



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

**Processo n°** 10830.007020/2004-24  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-006.464 – 3ª Turma  
**Sessão de** 13 de março de 2018  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA PAULISTA S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999

**BASE DE CÁLCULO.**

A base de cálculo da contribuição é o faturamento mensal da pessoa jurídica, assim entendido, o total das receitas decorrentes de suas atividades operacionais, objeto do seu Estatuto Social.

**BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. CESSÃO DE DIREITO. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Inexiste amparo legal para se excluir da base de cálculo da contribuição as receitas decorrentes do objeto econômico e social da pessoa jurídica auferidas mensalmente e de forma contínua.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram 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 Ceconello - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte ALL - AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA MALHA PAULISTA S.A (fls. 1.015 a 1.037) com fulcro no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, vigente à época da sua interposição, buscando a reforma do **Acórdão nº 204-03.097** (fls. 976 a 998) proferido pela outrora Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em 12 de março de 2008, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999*

*DECADÊNCIA. O prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para a constituição de crédito tributário relativo à contribuição para o PIS/Pasep é de cinco anos contado a partir da data de ocorrência do fato gerador.*

*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.*

*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.*

*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.*

*APURAÇÃO DAS RECEITAS. PRINCIPIO 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.*

*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 dos fatos geradores ocorridos até novembro de 1999, inclusive, e cancelar a exigência tributária sobre os valores recebidos pela cessão do direito da faixa de domínio. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Renata Auxiliadora Marcheti (Suplentes) quanto à decadência.*

Para retratar o desenrolar do processo, adota-se o relatório do acórdão recorrido, com os devidos acréscimos, *in verbis*:

[...]

*Por bem descrever os fatos, reproduzo a seguir o relatório elaborado pelo julgador Pedro Luis de Godoy Machado, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas-SP (DRJ/CPS):*

***Trata-se de auto de infração lavrado contra a contribuinte em epígrafe, relativo à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 526/552), no período de apuração de janeiro/1999 a dezembro/1999, no montante total de R\$996.022,54.***

*2. Na Descrição dos fatos, às fls. 527/546, o autuante, de início, expõe todo o procedimento fiscal, discriminando todas as intimações feitas à contribuinte e, a seguir, assim descreve as irregularidades apuradas:*

***001 – PIS – EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO – DESPESAS COM TRÁFEGO MÚTUO (...)***

*32. A origem da presente infração tem como fundamento interpretação equivocada da fiscalizada em relação à legislação que versa sobre a incidência do PIS, na prestação desses serviços quando necessária a utilização de linhas férreas de terceiros para concretizar o transporte de cargas da origem até o destino contratado.*

*33. A fiscalizada expõe que de acordo com o disposto no art. 6º do Decreto nº 1.832/96, que Regulamenta o Transporte Ferroviário: “As Administrações Ferroviárias são obrigadas a operar em tráfego mútuo ou,*

*no caso de sua impossibilidade, permitir o direito de passagem a outras operadoras”.*

*34. A Resolução nº 44, da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT assim define o termo “tráfego mútuo”: “é a modalidade de operação que se dá em decorrência de contrato firmado entre as concessionárias, para permitir o transporte ferroviário que ultrapasse os limites geográficos de uma malha”.*

*35. O modelo de funcionamento das ferrovias no Brasil impõe a existência de tráfego mútuo, determinando, através do ajuste SINIEF nº 19/89 (Legislação do ICMS) a emissão de um único despacho de Cargas quer para o tráfego próprio (em linhas férreas de propriedade da concedente) quer para o tráfego mútuo.*

*36. É emitida, em decorrência do transporte de cargas, uma única Nota Fiscal (refletindo o faturamento) pela empresa responsável pela contratação do transporte da carga de sua origem até o seu destino, a qual é regularmente fornecida ao contratante dos serviços. Cabe acrescentar, que esse faturamento comporá as receitas da empresa de transporte contratada, que poderá estar na origem, nos trechos intermediários pelo qual a carga transitará ou mesmo no trecho final, no qual ela será entregue.*

*37. Pode-se dizer que a prestação de serviço de transporte ferroviário de cargas pressupõe a existência do tráfego mútuo, considerando a necessidade de otimizar a infraestrutura existente, visando a permitir o amplo trânsito de cargas entre as diversas malhas férreas.*

*38. Decorrente disso, no caso concreto da fiscalizada, a prestação de serviços de transporte de cargas contratadas por outras empresas: FSA (ALL), MRS Logística, Ferrovia Novoeste, Ferrovia Centro Atlântica (FCA), CVRD e CFN (Nordeste) transitam pelas malhas férreas concedidas à fiscalizada sob a modalidade “tráfego mútuo” e este trânsito gera receitas operacionais de exploração desses trechos para a fiscalizada.*

*39. Por outro lado, cargas de responsabilidade da fiscalizada também transitam pelas malhas férreas de outras concessionárias, fazendo com que a fiscalizada tenha que arcar com custos a título de “tráfego mútuo” para concretizar os serviços contratados por seus clientes.*

*40. Assim sendo, embora o contratante do transporte de cargas pague um único preço pelo serviço, muitas vezes a fiscalizada é obrigada a arcar com custos adicionais pela passagem dessas cargas pelas malhas férreas de responsabilidade de outras concessionárias, com a finalidade de completar o serviço contratado, levando a carga da origem a seu destino.*

*41. A exclusão dos valores abaixo das bases de cálculo do PIS e da Cofins, para o ano-calendário 1999, fere o regime de tributação dessas contribuições que define que a receita é tributada nas empresas de maneira cumulativa (AC 1999), não podendo ser utilizado o valor pago em uma prestação de serviços para abater o devido nas fases subseqüentes.*

*42. O fundamento legal para o lançamento da presente infração cinge-se a identificação do alcance do conceito de receita de serviços para fins de*

*incidência do PIS e da Cofins. A base de cálculo das contribuições para o PIS e para a Cofins, durante o ano-calendário 1999, não se restringe à receita decorrente de remuneração pela participação direta da fiscalizada na prestação do serviço de transporte de cargas, mas vai além, açambarcando toda a receita decorrente do faturamento pela venda do serviço de transporte de cargas de sua origem até seu destino, além de outras receitas operacionais, por ventura, auferidas pela fiscalizada.*

*43. As pessoas jurídicas de direito privado estão obrigadas a efetuarem os recolhimentos da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, calculados com base no faturamento (receita bruta) mensal, depois de efetuadas as exclusões e deduções legalmente admitidas.*

*44. Essa regra decorre das disposições contidas nos art. 77, inciso III, do Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 149 da Lei nº 5.172/66; ARTS. 1º e 3º, alínea “b”, da Lei Complementar nº 07/70, art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73, Título 5, capítulo 1, seção 1, alínea “b”, itens I e II, do Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria MF nº 142/82; (janeiro do ano-calendário 1999); e arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, alterada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001 (fevereiro a novembro do ano-calendário), estes últimos citados abaixo:*

*[segue a transcrição da legislação citada]*

*46. Como se vê, o pagamento efetuado pelas concessionárias de serviços de transporte de cargas por malhas ferroviárias a outras congêneres a título de “tráfego mútuo”, não está relacionado entre as hipóteses admitidas de exclusões e deduções da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep incidente à alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento até novembro de 2002) e da Cofins à alíquota de 3% (três por cento).*

*47. Sobre esse tema, vale lembrar que o conteúdo, sentido e alcance dos termos “receita” e “faturamento” já foram objeto de exaustivos debates tanto na doutrina como na jurisprudência. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, desde antes da Emenda 20/98, já vinha adotando, para efeitos fiscais, o conceito de faturamento como idêntico ao da receita bruta (cf. a título ilustrativo o Acórdão do RE 150.7551 e da ADC 1). A Corte Constitucional, ao interpretar o texto do art. 195, I, da Carta Política, entende faturamento ou receita bruta como o conjunto de todas as receitas da empresa, englobando as operacionais e as não operacionais. Assim, receita bruta é entendida como 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.*

*48. Esse posicionamento, aplicado à questão objeto da infração, implica inclusão dos valores faturados pela fiscalizada, mesmo que as cargas tenham transitado por malhas ferroviárias de empresa congênera durante prestação dos serviços.*

*49. Haverá incidência das contribuições por ocasião do faturamento da concessionária ao cliente, neste incluído o “tráfego mútuo” devido a outra empresa que tenha participado do trânsito da carga.*

50. *A possibilidade de exclusão de receitas de serviços já faturadas está sob reserva da lei formal. Com efeito, qualquer redução de base de cálculo deve observar os limites impostos pelo art. 150, § 6º, da Constituição Federal (...).*

51. *Assim sendo, deve ser ressaltado que, em matéria de exclusão e dedução da base de cálculo, a interpretação deve ser estrita, afastando-se a possibilidade de uma interpretação que permita, por via de uma abordagem mais restritiva do conceito de receita bruta, excluir valores da base de cálculo não expressamente autorizados por lei.*

52. *Logo, analisada a legislação transcrita que trata da matéria sob exame, chega-se ao entendimento de que não há qualquer dispositivo legal que autorize as concessionárias prestadoras de serviços ao usuário demandante a excluir ou deduzir de seu faturamento (receita bruta) mensal, base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os valores pagos a outras concessionárias, pela “coparticipação” na prestação dos serviços.*

53. *Desta forma, conclui-se que o legislador entendeu que os valores pagos pela “co-prestação de serviços”, nada mais são que despesas/custos das concessionárias que prestam serviços para o usuário final, uma vez que se não fossem utilizados os serviços de outras concessionárias para a conclusão do serviço solicitado, a fiscalizada teria que possuir instalações próprias, equipamentos, empregados, etc., nas diversas localidades para executar o serviço requerido pelo usuário do sistema, o que implicaria, sem dúvida alguma, para a operadora que atendeu o seu cliente, incorrer em novos custos e despesas próprios para a obtenção daquela mesma receita.*

(...)

55. *Diante do exposto, tem-se que os valores abaixo, pagos pela fiscalizada, concessionária de serviço de transporte de cargas por malhas ferroviárias, a outras congêneres, a título de “tráfego mútuo”, por serem considerados despesas/custos, não podem ser excluídos do faturamento (receita bruta) mensal, base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

(...)

#### *002 – PIS – RECEITAS OPERACIONAIS NÃO COMPUTADAS NA BASE DE CÁLCULO DECORRENTES DA EXPLORAÇÃO INDIRETA DE CABOS DE FIBRA ÓTICA*

56. *Conforme constatamos no decorrer da Ação Fiscal, 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 da empresa telefônica Telesp, cujo pagamento foi efetuado a vista e reconhecido regularmente pela fiscalizada em sua contabilidade.*

57. *Os valores recebidos da Telesp S.A. representam, em realidade, parte do faturamento da fiscalizada. Na referida venda de direito de passagem dos cabos de fibra ótica encontram-se todas as hipóteses previstas pelo Código Comercial para que seja caracterizada uma venda. Ou seja: a coisa (direito de passagem dos referidos cabos), o preço (constante da nota*

*fiscal) e a tradição (a entrega do direito que não mais retornará à empresa de origem).*

*58. Sendo inexecutável o retorno do direito vendido pela fiscalizada, não é possível, também, alegar-se aqui possíveis condições suspensivas ou resolutivas que descaracterizassem a venda. Objetivamente a venda do direito de implantação de redes de fibras óticas em suas faixas de domínio se enquadram como uma venda perfeita e acabada, nos termos do Código Comercial Brasileiro, art. 191 (...).*

*59. Cabe ainda ressaltar que a prática da exploração da faixa de domínio é negócio previsto como operacional nos estatutos sociais da fiscalizada, sendo irrelevante se esta exploração é efetuada diretamente ou indiretamente por outra empresa.*

*(...)*

**003 – PIS – OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS NÃO COMPUTADAS NA BASE DE CÁLCULO, DECORRENTES DE CESSÃO DE EMPREGADOS PRÓPRIOS PARA TERCEIROS**

*60. A fiscalizada forneceu o serviço de empregados registrados a terceiros (empresas ALL e FCA) tendo reconhecido por essa cessão valores a título de “ressarcimento”, os quais embora representem ingressos de receitas, foram registrados indevidamente em sua contabilidade como sendo redutores de suas despesas/custos.*

*61. Esse fornecimento de mão-de-obra foi embasado em contratos particulares denominados “Acordos de Operação”, segundo os quais a fiscalizada entregou às empresas ALL e FCA o direito de exploração de parte da Malha Ferroviária Paulista obtida através da licitação de que trata o Edital PND02/98/RFFSA. Esses Acordos também estabeleciam em seu bojo a cessão onerosa de pessoal especializado para operar as referidas malhas cedidas.*

*62. Considerando-se a definição de faturamento/receita bruta dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, alterada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001, procedemos aos ajustes das bases de cálculo da fiscalizada, adicionando os valores abaixo, registrados como “ressarcimentos”, sobre os quais deveria ter sido recolhida a Cofins e o PIS.*

*(...)*

**004 – PIS – OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS NÃO COMPUTADAS NA BASE DE CÁLCULO DECORRENTES DE CUSTOS DO DESLIGAMENTO DE FUNCIONÁRIOS PRÓPRIOS, CEDIDOS À TERCEIROS**

*63. Em adendo ao descrito na infração 003, a fiscalizada permitiu à empresa FCA efetuar a demissão/desligamento de funcionários que estavam trabalhando às suas expensas, fornecidos pela Ferroban.*

*64. As empresas FSA (ALL) e FCA decidiram pelo desligamento definitivo de parte dos funcionários da Ferroban, obrigando-se com isso a efetuar a*

*quitação de encargos trabalhistas, indenizações e incentivos devidos, obrigações estas devidas por lei pela empresa empregadora, a fiscalizada.*

65. *A fiscalizada, por sua vez, registrou estes montantes em sua contabilidade como sendo decorrente de “ressarcimentos” de despesas/custos, deixando de agregá-los à base de cálculo do PIS e da Cofins.*

66. *Considerando-se a definição de faturamento/receita bruta dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, alterada pela Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001, procedemos aos ajustes das bases de cálculo da fiscalizada, adicionando os valores abaixo, registrados como “ressarcimentos”, sobre os quais deveria ter sido recolhida a Cofins e o PIS para o ano-calendário 1999.*

67. *Na determinação dos valores abaixo foram concedidos à fiscalizada os ajustes contábeis negativos efetuados na rubrica ressarcimento de desligamentos, reduzindo os valores positivos imediatamente anteriores. Assim, para a FSA/ALL foi feito pela fiscalizada ajuste contábil negativo de R\$ 6.821,44 no mês de junho de 1999 (concedido como redução da receita tributada no mês de maio de 1999) e R\$ 1.643.534,75 no mês de dezembro de 1999 (concedido como redução da receita tributada no mês de outubro de 1999). Para a FCA, foi feito ajuste contábil negativo de R\$ 28.046,05 no mês de junho de 1999 (concedido como redução da receita tributada no mês de abril de 1999.*

(...)

#### **005 – PIS – OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS NÃO COMPUTADAS NA BASE DE CÁLCULO – RECEITAS DIVERSAS**

68. *A fiscalizada deixou de computar nas bases de cálculo do PIS e da Cofins os valores abaixo decorrentes de fornecimentos diversos efetuados às empresas ALL (FSA) e FCA durante o ano-calendário 1999, tais como Areia, Seguros, Despesas Jurídicas, Consultorias, Taxas de Manobra e outros.*

69. *Esses fornecimentos representaram ingressos de receitas para a fiscalizada e foram registrados indevidamente em sua contabilidade como decorrentes de ressarcimento de custos /despesas.*

70. *Na determinação dos valores abaixo foram concedidos à fiscalizada os ajustes contábeis negativos efetuados na rubrica ressarcimento de desligamentos, reduzindo os valores positivos mais próximos, anteriores ou posteriores quando os anteriores eram insuficientes.*

71. *Assim, para a FSA/ALL, foi feito pela fiscalizada ajuste contábil negativo de R\$ 27.679,87 no mês de junho de 1999 (concedido como redução da receita tributada no mês de maio de 1999) e R\$ 17.515,62 no mês de novembro de 1999 (concedido como redução da receita tributada no mês de outubro de 1999).*

72. *Para a FCA, foi feito ajuste contábil negativo de R\$ 259.439,10 no mês de abril de 1999 e R\$ 266.971,56 no mês de junho de 1999. Esses valores*

*foram concedidos como redução da receita tributada nos meses de maio, julho, agosto e setembro de 1999.*

*3.Regularmente cientificada do auto de infração em 01/12/2004, a interessada interpôs impugnação (fls. 558/601), em 30/12/2004, na qual alega, em síntese e fundamentalmente, que:*

*3.1. ocorreu a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores dos períodos de apuração de janeiro a novembro do ano-calendário de 1999, conforme § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Não se pode cogitar da aplicação do art.173 do CTN, uma vez que esse dispositivo somente diz respeito às hipóteses em que o contribuinte não efetuou nenhum pagamento do tributo, o que não é o presente caso. Tampouco se diga que o prazo decadencial seria de dez anos em função da pretensa previsão veiculada pelo art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, pois a inconstitucionalidade e a inaplicabilidade desse diploma ao caso em tela são evidentes, de acordo com o art. 146, inciso III, alínea b da Constituição Federal. Recorde-se que o CTN foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar. Logo, é descabida a argüição da existência de lei ordinária contendo norma específica sobre decadência aplicável às contribuições previdenciárias. Mesmo considerando o argumento de que o § 4º do art. 150 do CTN faça alusão à expressão se a lei não fixar prazo à homologação, não é válida a previsão legal que estabelece um prazo superior a cinco anos para a homologação, ou seja, que ultrapasse o limite definido pelo CTN. Ademais, a tentativa de socorrer-se a essa exceção contida na regra do § 4º do art. 150 do CTN, igualmente não encontra melhor sorte porque, in casu, não restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação exigidos pela lei;*

*3.2. no exercício regular de suas atividades, a impugnante necessita fazer uso de trechos da malha ferroviária de outra empresa concessionária de transporte de cargas para satisfazer a prestação do serviço para o qual foi contratada, conforme previsto no art. 6º do Decreto nº 1.832, de 1996. A Resolução nº 44, de 4 de julho de 2002, da Agência Nacional de Transportes Terrestres (vigente à época, mas revogada pela Resolução nº 433, de 17 de fevereiro de 2004), assim dispõe:*

*Art. 2º (...) I – tráfego mútuo: é a modalidade de operação que se dá em decorrência de contrato firmado entre concessionárias, para permitir o transporte ferroviário que ultrapasse os limites geográficos de uma malha.*

*3.3. embora o transporte de cargas tenha sido, muita vez, viabilizado sob a modalidade de “tráfego mútuo”, é certo assentir que o contrato de prestação de serviços foi firmado entre a impugnante e a interessada na entrega da carga até o ponto final, sequer dele fazendo parte a empresa concessionária que cedeu suas linhas em parte da execução do trajeto. Isso porque a operação sob a modalidade de “tráfego mútuo” pressupõe, no exame frio da letra da lei de regulamentação do setor, um custo para a prestação do serviço de transporte, ou seja, parcela já incluída no valor avençado entre o contratante e o contratado (...) capaz de remunerar o terceiro pelo uso de sua malha férrea e gerar o lucro necessário para a continuidade da operação. Ressalte-se que não se trata aqui de opção do operador ferroviário, mas de imposição regulatória;*

3.4. não obstante poder se identificar naturezas distintas no valor recebido pela impugnante a título de prestação de serviço de transporte, o Ajuste Sinief nº 19, de 1989, que regulou as prestações de transporte ferroviário interestadual e intermunicipal (sujeitas à incidência do ICMS por força de delimitação de competência tributária estabelecida pelo art. 155, inciso II, da Constituição Federal) determinou a emissão de um único documento fiscal, no caso o Despacho de Cargas. Desse modo, conclui-se que a impugnante obedeceu estritamente à legislação no que pertine ao cumprimento das obrigações acessórias;

3.5. apesar de existir um só Despacho de Cargas, o total do valor recebido pela impugnante não se traduz em “receita” efetivamente por ela auferida para compor a base de cálculo da contribuição. O faturamento conjunto se dá por mera necessidade de cumprimento ao regramento próprio do setor. Se o valor ingressado na conta da impugnante não lhe pertence em sua integralidade, restando uma porção devida à outra concessionária que cedeu suas linhas férreas para o trânsito de cargas, tal porção, cuja titularidade é de terceiro, não integra a base de cálculo do PIS;

3.6 é necessário fazer a distinção entre mera entrada ou ingresso de recursos e receita. A primeira corresponde a um valor que embora adentre ao patrimônio do contribuinte, a ele nada agrega. Já a receita tem como pressuposto o fato de o valor integrar o patrimônio do contribuinte, como receita nova. Os valores recebidos pela impugnante sob a ordem de prestação de serviços de transporte de cargas que foram, por força da operação em “tráfego mútuo”, destinados a outrem, não equivalem à receita propriamente dita, mas sim a mero ingresso, simples entrada de numerário. Isso se comprova, inclusive, pela documentação contábil anexada aos autos. A título exemplificativo, veja-se que a autuada emite Despacho de Carga (vinculado a uma Relação de Despacho e à respectiva Nota Fiscal de Serviços), na forma da legislação aplicável, e, posteriormente, repassa o valor referente ao uso do trecho administrado pela outra concessionária de ferrovia;

3.7. receita é um conceito do Direito Privado e, portanto, não pode ser ignorado para que o legislador ordinário, por meio da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, possa utilizá-lo indiscriminadamente para alcançar a tributação de resultados positivos que não são receitas efetiva e definitivamente auferidas pela pessoa jurídica, conforme disposições dos arts. 109 e 110 do CTN. Tratando-se a “receita” de conceito de Direito Privado de que a Carta da República, no inciso I do art. 195, utilizou expressamente para definir a competência tributária, lei de natureza ordinária não poderia jamais alterá-lo;

3.8. constituindo o valor recebido e repassado a terceiro mero ingresso de natureza e essência completamente distintas da receita efetivamente auferida pela prestação de serviços de transporte, não está a se cuidar aqui, na técnica jurídica, de parcela excluída da base de cálculo do PIS, mas sim de parcela não sujeita à tributação;

3.9. adotando-se a lógica das premissas utilizadas pelo auditor fiscal, é de se presumir que, se a parcela transferida à concessionária outra que cedeu suas linhas férreas para a execução do serviço de transporte contratado com a impugnante deveria ter sido computada na base de cálculo do PIS por esta devida, a parcela à mesma destinada na proporção do uso de seus

*trilhos por terceiro não deveria ter sido considerada pela impugnante, mas integrada à receita desse terceiro. Assim, a hipótese concreta não influencia em nada o montante destinado aos cofres públicos, na medida em que, se o valor repassado à impugnante pela utilização de seus trilhos é por ela levado à conta da contribuição e, portanto, tributado à respectiva*

*alíquota e se, noutro giro, o valor por ela direcionado a terceiro pelo uso da malha ferroviária de outrem é também por este outrem computado na base de cálculo da contribuição, ao final, não há perda de arrecadação da Fazenda Pública, mas apenas o estrito cumprimento da lei, pois figura como contribuinte aquele que realmente faz jus à receita. A contrario sensu, isto é, entendendo pela necessidade de tributação desses ingressos tanto a critério da concessionária contratada como da concessionária terceira, estar-se-ia diante de uma verdadeira hipótese de bis in idem;*

*3.10. a tributação de meros ingressos que não constituem a receita da contribuinte afronta ainda o princípio da capacidade contributiva;*

*3.11. não se discute a exclusão das receitas decorrentes da implantação de infraestrutura destinada à prestação de serviços de telecomunicações da base de cálculo da contribuição. A controvérsia gira em torno da consideração da receita total para fins de incidência única da contribuição ou, alternativamente, o seu registro contábil proporcional à duração dos respectivos contratos. Nada obstante os valores recebidos em decorrência da cessão da malha ferroviária para utilização, por terceiro, para instalação de cabos de fibra óptica terem sido reconhecidos no Resultado, em observância à diretriz traçada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) informada pela empresa independente que regularmente audita o seu balanço, a impugnante os reverteu para a conta “Resultados de Exercícios Futuros” para se rem apropriados de acordo com o prazo de vigência de cada contrato. Esse procedimento está de acordo com o princípio da realização da receita segundo o qual seu reconhecimento e seu registro nos livros da empresa obedece à progressão da transferência do bem e/ou prestação do serviço;*

*3.12. nos contratos denominados Acordos de Operação, a impugnante cedeu parte dos bens, direitos e obrigações, a ela adjudicados por força da concessão para exploração de malha férrea, à FCA e à ALL. Conforme previsão contratual expressa, a autuada responsabilizou-se pela alocação de funcionários do seu próprio quadro, à livre escolha das concessionárias, para a operação das vias. Em contrapartida, ficaram a FCA e a ALL obrigadas ao pagamento dos custos em relação a todos os empregados deslocados para a prestação do serviço de operação dos “subtrechos” em comento, responsabilizando-se, ainda, pelo adimplemento dos valores devidos a título de encargos trabalhistas. Em relação às demissões que a impugnante foi obrigada a fazer, no que dizia respeito aos funcionários cedidos para a execução de operações nos “subtrechos”, recebeu os respectivos montantes da FCA e da ALL efetuando os devidos repasses. Também aqui, a insubsistência da autuação se funda no equívoco cometido pelo autuante quando da equiparação dos conceitos de ingresso e receita. Nesse caso, as empresas FCA e ALL eram as responsáveis pela remuneração dos funcionários alocados na operação dos “subtrechos” cedidos pela impugnante, entregando a quantia devida a título de salários e encargos trabalhistas a esta última, que, por sua vez, somente a repassava aos verdadeiros credores da obrigação sub examine, os funcionários;*

3.13. *com relação à alegação feita pelo auditor fiscal de que as receitas percebidas em virtude de fornecimentos diversos, tais como areia, seguros, despesa jurídicas, consultorias, taxas de manobra e outros, foram excluídas da base de cálculo da contribuição, o pressuposto da argumentação deve se fundar novamente na existência de Acordos de Operação entre a impugnante e as empresas ALL e FCA. Não fossem suficientes as cláusulas contratuais acordadas entre as partes que consignaram a utilização dos “subtrechos” por aquelas empresas, de tempo em tempo, a impugnante assumia o custo de bens e serviços que eram, na prática, postos em proveitos delas.*

*Dessa forma, quando as empresas efetuavam pagamentos à conta da autuada, tais pagamentos representavam nada mais que um ressarcimento dos custos antes incorridos na prestação de serviço de terceiro. A desconsideração desses pagamentos como receita da impugnante também encontra base jurídica na idéia de que é receita auferida o valor que se agrega ao patrimônio da pessoa jurídica e assim o modifica, incrementando-o.*

*Não é receita a simples recomposição do patrimônio. Em suma: se “receita” está diretamente relacionada à ocorrência de saldo positivo (a maior do que aquele anteriormente existente) e se a “receita” capaz de ensejar a incidência da contribuição é aquela oriunda do regular exercício das atividades abrangidas no escopo do objeto social da impugnante, em especial, a prestação de serviços de transporte de cargas, os valores reclamados pelo auditor fiscal como tendo sido excluídos da base de cálculo da contribuição, de fato, não configuram receita apta à tributação.*

*A DRJ/CPS julgou o lançamento procedente, nos termos do Acórdão nº 12.591, de 22 de março de 2006, ensejando a interposição do recurso voluntário das fls. 887 a 973, para alegar, em preliminar, a decadência do direito de constituição do crédito tributário e, no mérito, reprimir as razões de defesa trazidas na impugnação.*

*É o Relatório.*

*[...]*

Sobreveio julgamento de parcial provimento do recurso voluntário, nos termos do **Acórdão nº 204-03.097** (fls. 976 a 998) proferido pela outrora Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em 12 de março de 2008, ora recorrido, para reconhecer a decadência dos fatos geradores ocorridos até novembro de 1999, inclusive, e cancelar a exigência da contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recebidos pela cessão do direito da faixa de domínio.

Não resignada em parte com a decisão, a Contribuinte insurge-se por meio de recurso especial (fls. 1.015 a 1.037) alegando divergência jurisprudencial quanto ao conceito de receita para fins de incidência da contribuição para o PIS/Pasep no regime cumulativo, nele não se podendo incluir os valores: “(i) repassados a outras empresas pela cessão de suas linhas férreas; (ii) referentes a despesas com salários e encargos, recebidos em decorrência da cessão de empregados, incluídos os decorrentes de rescisão de contratos de trabalho, não constituem receita da empresa, logo, não podem sofrer a incidência da Cofins cumulativa; (iii) recebidos em decorrência de cessão onerosa a outras empresas do direito

de exploração concedido por ente público.” Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nºs CSRF/02-02.218 (PAF 10166.000888/2001-31) e 201-73.817 (PAF 10935.001371/96-18).

Nas razões recursais, a Contribuinte sustenta, em síntese, que:

- (a) A controvérsia cinge-se à distinção entre meros ingressos de receita, defendendo tratem-se os valores remanescentes de mera movimentação patrimonial horizontal, na medida em que, como depositária, apenas recebeu recursos para repasse a terceiros, de acordo com a legislação de regência de sua atividade pública concedida – transporte ferroviário;
- (b) O acórdão recorrido divergiu do entendimento externado pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que em julgado transitado em julgado, decidiu que “simples ingressos de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre a terceiros” não integram a base de cálculo das contribuições incidentes sobre faturamento;
- (c) A operação de tráfego mútuo para transporte de carga não se trata de uma opção do operador ferroviário, mas sim de uma imposição regulatória, nos termos do art. 6º do Decreto nº 1.832/96, existindo, para tanto, um custo, que não se confunde com faturamento;
- (d) Esta receita, apesar de vinculada à atividade principal da Contribuinte, por pertencer desde logo a terceiros, não integra a base de cálculo do PIS de quem a recebeu para repasse incondicional;
- (e) Defende a reforma do acórdão recorrido também quanto às demais parcelas relativas aos contratos firmados entre a Contribuinte, a Ferrovia Centro Atlântica S/A (FCA) e a Ferrovia Sul Atlântico S/A (antecessora da ALL – América Latina Logística S/A), os quais se referem à remuneração dos funcionários alocados na operação dos “subtrechos” da malha ferroviária cedidos pela primeira, e pagamentos dos encargos trabalhistas;
- (f) Com relação às taxas de concessão e arrendamento pelas “sub-concessões” da malha ferroviária paulista para operação pelas empresas ALL e FCA, os argumentos ficam adstritos aos “Acordos de Operação” para operação de “sub-trechos” da malha férrea da primeira. Tratavam-se de meros ingressos que posteriormente seriam repassados ao Poder Público, concedente para quitação das taxas de concessão e arrendamento exigidas, não se equiparando a receitas para ensejar a sua inclusão na base de cálculo do PIS.
- (g) Ao final, requer o provimento do recurso especial e a reforma do *decisum* na parte ainda em discussão.

Foi admitido o recurso especial do Sujeito Passivo por meio do despacho s/nº, de 17 de agosto de 2015 (fls. 1.039 a 1.041), proferido pelo ilustre Presidente da 4ª Câmara

da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 1.043 a 1.049) postulando a negativa de provimento ao recurso especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito 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 Ceconello, Relatora

### *Admissibilidade*

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, vigente à época, e reproduzido pela Portaria MF nº 343/15, devendo, portanto, ter prosseguimento.

### *Mérito*

A discussão principal posta nos autos refere-se ao conceito de receita para fins de incidência da contribuição para o PIS no regime cumulativo.

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. Sobrepõe-se 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 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.

Com base nessa premissa, adentrar-se-á à análise dos valores: (i) repassados a outras empresas pela cessão de suas linhas férreas - tráfego mútuo; (ii) referentes a despesas com salários e encargos, recebidos em decorrência da cessão de empregados, incluídos os decorrentes de rescisão de contratos de trabalho; e (iii) recebidos em decorrência de cessão onerosa a outras empresas do direito de exploração concedido por ente público - subconcessões.

#### **(i) 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 do PIS cumulativo.

**(ii) Despesas com salários e encargos, recebidos da cessão de empregados, incluídos da rescisão de contratos de trabalho**

Com relação às despesas com salários e encargos, recebidos da cessão de empregados, incluídos aqueles decorrentes das rescisões de contratos de trabalho, entende-se também não devam ser incluídos na tributação pela contribuição do PIS cumulativo.

Isso porque não se originam da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços pela Contribuinte, conceito de faturamento/receita estabelecido com a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98.

**(iii) Subconcessões**

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.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o Voto.

*(assinado digitalmente)*  
Vanessa Marini Cecconello

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões.

No presente caso, não se aplica a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE nº 585.235 que julgou inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins, nos termos do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

A base de cálculo utilizada e tributada no lançamento foi o faturamento da pessoa jurídica, assim entendido o total de suas receitas operacionais decorrentes das atividades, objeto do seu Estatuto Social, conforme estabelece os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que assim dispõem:

*"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. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)"*

As receitas tributadas decorreram de: i) prestação de serviços pela cessão de linhas férreas; ii) prestação de serviços, mediante cessão de empregados; e, iii) prestação de serviços pela cessão onerosa de direitos de exploração de vias, concedido por ente público.

Todas estas receitas se enquadram nos dispositivos citados e transcritos acima e integram o faturamento do contribuinte.

O conceito de faturamento, no termos do art. 195, I, da CF/1988, não restringe ao conceito restrito do somatório das receitas de vendas de mercadorias e de prestação de serviços pela pessoas jurídicas, mas ao conceito moderno de conformidade com as atividades empresariais.

Assim, o faturamento da pessoa jurídica engloba o total das receitas decorrentes de suas atividades empresariais relativas ao seu objeto social.

Para reforçar ainda mais meu entendimento, quanto à natureza das receitas tributadas, tomo a liberdade de adotar e transcrever parte do voto do ilustre Conselheiro Júlio César Alves Ramos consubstanciadas no Acórdão nº 20402.975, de 11 de dezembro de 2007, proferido nos autos do processo nº 10830.006160/200566, literalmente:

"(...)

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 Ares Barreto. Quando muito, se receita fossem, caberia a aplicação do comando do inciso III do § 2º do art 30 da Lei nº9.718/98, 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 de 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 n° 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 1, 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.

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.

Processo nº 10830.007020/2004-24  
Acórdão n.º **9303-006.464**

**CSRF-T3**  
Fl. 22

---

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 n.ºs 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."

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

(assinado digitalmente)  
Andrada Márcio Canuto Natal.