de direito e sobre a receita proveniente dessas transferências não incidem a contribuição para o PIS e a Cofins, no período em que a cobrança dessas contribuições estava regida pela Lei nº 9.718, de 1998.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONDIÇÕES.

A apuração de créditos na sistemática não-cumulativa de apuração está condicionada ao seu envolvimento no processo produtivo da sociedade. Uma vez comprovado a participação no processo produtivo, é devido o creditamento.

Não resignada em parte com a decisão, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial (e-fls. 2.339 a 2.363) insurgindo-se contra a determinação de exclusão das receitas de subconcessões e sub-arrendamentos de malha férrea da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS. Para comprovar a divergência jurisprudencial, colacionou como paradigma o acórdão n.º 9303-001.714. Com fundamentos do pedido de reforma do julgado, aduz, em síntese, que:

- (a) o acórdão recorrido entendeu que os valores referentes às subconcessões e sub-arrendamentos não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, acolhendo os argumentos da Contribuinte de que se tratam de ingressos financeiros e não receitas, sob a égide da Lei nº 9.718/98;
- (b) consoante entendimento do acórdão paradigma n.º 9303-01714 e do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 346.084/PR, no qual foi declarada a inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, o conceito de receita deve ser entendido como o produto da venda de mercadorias ou prestação de serviços. Assim, os valores relativos às receitas com as subconcessões e sub-arrendamentos são oriundos da prestação de serviços da contribuinte, devendo fazer parte da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos regimes cumulativo e não-cumulativo, conforme Lei nº 9.718/98 e Lei Complementar nº 70/91;
- (c) os valores não poderiam ser excluídos pelo contribuinte, pois se enquadram no conceito de receita uma vez que alteram de forma positiva o patrimônio da empresa, não se desnaturando tal característica o fato de posteriormente terem saído de sua contabilidade, bem como são provenientes da atividade que constitui o objeto social da empresa, qual seja o transporte ferroviário de cargas;
- (d) requer o provimento do recurso especial.

Nos termos do despacho n.º 3400-00.226, de 06 de outubro de 2014 (e-fls. 2.365 a 2.366) foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, no qual postula a incidência das contribuições para o PIS e COFINS sobre as receitas de subconcessões de linhas férreas, por ter restado caracterizada a divergência jurisprudencial.

De outro lado, a Contribuinte RUMO MALHA PAULISTA S/A interpôs recurso especial (e-fls. 2.428 a 2.447) alegando divergência jurisprudencial quanto aos seguintes pontos: (a) incidência de PIS e COFINS sobre os ingressos financeiros relativos ao tráfego mútuo; (b) direito ao crédito em relação aos valores repassados a título de tráfego mútuo; (c) inclusão na base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep dos ingressos decorrentes da cessão onerosa de empregados a terceiros por força de concessão para exploração de malha ferroviária. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos n.ºs 02-02.223 (a); 3403-003.005 (b); e 201-77.020 (c), respectivamente.

Sobreveio o despacho de admissibilidade s/nº, de 19 de abril de 2017 (fls. 2.500 a 2.505), que deu seguimento parcial ao recurso especial da Contribuinte quanto às seguintes matérias: inclusão dos ingressos financeiros relativos ao tráfego mútuo na base de cálculo da COFINS cumulativa (a) e inclusão dos ingressos decorrentes da cessão de empregados a terceiros na base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep nos regimes cumulativo e não-cumulativo (c). Com relação ao tema do item "b" - direito a crédito relativo aos valores repassados a título de tráfego mútuo - foi negado seguimento.

Nessa esteira, a Contribuinte interpôs agravo (e-fl. 2.528) combatendo o prosseguimento parcial do recurso especial, no entanto, o mesmo foi rejeitado, nos termos do despacho de 31 de julho de 2017 (e-fls. 2.531 a 2.535), prevalecendo-se o exame de admissibilidade originalmente proferido.

Para fundamentar a sua pretensão de reforma do acórdão de recurso voluntário, na parte em que foi conhecido o recurso especial, o Sujeito Passivo sustenta, em síntese, que:

(a) até janeiro de 2004, a recorrente pagou a COFINS de acordo com o previsto na Lei n.º 9.718/98 (regime da cumulatividade). A partir de fevereiro de 2004, a RUMO MALHA PAULISTA foi submetida ao regime da não-cumulatividade, de que trata a Lei n.º 10.833/2003. Já o PIS, em todas as competências autuadas (2003 a 2006), encontra-se regido pela Lei n.º 10.637/2002 (regime da não-cumulatividade);

(b) tanto no regime cumulativo quanto não-cumulativo das contribuições, a base de cálculo é a receita auferida pela Contribuinte, conceito que difere do termo "ingresso", conforme disposições do direito público (art. 212, §1º da CF) e do direito privado (art. 187 da Lei n.º 6.404/76);

(c) após discorrer sobre os conceitos doutrinários de receita e sobre a regulamentação do transporte ferroviário de cargas, aduz que no caso do tráfego mútuo, o valor total do frete (tarifa única), que consta na nota fiscal de prestação de serviços de transporte, engloba a remuneração de mais de uma concessionária. Trata-se de determinação do §5º, art. 17, do Decreto n.º

1.832/96, razão pela qual a concessionária é impedida de ajustar e receber apenas o valor do frete relativo ao trecho por ela operado;

(d) a operação de tráfego mútuo difere do direito de passagem, em que a concessionária detentora do trecho permite que outra concessionária passe com o material rodante desta última;

(e) a partilha das receitas nos casos de tráfego mútuo é definida em contratos operacionais que as concessionárias são obrigadas a firmar (artigo 4º, inciso II da Resolução ANTT nº 433/2004);

(f) a recorrente não é uma empresa locadora e não cedeu onerosamente mão-de-obra. A cessão decorreu de uma cisão parcial da empresa, e enquanto pendente a aprovação do órgão regulador, no período entre a celebração do acordo com a FCA e a autorização concedida pela ANTT, os salários e encargos sociais dos funcionários cedidos pela ora Contribuinte eram pagos pela FCA através de repasses para a recorrente, caracterizando-se como reembolsos de despesas que eram de sua responsabilidade;

(g) por fim, requer o provimento do recurso especial.

Cientificada a Fazenda Nacional (e-fls. 280 a 283), apresentou contrarrazões requerendo a negativa de provimento ao apelo da Contribuinte.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

Os recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pela RUMO MALHA PAULISTA S/A atendem aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anteriormente Portaria MF nº 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

Mérito

A matéria de mérito dos recursos especiais interpostos centra-se na definição da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, nos regimes cumulativo e não-cumulativo.

A FAZENDA NACIONAL requer a inclusão na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS das receitas decorrentes das subconcessões e subarrendamentos de linhas férreas, no período em que estavam sob o regime cumulativo de apuração.

De outro lado, a Contribuinte RUMO MALHA PAULISTA S/A busca a reforma do acórdão do recurso voluntário no que tange à inclusão dos ingressos financeiros relativos ao tráfego mútuo na base de cálculo da COFINS cumulativa; e à inclusão dos ingressos decorrentes da cessão de empregados a terceiros na base de cálculo da COFINS e do PIS/Pasep, nos regimes cumulativo e não-cumulativo.

a) Apuração pelo regime cumulativo

Com relação ao período em que as contribuições para o PIS e a COFINS estavam regidas pela cumulatividade, houve readequação da sua base de cálculo, pois a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, que alargou o conceito de faturamento para a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos RE nº 585.235, na sistemática da repercussão geral, tendo como *leading cases* os Res nºs 357.950-9/RS, 390.840-5/MG, 358.273-9/RS e 346.084-6/PR.

Os fundamentos da decisão foram sintetizados na seguinte ementa, *in verbis*:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nºs 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

(RE 585235 QO-RG, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-227 DIVULG 27-11-2008 PUBLIC 28-11-2008 EMENT VOL-02343-10 PP-02009 RTJ VOL-00208-02 PP-00871) (grifou-se)

Pertinente, ainda, colacionar a ementa de julgado do *leading case* RE nº 357.950/RS, refletindo a posição predominante na Corte Suprema confirmada em sede de repercussão geral:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobreposição ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

(RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

Nessa linha relacional, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que tenham sido afetadas à sistemática da repercussão geral são de observância obrigatória por este órgão administrativo de julgamento, conforme redação do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, atualmente em vigor e que obriga os Conselheiros à sua aplicação:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Frente à declaração de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da COFINS estabelecida pelo art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, ficou estabelecido, para o período sujeito ao regime cumulativo, o conceito de faturamento como decorrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, ou da combinação de ambos, não sendo abrangidas quaisquer outras receitas.

a.1) Subconcessões – Cofins cumulativa

A Fazenda Nacional insurge-se, por meio do recurso especial, quanto à exclusão das receitas decorrentes de subconcessões no período de vigência da Lei nº 9.718/98, em que estava a Contribuinte sujeita ao regime cumulativo.

Ao firmar contrato de concessão da malha ferroviária, a Contribuinte tornou-se detentora da concessão, isto é, do direito de explorá-la e desenvolvê-la, tendo acesso à infraestrutura para oferecer o serviço de transporte ferroviário de cargas em nome do Poder Público, conforme contrato.

Dessa forma, quando efetua a subconcessão, a título oneroso, a terceiros, está fazendo a transferência de um direito do qual é titular segundo disposições legais e contratuais de processo licitatório, sendo que os pagamentos recebidos para tanto não podem ser caracterizados como decorrentes da venda de mercadorias, da prestação de serviços ou da venda de mercadorias e serviços. Trata-se da cessão de um direito do qual é titular.

As subconcessões do direito de explorar a malha ferroviária são transferências de ativos intangíveis, sendo que os pagamentos recebidos em contrapartida não se enquadram no conceito de faturamento da Lei nº 9.718/98, frente a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, declarada pelo STF. Por conseguinte, sobre referidos montantes não deve incidir a contribuição para o PIS no regime cumulativo.

a.2) Tráfego mútuo

A Resolução nº 433, de 17 de fevereiro de 2004, da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT, definiu o tráfego mútuo nos seguintes termos:

"Art. 2º Para efeito desta Resolução, serão adotadas as seguintes definições:

I - tráfego mútuo: é a operação em que uma concessionária, necessitando ultrapassar os limites geográficos de sua malha para complementar uma prestação de serviço público de transporte ferroviário, compartilha recursos operacionais, tais como material rodante, via permanente, pessoal, serviços e equipamentos, com a concessionária em cuja malha se dará o prosseguimento ou encerramento da prestação de serviço, mediante remuneração ou compensação financeira;

[...]

Em razão das limitações geográficas para a utilização das malhas férreas, as empresas ferroviárias obrigam-se a trabalhar de forma conjunta, por meio de tráfego mútuo, evitando a falta do serviço de transporte. Atendendo à regulamentação do setor de transporte ferroviário, portanto, atuam em conjunto com outras empresas de transporte (art. 6º do Decreto nº 1.832/96).

A forma da prestação do serviço dá-se nos termos em que regulamentado pelo Poder Público, face às limitações geográficas. Além disso, a inexistência de vínculo entre o cliente (contratante do transporte) e a concessionária contratada pela prestadora do serviço não tem o condão de caracterizar os valores repassados como receita, pois a sistemática decorre da regulamentação do setor e do cumprimento das regras para otimizar o serviço e proteger o próprio contratante.

Portanto, os valores que são repassados às demais empresas prestadoras do serviço não se constituem em receita da Recorrente, apenas trafegando pelas suas contas, não se caracterizando como faturamento para fins de incidência da COFINS no regime cumulativo.

b) Regime não-cumulativo do PIS e da COFINS. Conceito de receita. Cessão de empregados a terceiros

No regime da não-cumulatividade, consoante redação das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, a base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e COFINS é o faturamento mensal, que se constitui no total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Com relação às receitas decorrentes da cessão de mão-de-obra, no acórdão recorrido o Colegiado afirmou que *"pela LC nº 70/91, o valor da Cofins incidirá sobre o faturamento, considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Já para os artigos que introduziram a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, as exações tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de*

sua classificação contábil. Portanto, resta claro e evidente que sendo faturamento nos termos da LC nº 70/91, muito mais obvio que será para o regime não-cumulativo".

Por outro lado, frente às controvérsias causadas pela indeterminação do conceito de receitas da base de cálculo do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, de relatoria da Ministra Rosa Weber, estabelecendo como receita o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. O julgado restou assim ementado:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, "a", da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura "a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores". Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V - O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem

reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013) (grifou-se)

O conceito de receita está vinculado a um ganho da empresa, incremento patrimonial, por meio de atividade plenamente afeiçãoada aos seus objetivos sociais e às suas atividades operacionais.

Conforme relata a Contribuinte, no caso em apreço verifica-se a cessão de mão-de-obra para terceiro - a FCA - e o respectivo ingresso dos valores relativos aos salários e encargos, posteriormente repassados aos empregados, não gerando qualquer receita para a empresa, *in verbis*:

[...]

As concessionárias ALL e a FCA exploravam, respectivamente, as malhas ferroviárias Sul e Centro-Leste, as quais eram contíguas à malha da recorrente.

Considerando a vocação geoeconômica, bem como aspectos técnicos, operacionais e comerciais, as referidas concessionárias sempre entenderam que haveria uma melhora na qualidade dos serviços se parte da malha da recorrente fosse operada pela ALL e pela FCA.

Por tal razão, a recorrente celebrou acordos com a ALL (fls. 128/138) e com a FCA (fls. 228/246) pelos quais cedeu a operação dos trechos Pinhalzinho/Apiaí – Iperó e Presidente Epitácio – Rubião Junior à ALL e do trecho Araguari – Vale Fértil à FCA. Foram cedidos, ainda, equipamentos e pessoal.

Os referidos acordos foram celebrados tendo por escopo posterior transferência definitiva de parte da concessão. Assim, em 13.01.2000 as concessionárias solicitaram ao órgão competente autorização para promover a cisão parcial da recorrente (fls. 140/154), a fim de que tais trechos passassem a integrar as malhas da ALL e da FCA.

A autorização foi concedida pelo Despacho do Ministro dos Transportes publicado no Diário Oficial da União de 22.12.2000 (ALL) e pela Resolução da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT n.º 1009, de 28 de junho de 2005 (FCA).

Após a autorização dos órgãos competentes, a recorrente transferiu os empregados inicialmente cedidos. Em relação à ALL tal providência ocorreu em 01.06.2001 e em relação à FCA em 01.12.2005, dados que podem ser verificados nos respectivos CAGED's – Cadastro Geral dos Empregados e Desempregados.

Evidente que a recorrente não cedeu onerosamente sua mão-de-obra; o que houve foi uma cisão parcial da empresa cuja concretização dependia da aprovação do órgão regulador.

No período compreendido entre a celebração do acordo com a FCA e a autorização concedida pela ANTT os salários e encargos sociais dos funcionários cedidos pela recorrente eram pagos pela FCA através de repasses para a recorrente.

[...]

Entende-se que referidos repasses se constituíram em mero reembolso de despesas, que eram de responsabilidade da FCA, e foram pagos pela Contribuinte em razão da demora na autorização pelas autoridades competentes para a cisão parcial da mesma.

Além disso, a partir da cessão de empregados, não houve geração de receita que incrementasse o patrimônio da Recorrente, não se caracterizando como base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos.

Assim, devem ser excluídos da tributação pelo PIS e pela COFINS os valores relativos à cessão de empregados.

Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o voto.

(assinado digitalmente)
Vanessa Marini Ceconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, pelas razões que a seguir exponho, ousou discordar de suas conclusões relativas ao presente julgamento.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

De plano, insta dizer que Fazenda não contraditou o acórdão recorrido na parte em que, favoravelmente à autuada, reconheceu o direito ao crédito vinculado aos gastos com arrendamento de bens e equipamentos. Por conta disso, a matéria que remanesce em litígio não alcança os créditos em questão.

Também favoravelmente à empresa, a decisão contestada considerou que as receitas provenientes das subconcessões e subarrendamentos de linhas férreas não poderiam ser incluídas na base de cálculo das Contribuições enquanto essas estiveram disciplinadas pela Lei 9.718/98, já que não se enquadram no conceito de faturamento tal como definido na Lei Complementar 70/91: vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

Essa questão, como a ninguém é dado desconhecer, diz respeito ao chamado alargamento da base de cálculo das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 e tem sua questão nuclear associada ao conceito de faturamento introduzido pela Lei, que incluiu na base impositiva toda e qualquer receita, independentemente de sua classificação contábil¹. A inconformidade dos contribuintes alcançados pela medida levou o assunto ao Poder Judiciário, onde a matéria terminou sendo

¹ Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

reconhecida como de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (RE 585.235QO, Min. Cezar Peluso), com o § 1º declarado inconstitucional.

Ocorre, contudo, que os menos atentos não perceberam que a declaração de inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 em nada influenciou a alteração introduzida pelo caput do artigo 3º e por todos os demais critérios de apuração especificados nos parágrafos e artigos subsequentes e na legislação superveniente.

Com efeito, é de sabença que a Pretório Excelso fez expressa menção à constitucionalidade do caput do artigo 3º da Lei 9.718/98, como fica claro nos pronunciamentos do Ministro Cezar Peluso encontrados, pelo menos, nos Recursos Extraordinários nº. 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840.

E de fato, no que diz respeito à base de cálculo da Cofins, já havia uma forte tendência ao reconhecimento de uma equivalência entre o conceito de faturamento e receita (de observar que a própria LC 70/91, muito antes da EC nº 20/98, já especificava a base de cálculo como sendo a receita). O problema foi que a expansão promovida pelo parágrafo primeiro foi para muito além daquilo que estava e ainda está sedimentado como sendo o possível conceito de faturamento empresarial (pelo menos quando o assunto gira em torno da base de cálculo das Contribuições).

Observe-se algumas referências do Exmo. Ministro Cesar Peluso encontradas nos autos dos precitados recursos extraordinários, fixando determinados limites para definição possível para o conceito veiculado no (constitucional) caput do artigo 3º da Lei 9.718/98.

Por todo o exposto, julgo inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para “toda e qualquer receita”, cujo sentido afronta a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, parágrafo 4º, se considerado para esse efeito de nova fonte de custeio da seguridade social. (grifos meus)

Quanto ao caput do art. 3º, julgo-o constitucional, para lhe dar interpretação conforme à Constituição, nos termos do julgamento proferido no RE nº 150755/PE, que tomou a locução receita bruta como sinônimo de faturamento, ou seja, no significado de “receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços”, adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. (grifos meus)

(...)

Sr. Presidente, gostaria de enfatizar meu ponto de vista, para que não fique nenhuma dúvida ao propósito. Quando me referi ao conceito construído sobretudo no RE 150.755, sob a expressão “receita bruta de venda de mercadorias e

prestação de serviço”, quis significar que tal conceito está ligado à idéia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas. Se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas financeiras, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de “receita bruta igual a faturamento.”(grifos meus)

(...)

6. (...) Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado. Noutras palavras, o fato gerador constitucional da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação.

(...)

E também os apontamentos de autoria do Ministro Ilmar Galvão no Voto proferido nos autos do RE 346.084, pelo Ministro Ilmar Galvão.

O recorrente considera que tais precedentes não seriam aplicáveis ao caso, haja vista que o STF teria estabelecido sinonímia entre faturamento e receita bruta quando tais expressões designavam receitas oriundas de vendas de bens e/ou serviços.

Tal leitura não é correta. A Corte, ao admitir tal equiparação, em verdade assentou a legitimidade constitucional da atuação do legislador ordinário para densificar uma norma constitucional aberta, não estabelecendo a vinculação pretendida pelo recorrente em relação às operações de venda.

Ao contrário do que pretende o recorrente, a Corte rejeitou qualquer tentativa de constitucionalizar eventuais pré-concepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional.

O STF jamais disse que havia um específico conceito constitucional de faturamento. Ao contrário, reconheceu que ao legislador caberia fixar tal conceito. E também não disse que eventuais conceitos vinculados a operações de venda seriam os únicos possíveis.

Não fosse assim, teríamos que admitir que a composição legislativa de 1991 possuía um poder extraordinário. Por meio da Lei Complementar nº 71, teriam aqueles legisladores fixado uma interpretação dotada da mesma hierarquia da norma constitucional, interpretação esta que estaria infensa a qualquer alteração, sob pena de inconstitucionalidade.

Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à força normativa da Constituição, haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Carta Política à realidade. Tal perspectiva é sobretudo antidemocrática, uma

vez que impõe às gerações futuras uma decisão majoritária adotada em uma circunstância específica, que pode não representar a melhor via de concretização do texto constitucional.

No mesmo diapasão, a interpretação dada pelo Ministro Eros Grau em Voto-Vista versando sobre o conceito jurídico e tipológico do termo faturamento.

“06. No caso, faturamento terá sido tomado como termo de uma das várias noções que existem as noções de faturamento na e com uma de suas significações usuais atualmente. Sabemos de antemão que já não se a toma como atinente ao fato de ‘emitir faturas’. Nós a tomamos, hoje, em regra, como o resultado econômico das operações empresarias do agente econômico, como ‘receita bruta das vendas de mercadorias e mercadorias e serviços, de qualquer natureza’ [art.22 do decreto-lei n. 2.397/87]. Esse entendimento foi consagrado no RE 150.764, Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, e na ADC n. 1, Relator o Ministro MOREIRA ALVES.

07. Daí porque tudo parece bem claro: em um primeiro momento diremos que faturamento é outro nome dado à receita bruta das vendas e serviços do agente econômico. Essa é uma das significações usuais do vocábulo [i.é., a noção da qual o vocábulo é termo é precisamente esta faturamento é receita bruta das vendas e serviços do agente econômico]. A análise dos precedentes aponta, no entanto – isso é proficientemente indicado em parecer de HUMBERTO ÁVILA no sentido de inversão dos termos: a lei tributária chamou de receita bruta, para efeitos do FINSOCIAL, o que é faturamento; o conceito de receita bruta [= receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços], na lei, é que coincide com a noção de faturamento, na Constituição.

08 .Ora, o artigo 3º da Lei n. 9.718/98 não diz mais do que isso. Seu § 1º é que vai além, para afirmar que ali e ali não se cogita de faturamento, mas de receita bruta se trata da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.

(...)

10. (...) Eis o que aí se tem, nesse § 1º do artigo 3º e da Lei nº 9.718/98, uma definição jurídica de receita bruta: a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.

11 .Cumpre então indagarmos se a lei poderia ter afirmado essa definição de receita bruta.

A Constituição dizia, anteriormente à EC 20/98, que a seguridade social seria financiada, entre outros, mediante recursos provenientes de contribuição social "dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros" art. 195, I).

A EC 20/98 alterou o preceito, para afirmar que essa mesma contribuição incidirá sobre a folha de salários e outros rendimentos do trabalho, sobre "a receita ou o faturamento" e sobre o lucro.

A lei é anterior à EC 20/98, ao tempo em que o artigo 195, I da Constituição afirmava que a contribuição incidiria "sobre a folha de salários, o faturamento e os lucros".

12. A alteração no texto da Constituição aparentemente, mas não necessariamente, indica alteração do campo de incidência da contribuição. A emenda, ao referir "a receita ou o faturamento", poderia estar a tomar receita como sinónimo de faturamento e faturamento como sinónimo de receita.

Anteriormente à EC 20/98 ela incidia sobre a receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços [= receita bruta], que coincidia, qual afirmou esta Corte, com a noção de faturamento. Após a EC 20/98 ela incide sobre "a receita ou o faturamento".

Ora, se receita bruta [= receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços] coincide, qual afirmou esta Corte, com a noção de faturamento, a inserção do termo de um outro conceito "receita" no texto constitucional há de estar referindo outro conceito, que não o que coincide com a noção de faturamento. Para exemplificar, sem qualquer comprometimento com a conclusão: receita como totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante para a determinação dessa totalidade o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para tais receitas.

Temos aí receita bruta, termo de um conceito, e receita bruta, termo de outro conceito. No primeiro caso, receita bruta que é enquadrada na noção de faturamento, receita bruta das vendas e serviços do agente econômico, isto é, proveniente das operações do seu objeto social. No segundo, receita bruta que envolve, além da receita bruta das vendas e serviços do agente econômico isto é, das operações do seu objeto social aquela decorrente de operações estranhas a esse objeto. (grifos meus).

Impõe-se então distinguirmos: de um lado teremos receita bruta/faturamento; de outro, a receita bruta que excede a noção de faturamento, introduzida pela EC 20/98, para a determinação de cuja totalidade são irrelevantes o tipo de atividade que dá lugar a sua percepção e a classificação contábil adotada.

13. Dir-se-á que a Constituição, ao não definir faturamento, incorporou noção que dele se tinha à época. Na verdade incorporou uma das noções que dele à época se tinha. A Constituição poóleria [sic], mais do que incorporar, poderia ter contemplado uma definição jurídica, de faturamento. Não o tendo feito, prevaleceu um dos entendimentos possíveis, aquele nos termos do qual receita bruta coincide com a noção de faturamento enquanto receita da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Poderia ter prevalecido outro.

De tudo isso, não me parece que possam remanescer dúvidas de que o conceito de faturamento que restou consagrado no julgamento da inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei 9.718/98 pelo Pretório Excelso está associado à receita decorrente das atividades empresariais próprias da empresa, sejam elas quais forem. À luz desse entendimento me parece incontroverso que as receitas provenientes das subconcessões e subarrendamentos de linhas férreas estão, sim, sujeitas à tributação pelas Contribuições ao PIS/Pasep e Cofins.

Recurso Especial do Contribuinte

Não há contestação na peça de defesa da autuada acerca da perda do benefício da espontaneidade, do que se depreende a sua conformidade com a decisão tomada na instância *a quo*.

No que concerne à tributação dos ingressos decorrentes do transporte mútuo e da cessão de mão-de-obra, não vislumbro melhor a fazer do que reproduzir uma vez mais as elogiáveis e precisas consideração de lavra do i. Conselheiro Júlio Cesar Alves Ramos nos autos do acórdão nº 930301714, de 07 de novembro de 2011, já lembradas pelo i. Relator do acórdão recorrido.

RECEITA de TRÁFEGO MÚTUO

Das disposições estatutárias da autuada vê-se que ela realiza a prestação do serviço de transporte ferroviário de cargas em trechos da malha paulista mediante concessão do poder público e utilizando o material rodante e as estradas de ferro de propriedade da RFFSA que lhe foram arrendadas.

Essa prestação, que implica levar uma determinada carga entre dois pontos A e C, desdobra-se por sua vez, em pelo menos três atividades normalmente realizadas em conjunto pela própria concessionária, mas que podem ser desmembradas. A primeira consiste nas operações de carga, descarga e transbordo, que podem ser terceirizadas. A segunda, que constitui o núcleo mesmo do serviço é a operação efetiva da composição — locomotiva e vagões — com a carga entregue pelo cliente, e o terceiro, associado ao anterior, é a utilização das estradas de ferro que ligam A a C.

A obrigação da prestadora envolve todo o trajeto contratado, pelo que ela é remunerada de forma única e em montante que cubra as três operações nele implicadas, ainda que em sua execução conte com a interveniência de terceiros por ela contratados.

E assim ocorre na figura aqui discutida. De fato, não possuindo a operadora determinados trechos de estrada de ferro entre os pontos A e C contratados vê-se obrigada a contratar a outra operadora a passagem de suas composições por aquelas estradas de ferro.

Obviamente, tem de remunerar a outra concessionária por isso. Em contrapartida, vê-se também obrigada a permitir que composições de outras concessionárias façam o mesmo pelas suas, o que gera pagamentos e recebimentos.

Entende a concessionária que somente é receita sua a parcela do preço do serviço que remunera a passagem pelos seus trilhos e o valor que recebe de outras concessionárias a esse título. A parcela "transferida" a outras concessionárias, que apenas "transita" pelo caixa da empresa não seria receita, nos termos

das lições dos celebrados Aliomar Baleeiro e Ayres Barreto. Quando muito, se receita fossem, caberia a aplicação do comando do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, como é hoje admitido em outras hipóteses de "transferência" de receitas.

Não concordo com esse entendimento, como já tive oportunidade de expor em outras ocasiões. É que à hipótese não tem aplicação a lição dos eminentes professores citados.

É que ambos, ao discutirem a diferença entre ingressos e receitas, enfatizam a necessidade de os valores ingressados serem da plena propriedade da entidade que os recebe. Costuma-se apegar à idéia de definitividade mencionada pelo primeiro como se apenas valores que nunca mais viessem a sair do patrimônio pudessem configurar receitas.

Ora, se assim fosse nada seria, pois a toda receita corresponde um custo para sua obtenção. O que se agrega de forma definitiva ao patrimônio é o resultado líquido — receita menos custos e despesas — de cada operação.

Portanto, o que os doutrinadores estão a dizer é que não se pode considerar receita tudo aquilo que ingressa no caixa da empresa. Pois aí também ingressam valores que são de terceiros. E exatamente por serem deles, por eles podem ser e serão exigidos. Estes, que constituem os passivos da entidade, vinculam-se, sempre, à obrigação de devolução, mais ou menos remota, a quem os disponibilizou à entidade ou os pôs sob sua guarda.

Não se incluem aí quaisquer parcelas que integrem o preço cobrado para a prestação do serviço, mesmo que, desde o início, a prestadora já saiba que deverá "repassar" a terceiro. E mesmo que seja um tributo, como é o ICMS.

Logo se vê que é esse o caso da receita em discussão. O valor integral recebido pela empresa em virtude do contrato firmado com o cliente remunera-a pela prestação contratada. Por outro lado, para prestá-lo tem de assumir custos, entre os quais a contratação de pessoal para carga e descarga, maquinistas para operação das composições e o direito de passagem dos seus trens pelas estradas de ferro de terceiros.

A natureza configuradora do custo está na contratação feita entre a empresa prestadora do serviço e a possuidora da linha. Não há qualquer vínculo entre o cliente da contratante e a outra concessionária. Por isso, a analogia adequada não é com o caso abaixo, mas sim com os valores pagos, a título de pedágio e semelhantes, pelas transportadoras por rodovia: embora elas incluam no seu preço o que sabem terão de pagar às concessionárias das estradas ou balsas etc, não deixa de ser esse valor receita sua e o repasse custo seu.

Por isso mesmo, sendo, como são, custos, não se pode sequer cogitar de dar aplicação ao comando do inciso III do § 2º do art

3º da Lei nº 9.718/98 que cuida de "receitas transferidas", ainda que se considerasse o aplicável mesmo sem a regulação que ele próprio previu. Como já disse em outras oportunidades, não existe na ciência contábil o conceito de "transferência de receitas", mas da experiência prática pode-se tentar inferir que o legislador tenha querido se referir às hipóteses em que dada entidade seja obrigada a arrecadar determinada receita para repassá-la a quem nenhum serviço lhe prestou. Exemplo disso é o caso do transporte coletivo municipal em que se prevê um "fundo de compensação tarifária" para ressarcir empresas obrigadas a operar a preço inferior ao devido. Nesses casos, para equalizar a tarifa, as empresas que recebem mais do que deveriam, são obrigadas a repassar a diferença — legalmente definida — para as que operam abaixo do "custo". Nesses casos, obviamente, nenhum vínculo prestacional se estabelece entre a repassante e a recebedora. A primeira, por disposição legal, recebe mais do que o seu "preço", excesso que é obrigada, por disposição do ente concedente, a repassar às deficitárias.

Nesse último sentido, não socorre a autuada o fato de o "tráfego mútuo" ser uma obrigação legal. A regulamentação do setor ferroviário apenas impede que uma concessionária bloqueie a passagem por suas linhas férreas de trens de outras concessionárias. O que essa obrigação quer evitar, portanto, é o abuso do poder econômico oriundo do monopólio natural que é obtido com a construção da estrada. Evita, assim, que dado serviço não possa ser executado na forma que o cliente quer contratar. Mas não estabelece nenhuma obrigação de "repasse" àquele por algo que ele não prestou.

A analogia ficaria perfeita se a empresa contratada de fato somente realizasse o transporte até o ponto em que detém concessão, digamos um ponto B entre A e C. Daí, e até C, o transporte (as três operações acima indicadas) seriam realizadas pela outra concessionária. E, repita-se, somente se poderia excluir essa receita se admitisse desnecessária a regulamentação do dispositivo legal já mencionado. Sua necessidade, porém, decorre exatamente da falta de definição legal do que seja a transferência. O que está exposto acima é mera opinião quanto a um critério que poderia ser adotado numa eventual regulamentação.

Mas nem de longe é isso o que ocorre. Há sim uma prestação de serviço por parte da segunda concessionária à primeira. Vale aduzir, porém, que ele não é um novo serviço de "transporte": envolve apenas a terceira das operações que o constituem.

E por configurar receita da segunda concessionária deve também ser incluído na sua própria base de cálculo da contribuição. Em consequência, na primeira, também é receita o que ela recebe a título de tráfego mútuo. Em suma, o mesmo valor é tributado em duas empresas distintas. Isso, porém, longe de configurar bitributação, nada mais é do que a consequência da tributação cumulativa a que estiveram sujeitas as contribuições até o advento das Leis nº 10.637 e 10.833. Ela bem

ênfatiza o caráter injusto dessa forma de tributação, mas nada há a fazer se ela decorre da lei.

Com essas considerações, acompanho integralmente o voto do acórdão recorrido quanto a essa matéria e voto por negar provimento ao recurso nesse ponto.

DAS DEMAIS RECEITAS

Os outros três pontos da autuação resumem-se definição de receitas. Socorre-se, novamente, a empresa nas já contestadas afirmações de que seriam meros ingressos. Assim, porém, não penso e pelos mesmos motivos já acima apontados.

Com efeito, celebrou com outras empresas contratos por meio dos quais repassou-lhes o direito concedido pelo Poder Público. Por esse repasse recebe daquelas mensalmente valores que coincidem exatamente com os que ela por sua vez tem de repassar ao Poder concedente.

Ora, a mera coincidência dos valores nada afeta sua natureza econômica e jurídica. Os recebidos são receitas porque acrescem o patrimônio da autuada, pois sobre eles não há nenhuma obrigação de devolução. Os que paga são parte dos seus custos de operação, decorrente da concessão obtida. Sobre os valores que as subconcessionárias lhe pagam, têm a natureza econômica de renda de monopólio, que decorre da concessão original a favor da autuada.

Portanto, sem alongar-me mais, reitero as argumentações já aqui aduzidas para afastar a doutrina citada pela recorrente e faço minhas as palavras do acórdão recorrido para votar pelo não provimento do recurso no que tange as receitas de subconcessões.

E igual sorte hão de ter as "recuperações de despesas" originadas do repasse da mão-de-obra operadora dos serviços repassados. E que há de se distinguir esse repasse do anterior, visto que a operação dos trechos transferidos não requeria a transferência também dos funcionários; poderia se dar por mão-de-obra das próprias subconcessionárias.

No entanto, acordaram que continuaria a ser pelo quadro de pessoal da recorrente. Ora, nessa operação, o que há é uma cessão onerosa de mão-de-obra, atividade que é própria de empresas de locação de mão-de-obra. Também aqui o que se pretende é descaracterizar a natureza de receita dos valores pagos pelas "subconcessionárias" porque eles serão integralmente "repassados" aos empregados, ou seja, só constituiriam receitas valores que eventualmente superassem aqueles, e que no caso inexistem.

Sobre isso já me manifestei em autuação sobre empresa de locação de mão-de-obra temporária (EPT). Reproduzo pequeno trecho, tão-somente acrescentando que o fato de a cedente da mão-

de-obra aqui não ter nisso sua principal atividade nada muda na coisa:

“No período coberto pela autuação a COFINS era devida sobre receita da prestação de serviços de pessoas jurídicas. O cerne da discussão é qual a receita de prestação de serviços da EPT. Para facilitar o entendimento, talvez seja útil especular o que fará a contratante com o trabalho que lhe foi disponibilizado. Admitamos, para começar, que ela o utilize para produzir alguma mercadoria de cuja venda obtenha uma receita. Esta será integralmente tributada pela COFINS, independentemente de quem pague os custos da mão-de-obra, que não serão deduzidos em qualquer hipótese. Se, ao invés destes custos, ela recorrer a uma EPT, a esta caberão tais custos, e àquela os custos pelo serviço de seleção, treinamento e colocação prestado pela EPT. Certamente que estes últimos serão maiores, pois deverão incluir uma parcela de lucro da EPT.

A contratação da EPT por conseguinte, transfere os custos da mão-de-obra, necessários em qualquer caso, para outra empresa que não a tomadora do serviço. A contratante, por seu turno, arcará com o custo decorrente da contratação da EPT; custo para aquela, receita para esta.

É certo que incluí-los também na tributação da EPT constitui uma "tributação cumulativa", na medida em que já estarão embutidos no preço cobrado pela tomadora pelos seus bens. Não é menos certo, todavia, que é isto exatamente que constitui a natureza mesma da COFINS até o advento da sistemática da não-cumulatividade.

E não se alegue que não são custos da EPT porque os trabalhadores estão cedidos, não prestando a ela os serviços. O contrato celebrado com os trabalhadores dá à EPT o direito de servir-se do seu trabalho como melhor lhe aprouver: aprouve-lhe cedê-los onerosamente a terceiros. Assim, a possibilidade de apropriação dos resultados econômicos do trabalho, que caracteriza a natureza do trabalho assalariado nas economias capitalistas, consoma-se, para a EPT, com a cessão dele, da qual extrai a receita que a remunera.

A natureza de custos resulta da obrigatoriedade de registrar os trabalhadores em seu nome, assumindo, ademais, todas as obrigações trabalhistas disto decorrentes, consoante expressa disposição da Lei (arts. 4º e 11 da Lei 6.019/74 e 8º e 17 a 20 do Decreto 73.891). É ela que terá de pagar aos trabalhadores, e é por causa dessa obrigação assumida que adquire o direito de cedê-los e cobrar por isso.

A conclusão não muda se o trabalho temporário contratado for aplicado "improdutivamente", isto é, em alguma função não geradora de mercadoria. Neste caso, não haveria receita dele diretamente decorrente para tributar na contratante; com muito mais razão ainda, deva ser ela tributada na EPT.

E para finalizar, repito que a denominação de "recuperação de despesas" nada muda, seja porque a própria Lei nº 9.718 já dispôs que a classificação contábil adotada para a receita não interfere na sua inclusão ou não na base de cálculo das contribuições — para isso bastando que sejam de fato receitas — seja porque a Lei nº 4.506/64 já considerava tais "recuperações" como integrantes da Receita Operacional Bruta das entidades, conforme seu art. 44 abaixo transcrito:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais. Com isso, voto por negar provimento ao recurso também quanto aos dois itens restantes da autuação.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Conclusão

Voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal