



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	10830.006160/2005-66
Recurso nº	134.469
Matéria	Cofins e PIS
Acórdão nº	204-02.975
Sessão de	11 de dezembro de 2007
Recorrente	FERROBAN - FERROVIAS BANDEIRANTES S/A
Recorrida	DRJ - CAMPINAS-SP

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2002

Ementa: NORMAS GERAIS. AGRAVAMENTO DE MULTA POR DESATENDIMENTO A PEDIDO DE ESCLARECIMENTOS. CABIMENTO. A hipótese de agravamento da multa de ofício, para 112,5% do valor da contribuição não recolhida, independe da caracterização de embaraço à fiscalização. Basta que se configure a falta de colaboração com o trabalho fiscal que dificulte a comprovação dos fatos sob investigação.

PIS. DECADÊNCIA. Nos termos da consolidada jurisprudência oriunda da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para a constituição de créditos relativos à contribuição PIS/Pasep é de cinco anos, não se aplicando a essa contribuição as disposições da Lei nº 8.212/91. Havendo recolhimento parcial, o seu termo *a quo* é a data de ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

PIS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO DE CARGAS. TRÁFEGO MÚTUO. O valor integral recebido pela prestadora do serviço constitui receita sua, tributável pela contribuição, seja na forma da Lei Complementar nº 70/91, seja na da Lei nº 9.718/98, dele não se podendo abater aqueles repassados a outras empresas pela cessão de suas linhas férreas, eis que constituem estes meros custos do prestador de serviço.

PIS. BASE DE CÁLCULO. VALORES RECEBIDOS EM DECORRÊNCIA DA CESSÃO DE EMPREGADOS. Os valores recebidos em virtude da cessão onerosa de empregados, ainda que nos exatos montantes das despesas com salários e encargos,

inclusive decorrentes de rescisão de contratos de trabalho, constituem receitas da empresa cedente da mão-de-obra, e integram a base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e Cofins devidas na forma da Lei nº 9.718/98. Somente as parcelas expressamente autorizadas no § 2º do inciso II do at. 3º da Lei nº 9.718/98 podem ser excluídas daquela base de cálculo.

PIS. BASE DE CÁLCULO. VALORES RELATIVOS À CESSÃO DE DIREITO DE EXPLORAÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE. Constituem receitas, tributáveis pelo PIS/Pasep e pela Cofins, os valores recebidos pela concessionária, em virtude de cessão onerosa a outras empresas, do seu direito de exploração objeto da concessão do ente público, ainda que tais valores sejam exatamente iguais àqueles devidos pela concessionária ao ente público concedente.

PIS. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO DAS RECEITAS. PRINCÍPIO DE COMPETÊNCIA. Por aplicação subsidiária da legislação do imposto de renda, a apuração das receitas tributáveis para composição da base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e Cofins deve atender, como regra, ao regime de competência, somente se aplicando o regime de caixa quando expressamente determinado, ou autorizado, pela legislação.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

COFINS DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Nacional constituir os créditos das contribuições da Seguridade Social, entre as quais figura com destaque a Cofins, é de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO DE CARGAS. TRÁFEGO MÚTUO. O valor integral recebido pela prestadora do serviço constitui receita sua, tributável pela contribuição, seja na forma da Lei Complementar nº 70/91, seja na da Lei nº 9.718/98, dele não se podendo abater aqueles repassados a outras empresas pela cessão de suas linhas férreas, eis que constituem estes meros custos do prestador de serviço.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. VALORES RECEBIDOS EM DECORRÊNCIA DA CESSÃO DE EMPREGADOS. Os valores recebidos em virtude da cessão onerosa de empregados, ainda que nos exatos montantes das despesas com salários e encargos, inclusive decorrentes de rescisão de contratos de trabalho, constituem receitas da empresa cedente da mão-de-obra, e integram a base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e Cofins devidas na forma da Lei nº 9.718/98. Somente as parcelas expressamente autorizadas no § 2º do inciso II do at. 3º da Lei nº 9.718/98 podem ser excluídas daquela base de cálculo.

i715d

COFINS. BASE DE CÁLCULO. VALORES RELATIVOS À CESSÃO DE DIREITO DE EXPLORAÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE. Constituem receitas, tributáveis pelo PIS/Pasep e pela Cofins, os valores recebidos pela concessionária, em virtude de cessão onerosa a outras empresas, do seu direito de exploração objeto da concessão do ente público, ainda que tais valores sejam exatamente iguais àqueles devidos pela concessionária ao ente público concedente.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO DAS RECEITAS. PRINCÍPIO DE COMPETÊNCIA. Por aplicação subsidiária da legislação do imposto de renda, a apuração das receitas tributáveis para composição da base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e Cofins deve atender, como regra, ao regime de competência, somente se aplicando o regime de caixa quando expressamente determinado, ou autorizado, pela legislação.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência do PIS; afastar o agravamento da multa e excluir a tributação sobre valores recebidos pela cessão da faixa de domínio, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Airton Adelar Hack e Leonardo Siade Manzan quanto à decadência da Cofins. Estevê presente o Dr. Carlos André Ribas de Mello.

Henrique Pinheiro Torres
HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente).



Relatório

Trata-se de recurso voluntário proposto contra a decisão que julgou inteiramente procedentes autuações de Cofins e PIS lavradas contra a empresa no procedimento de verificações obrigatórias, que consiste no cotejo entre os valores declarados e pagos e aqueles correspondentes às receitas registradas em seus assentamentos contábil-fiscais, reunidas no mesmo processo. As autuações englobam os períodos de apuração mensais correspondentes aos meses de janeiro de 2000 a dezembro de 2002 e foram cientificadas ao contribuinte em 07 de dezembro de 2005. Foi reconhecida pela fiscalização (fl. 654) a existência de pagamentos parciais.

Em alçada descrição de fatos de fls. 776 a 803 para a Cofins e 831 a 855, para o PIS, descreve o autuante que a recorrente é titular de concessão para exploração da malha paulista das linhas férreas de propriedade da RFFSA, obtida em certame licitatório realizado no ano de 1998.

Feitos esses esclarecimentos, a autoridade fiscal aponta as seguintes infrações na composição da base de cálculo das contribuições:

1. INDEVIDA DEDUÇÃO DE VALORES REPASSADOS A OUTRAS OPERADORAS DE MALHA FERROVIÁRIA A TÍTULO DE "TRÁFEGO MÚTUO". A autuada deduziu das receitas obtidas a parcela por ela repassada a outras empresas titulares de concessões de malhas férreas para usar a rede daquelas de forma a completar um dado serviço contratado de transporte ferroviário.

Entende a fiscalização que o valor global recebido pela FERROBAN do seu cliente para a execução do serviço de transporte contratado é receita dela. Por outro lado, os valores que ela precisa desembolsar para poder utilizar a rede de terceiras empresas constitui custo do serviço prestado, não podendo ser deduzido da base de cálculo das contribuições por falta de previsão legal.

2. RECEITAS OPERACIONAIS DECORRENTES DA EXPLORAÇÃO INDIRETA DE CABOS DE FIBRA ÓTICA.

A este título o autuante descreve (fl. 795): "... a fiscalizada pretendeu desalocar a regular tributação de receitas decorrentes da exploração de sua faixa de domínio para instalação de cabos de fibra ótica por parte das empresas IMPSAT COMUNICAÇÕES LTDA, PÉGASUS TELECOM S/A E INTELIG TELECOMUNICAÇÕES". Assim, entendeu a autoridade fiscal por enquadrar a hipótese como "venda de direito de passagem dos cabos" com respaldo no art. 191 do Código Comercial.

Neste item esmerou-se o fiscal autuante em demonstrar a inocorrência de qualquer condição, seja suspensiva, seja resolutiva, que descaracterizasse a venda, afirmando textualmente: "...a venda do direito de implantação de redes de fibras óticas em suas faixas de domínio se enquadram (*sic*) como uma venda perfeita e acabada..." (grifado no original).

3. RECEITAS DECORRENTES DE SUB-CONCESSÕES E SUB-ARRENDAMENTOS

Caracterizou-se que a recorrente cedeu o direito de exploração de uma parte de sua malha a duas outras empresas – FCA e ALL. Por esta cessão, as cessionárias reembolsavam a cedente pelo valor das taxas de concessão e arrendamento por ela devidas ao poder concedente em virtude da concessão original. Além desse valor, como o contrato de cessão previu a utilização da mão-de-obra de titularidade da cedente, as cessionárias obrigaram-se ainda a reembolsá-la pelos salários e demais encargos destes funcionários



alocados àqueles trechos, inclusive o decorrente de encargos trabalhistas devidos por conta de demissões promovidas.

A fiscalizada não considerava receitas suas todos os valores repassados pelas cessionárias, caracterizando-os como “ressarcimento de custos ou despesas” e não os incluindo nas bases de cálculo das contribuições.

A multa imposta no lançamento foi agravada para 112,5% do principal exigido. Segundo a fiscalização, com o intuito de esclarecer a origem de tais valores, e a justificação para que não tenham sido computados pela autuada nas bases de cálculo das contribuições, lavrou, ao longo de mais de um ano, reiterados termos em que solicitava esclarecimentos e o fornecimento de dados. Ao fim e ao cabo, ainda que se tenham concedido inúmeras prorrogações de prazo, restaram sem atendimento pleno aquelas solicitações, o que culminou no agravamento das multas aplicadas pelas infrações apontadas.

Tendo sido rejeitadas em primeiro grau suas alegações produzidas em tempestiva impugnação ao lançamento, a autuada protocolizou, tempestivamente, o presente recurso, único para as duas autuações, em que defende, preliminarmente, a decadência com relação aos períodos anteriores a 07 de dezembro de 2000 por aplicação do art. 150, § 4º do CTN e não, como fez a DRJ, do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Nesse ponto, cuida em enfatizar que não pretende a declaração de inconstitucionalidade deste último, mas sim que ele não se aplica às contribuições aqui discutidas, repetindo ainda a tese de que a autorização concedida pelo próprio art. 150 do CTN se limita à redução do prazo ali versado e nunca à sua ampliação, com escora em abalizados doutrinadores.

Ainda em preliminar, combate o agravamento da multa imposta, que considera vinculado à ocorrência do chamado embaraço à fiscalização previsto no art. 919 do Regulamento do Imposto sobre a Renda baixado pelo Decreto 3.000/99. Este somente se materializa pela recusa injustificada à apresentação de livros obrigatórios da escrita fiscal ou contábil, o que não ocorreu *in casu*. Aqui, segundo a recorrente, o seu comportamento durante o procedimento fiscal, deixando de apresentar parte dos documentos/esclarecimentos requeridos pela autoridade autuante, “não impediu o prosseguimento da ação nem repercutiu de forma alguma sobre a obrigação tributária”, tanto é que a fiscalização pôde lavrar o auto ora discutido.

No mérito, inicia rechaçando a afirmação da decisão *a quo* de que teria postulado a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 que embasa o lançamento. Reafirma que, ao contrário, em sua peça impugnatória não se fez, uma vez sequer, tal referência, atendo-se os argumentos ali esgrimidos a demonstrar que os procedimentos adotados pela autuada encontram nela pleno respaldo. Ainda que diga que “os fundamentos dantes expostos no bojo de sua Impugnação” foram “completamente ignorados no julgamento de primeira instância”, não postula a nulidade daquela decisão.

E prossegue defendendo que o cerne da autuação tem a ver com o conceito de receita, que não foi adequadamente observado pelo autuante. Divide a sua defesa pelos itens de que se compôs a autuação, a começar pelo referente ao tráfego mútuo em que primeiro se configura a inobservância daquele conceito. É que, em seu entender, receita é “elemento novo que passa a compor, definitivamente, o patrimônio do contribuinte”, enquanto o valor exigido pela fiscalização a esse título corresponde a mero “ingresso” pois nada agrega ao patrimônio da autuada. Isso porque, enfatiza, trata-se de valor que a autuada tem de repassar a outros detentores de malhas férreas para que possa executar o serviço contratado pelo seu cliente. E essa obrigatoriedade vem expressa nos atos regulamentares do setor ferroviário. Cita ainda doutrina de Aliomar Baleeiro, Ayres F. Barreto e Geraldo Ataliba que, entende, sustenta a sua



tese. A ausência de agregação ao seu patrimônio decorreria da necessidade de "transferência ao outro prestador".

Ao atacar, em seguida, o item 2 da autuação, que denomina "uso da malha ferroviária para implantação de infra-estrutura destinada à prestação de serviços de telecomunicações", aduz que firmou com as empresas Impsat e Pégasus contrato de autorização de uso de sua infra-estrutura e com a empresa Intelig, de concessão de faixas de domínio de estradas de ferro. Os contratos têm o objeto comum de uso da malha ferroviária da autuada para implantação de infra-estrutura destinada à prestação de serviços de telecomunicações. Esses contratos, no dizer da autuada, têm prazo de duração: 28 anos no caso da Impsat e da Pégasus e 27, no da Intelig. A divergência aqui instaurada reside em que a fiscalização pretende que seja reconhecido como receita tributável todo o valor efetivamente ingressado no caixa da autuada nos anos da autuação, enquanto ela pretende tributá-los proporcionalmente aos anos de duração dos contratos. Repisa que nunca pretendeu deixar de reconhecê-los como receita, mas ao contrário discute, apenas e tão-somente, a aplicação do princípio da realização.

Por fim, combate a pretensão fiscal no tocante aos valores recebidos como ressarcimentos e repassados a empregados, tanto a título de salários quanto de rescisões contratuais, bem como aqueles atinentes ao direito de uso da malha férrea como meros ingressos, agora porque destinados apenas a recompor o patrimônio da empresa não o integrando como "elemento novo".

É o Relatório.



Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Como se vê, embora o autuante tenha descrito cinco infrações em seu auto, há apenas uma matéria de mérito, qual seja, o conceito de receitas e a definição do momento em que se deve dar o seu reconhecimento no Patrimônio. Além disso, apenas as "preliminares" suscitadas quanto à decadência e ao agravamento da multa.

Começemos por essas:

DECADÊNCIA

PIS

Está consolidada jurisprudência oriunda da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que afasta a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91 à contribuição ao PIS, por ter sido ela recepcionada pelo art. 239 da Constituição Federal, mas, não integrar a lista do art. 195 da Carta Magna.

Embora não concorde com essa interpretação, que, inclusive, desconsidera norma regulamentar expedida pelo Poder Executivo (Decreto nº 4.524/2002), tenho dado a ela aplicação em face do princípio da economia processual que informa o Processo Administrativo.

Assim, ao PIS somente se aplicam as disposições do CTN, que estipula em cinco anos tanto o prazo homologatório (art. 150) quanto o decadencial (art. 173). No presente caso, há recolhimentos parciais da contribuição nos meses de 2000, pelo que tem aplicação o prazo de homologação previsto no § 4º do art. 150. Desse modo, já não se poderia mais levar adiante qualquer lançamento de ofício com respeito aos períodos de janeiro a novembro de 2000, cujos créditos constituídos na modalidade de lançamento por homologação já se encontravam extintos pelo pagamento promovido espontaneamente pelo contribuinte antes do início da ação fiscal. Nesse ponto, portanto, há de se dar provimento ao recurso do contribuinte, e é como voto.

COFINS

Já no que tange aos créditos de Cofins, a mesma CSRF fixou a jurisprudência de que o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para constituição é o ventilado no art. 45 da Lei nº 8.212/91, ainda que haja recolhimentos parciais por parte da contribuinte. Nesses termos, e dando mais uma vez aplicação ao princípio da economia processual, não há que se falar em decadência com respeito a qualquer período incluído no auto e deve-se negar provimento ao recurso.

As demais matérias aduzidas no recurso podem ser apreciadas em conjunto para as duas contribuições.

AGRAVAMENTO DA MULTA

A fiscalização imputou multa de 112,5% a todos os valores exigidos no auto de infração (todos os meses e todas as infrações). Para tanto, justificou a ocorrência da hipótese versada no parágrafo 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que transcrevo negritando:



Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

§ 2º Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e de duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Como se vê, sua redação é bastante ampla, permitindo uma interpretação excessivamente larga para admitir que qualquer pedido de esclarecimentos não atendido a justifique. Essa não tem sido, porém, a jurisprudência, tanto administrativa quando judicial, que restringem a hipótese aos casos em que, comprovadamente, resulte uma dificuldade deliberada por parte do sujeito passivo.

Essa exigência, entretanto, não chega ao ponto - pretendido pela recorrente - de caracterização do chamado embaraço à fiscalização. De fato, como aponta a defendente, o embaraço é figura bem mais restritiva e que somente se configura pela negativa injustificada á



entrega de livros ou documentos obrigatórios de sua escrita fiscal ou comercial. E por certo não foi isso o que ocorreu.

Bem mais difícil o embaraço; e bem mais grave também. Ocorrido, desencadeia uma série de ações por parte da fiscalização: lavratura de auto próprio com imposição de multa regulamentar específica, representação fiscal para fins penais do crime, em tese, cometido e inclusão da empresa em regime especial de fiscalização (art. 33 da Lei nº 9.430/96) no curso do qual, as multas passam para 150% do imposto ou contribuição não recolhido, podendo ainda ser agravada para 225%, e chegar, no máximo, a 300%.

Mas, como dissemos, não foi isso o que ocorreu. E por não ter sido isso, nenhuma das providências acima foi realizada pela diligente fiscalização. Tudo o que ela fez foi agravar para 112% a multa em virtude de ter considerado que a empresa dificultou a execução dos trabalhos de fiscalização, sem conseguir impedi-lo, todavia.

O que resta analisar é se isso de fato ocorreu. Isto não resulta tão simples porque a fiscalização, embora diligente como já dito, não se deu ao trabalho de apontar com exatidão, em item próprio de sua descrição dos fatos, quais foram os esclarecimentos requeridos e não apresentados.

Da leitura de sua reconstituição cronológica das intimações formalizadas vê-se que, desde o termo de início de fiscalização até 2005, reiterou pedidos para que a empresa:

1. justificasse as diferenças por ela, fiscalização, apuradas nas bases de cálculo entregues pela empresa; e
2. decompusesse essas bases de cálculo por ela, fiscalizada, informadas.

Mesmo os trabalhos de fiscalização tendo se estendido por muitos anos, tais esclarecimentos não foram integralmente prestados, limitando-se o atendimento ao ano de 1999.

Não tenho dúvidas de que tal negativa dificultou os trabalhos que, de outro modo, poderiam ter sido concluídos bem antes. Podem, até mesmo, ter impedido a apuração de alguma outra infração ou uma melhor caracterização de alguma das identificadas pela fiscalização.

É forçoso reconhecer, contudo, que, no que tange apenas às infrações relatadas pela fiscalização, não houve qualquer esclarecimento que tenha deixado de ser prestado. Com efeito, tanto em relação ao tráfego mútuo, quanto em referência à implantação de cabos de fibras óticas e outras estruturas, bem como naquilo que concerne às sub-concessões e sub-arrendamentos, a empresa apresentou documentos e esclarecimentos para justificar seus procedimentos.

Aliás, diga-se de passagem que, em relação à infração 2, as explicações apresentadas não poderiam levar às conclusões da fiscalização, pois nelas se afirma peremptoriamente que não se deixou simplesmente de tributar os valores ou de não considerá-los receitas; apenas se discutiu a correta aplicação do regime contábil da competência para seu reconhecimento. Nesse sentido, se as explicações fossem consideradas insuficientes cabia à fiscalização solicitar esclarecimentos adicionais, o que não fez.

Desse modo, entendo que o principal efeito do comportamento da autuada foi o prolongamento da ação fiscal muito além do que seria previsível inicialmente, (dado que os esclarecimentos só eram prestados após sucessivos pedidos de dilação de prazo.) Mas eram.



Portanto, somente se pode considerar que o procedimento da empresa, embora tenha de fato retardado a conclusão da fiscalização, não a impediu de ter acesso às informações necessárias à configuração das infrações que lançou.

Pode ter impedido que outras fossem encontradas, mas aí, entendo, não é o agravamento a figura apropriada.

Com essas considerações, proponho o provimento do recurso nesse item para afastar o agravamento da multa, reduzindo-a ao percentual original de 75% dos débitos lançados.

DA 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.

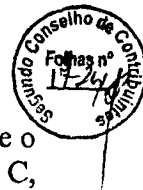
A natureza configuradora do custo está na contratação feita entre a empresa prestadora do serviço e a possuidora da linha. Não há qualquer vínculo entre o cliente da contratante e a outra concessionária. Por isso, a analogia adequada não é com o caso abaixo, mas sim com os valores pagos, a título de 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 oportunidades¹, 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 “repassar” àquele por algo que ele não prestou.

1

Entre outros, no recurso 125.463, julgado em sessão de fevereiro de 2006.



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 bi-tributação, nada mais é do que a consequência da tributação cumulativa a que estiveram sujeitas as contribuições até o advento das Leis nºs 10.637 e 10.833. Ela bem enfatiza 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.

DA RECEITA ORIUNDA DA CESSÃO DA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DA FAIXA DE DOMÍNIO

Aqui concordo inteiramente com o acórdão recorrido quando defende o primado da adoção do regime de competência na apuração das receitas que comporão as bases de cálculo das contribuições. Mas exatamente por isso merece mais atenção o procedimento da fiscalização. Isto porque, embora tenha deixado subentendido que estaria reincluindo um valor indevidamente excluído pela autuada por não ter esta observado o regime de competência na apuração da base de cálculo, não foi exatamente isso o que ele fez.

Deveras, o que se vê dos autos é que a empresa firmara, em 1998 e 1999, contratos com outras empresas por meio dos quais "transferiu-lhes" o direito, obtido juntamente com a concessão, de explorar economicamente a faixa de domínio (faixa lateral à estrada de ferro arrendada) pela instalação de equipamentos de transmissão de dados, voz etc. Concretamente, na instalação de dutos para passagem de fibras óticas.

Como a autuada não detém concessão para explorar aquele serviço de telecomunicações, o que se depreende desse "direito concedido" é que a União, detentora daquela faixa de domínio, a autorizou a colocar aqueles equipamentos e os alugar a quem o detenha. Em outras palavras, "suspendeu", para a concessionária, o impedimento de usar a faixa de domínio para qualquer outra finalidade que não a prestação do serviço ferroviário. Essa "suspensão", obviamente, vige enquanto durar a concessão original, devendo ser revigorada ao final daquele prazo se do interesse da concessionária.

Por esse direito, a autuada pagou parte dos cerca de doze milhões de reais desembolsados pela concessão, embora o contrato de concessão não desmembre o valor. E foi esse o direito "vendido", repita-se, em 98 e 99. Quanto a essas datas, deve-se dizer que não está expressamente afirmado pela fiscalização que os valores por ela adicionados em 2000 e 2001 sejam mesmo oriundos daqueles contratos, mas na ausência de outros, assim devo concluir.

Pois bem, nessas condições, não posso concordar com o argumento da DRJ de que a fiscalização tenha dado cumprimento ao regime contábil da competência no reconhecimento das receitas. Para tanto, afirma ela, repetindo a acusação fiscal, que a "cessão do direito" configurou uma venda perfeita e acabada uma vez que não estava sujeita a qualquer cláusula suspensiva ou de retrovenda. Ocorre que, se assim o é, o valor integral negociado teria de ser computado como receita no momento da celebração daqueles contratos, em nenhuma hipótese no momento em que os pagamentos entraram no caixa. X

De fato, sempre assumindo como verdadeira a afirmação da autuada, nos meses em que a fiscalização incluiu valores a esse título o que houve foram pagamentos, entradas de caixa, devidas àqueles contratos. Decorreram da forma de pagamento acertado entre as partes, não configurando novas transferências de direitos.

Ora, se assim é, a fiscalização deu aplicação, não ao regime de competência, mas exatamente ao seu oposto, o regime de caixa.

Em complemento, a análise dos contratos juntados nos autos não corrobora a acusação fiscal, acolhida pela DRJ, de que seriam por "prazo indeterminado". É certo que em um deles (e apenas nele) aparece essa afirmação, logo, porém qualificada por um "prazo mínimo" coincidente com o da duração da concessão obtida. Essa mesma coincidência se observa nos demais contratos: todos eles "duram" exatamente enquanto dura o direito original da autuada.

Por fim, a empresa alega que não deixou simplesmente de tributar as parcelas incluídas pela fiscalização. Afirma que apenas transferiu o valor total acertado para o grupo contábil de resultados de exercícios futuros e incluiu a cada mês uma parcela correspondente à divisão do total pelo número de meses do contrato.

Se assim é (e disso não há provas nos autos), todo o valor contratualmente acertado será tributado pela empresa, mas ao longo do prazo contratual. Ora, sendo admitido isso, a inclusão feita pela fiscalização implicará, em verdade, tributação em duplicidade.

Com isso, observa-se que mesmo sem entrar no mérito acerca do acerto ou não do procedimento da autuada de "diferir" a receita ao longo da duração dos contratos firmados, não se pode considerar correta a autuação nesse ponto. Isso exigiria, além de aceitar sua tese de que a cessão configura mera venda, tributável no momento da "tradição" do direito, também o de que isso se deu nos meses apontados na autuação e não no momento da celebração dos contratos que estão nos autos.

Com essas considerações, voto por dar provimento nesse ponto ao recurso para determinar a exclusão dos valores adicionados em 2000 e 2001 na infração dois capitulada nos autos.

DAS DEMAIS RECEITAS

Os outros três pontos da autuação resumem-se à 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 sub-concessionárias 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 às receitas de sub-concessões.

E igual sorte não de ter as “recuperações de despesas” originadas do repasse da mão-de-obra operadora dos serviços repassados. É 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 sub-concessionárias.

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 “sub-concessionárias” 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 manifestei² 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 a 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 inclui-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, consuma-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.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2007.


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS