



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUARTA CÂMARA**

**Processo nº** 10830.007020/2004-24  
**Recurso nº** 134.438 Voluntário  
**Matéria** PIS. AUTO DE INFRAÇÃO.  
**Acórdão nº** 204-03.097  
**Sessão de** 12 de março de 2008  
**Recorrente** FERROBAN - FERROVIAS BANDEIRANTES S/A  
**Recorrida** DRJ em CAMPINAS-SP

**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. 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,

Processo nº 10830.007020/2004-24  
Acórdão n.º 204-03.097

CC02/C04  
Fls. 963

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.

HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Presidente

SILVIA DE BRITO OLIVEIRA

Relatora designada ad hoc

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente), Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Suplente), Renata Auxiliadora Marcheti (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira e Leonardo Siade Manzan.

## Relatório

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 infra-estrutura 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 subsequentes.

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, abrangendo 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 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (fevereiro a novembro do ano-calendário 1999), 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 150.755-1 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 congênere 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 "co-participação" 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 inexecutível 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 PND-02/98/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 2.158-35, 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 2.158-35, 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 arguição 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



*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 infra-estrutura 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 serem 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, reprisar as razões de defesa trazidas na impugnação.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora

Inicialmente, cumpre registrar que este processo foi julgado, com relatório e voto do Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho, na sessão de 12 de março de 2008. Contudo, não tendo sido formalizado o Acórdão correspondente pelo relator original, fui designada *ad hoc* para fazê-lo.

Preliminarmente, quanto à decadência, assiste razão à recorrente, pois a contribuição para o PIS é tributo sujeito ao lançamento por homologação e, como tal, subordina-se ao disposto no art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN).

Sobre essa matéria, note-se que o CTN não estabelece outro prazo que não o quinquenal para a decadência tributária e as diferenças que desse Código decorrem são relativas apenas ao termo inicial para contagem desse prazo, que, regra geral, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inc. I), excetuando-se dessa regra somente os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, conforme depreende-se do art. 150, § 4º.

Ora, uma vez que as normas gerais do direito tributário pátrio somente contemplam o prazo quinquenal, a polêmica acerca do tema advém da existência em lei ordinária de prazo decadencial diverso. Nesse ponto, registre-se que a faculdade de a lei ordinária estabelecer outro prazo de decadência é conferida pelo próprio art. 150, § 4º, do CTN que, observe-se, constitui dispositivo integrante de lei omissa, pois, se sobre esse prazo não se omitir a lei ordinária, valerá o que nela se fixar como prazo para homologação do lançamento.

A lei ordinária que se invoca para dar abrigo ao prazo decenal é a Lei nº 8.212, de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui plano de custeio e dá outras providências e, em seu art. 1º, assim conceitua a Seguridade Social:

*Art. 1º A Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social.*

(...)

*(Grifou-se)*

Mais adiante, referido diploma legal traduz a assistência social em políticas sociais para proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, dispondo em seu art. 4º, *ipsis litteris*:

*Art. 4º A Assistência Social é a política social que provê o atendimento das necessidades básicas, traduzidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, independentemente de contribuição à Seguridade Social.*

O Programa de Integração Social (PIS), instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, destinava-se a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, constituindo-se Fundo de Participação para execução desse Programa composto por duas parcelas de contribuições, ambas das empresas, sendo uma delas a contribuição das pessoas jurídicas (empresas) calculadas sobre o seu faturamento.

Até a promulgação da Constituição Federal de 1988, a participação do empregado no Fundo ocorria na forma do art. 7º da supracitada Lei Complementar e as importâncias que lhe eram creditadas destinavam-se precipuamente à formação de patrimônio, conforme art. 9º dessa mesma lei, sendo, pois, incontestável que o produto da arrecadação do PIS não se destinava à Seguridade Social.

Ocorre, porém, que, por força do disposto no art. 239 da Constituição Federal, as contribuições para o PIS passaram a financiar o programa do seguro desemprego e o abono de um salário mínimo concedido anualmente a empregados de empregadores contribuintes do PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), preservando-se o patrimônio acumulado do PIS/Pasep e proibindo-se a distribuição da arrecadação para depósito nas contas individuais dos participantes. Portanto, a arrecadação do PIS não mais se destina à formação de patrimônio do trabalhador, conforme dicção do citado dispositivo constitucional:

*Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.*

*§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.*

*§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.*

*§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.*

(...)

(Grifou-se)

Em face disso, uma vez que os programas para os quais são destinadas as contribuições para o PIS ora previstos na Constituição Federal não são concernentes à saúde, tampouco à previdência social, resta perquirir sobre sua adequação à assistência social.

Nesse ponto, registre-se que a Lei nº 8.212, de 1991, não incorpora à assistência social, em seu art. 4º, nenhuma referência a trabalho ou emprego, não obstante ser posterior ao texto constitucional vigente, que, no art. 203, relaciona a promoção da integração ao mercado de trabalho como objetivo da assistência social. Muito embora, também não entenda que o seguro desemprego e o abono de que trata o art. 239, § 3º, da Constituição Federal sejam formas de promover a integração ao mercado de trabalho.

Por essas razões entendo que a Lei nº 8.212, de 1991, não alcança o PIS, não se podendo, pois, dispensar-lhe o prazo decadencial previsto no seu art. 45, sendo então de se observar os cinco anos previstos nas normas gerais de direito tributário, contados a partir do fato gerador, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, para a Fazenda Nacional proceder ao lançamento de crédito tributário relativo a essa contribuição.

Quanto ao mérito, adoto as razões de decidir do Conselheiro Júlio César Alves Ramos consubstanciadas no Acórdão nº 204-02.975, de 11 de dezembro de 2007, proferido nos autos do processo nº 10830.006160/2005-66, do qual transcrevo o seguinte trecho:

(...)

#### *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 da plena propriedade da entidade que os recebe. Costuma-se apegar à idéia de definitividade mencionada pelo primeiro como se apenas valores que nunca mais viessem a sair do patrimônio pudessem configurar receitas. Ora, se assim fosse nada seria, pois a toda receita corresponde um custo para sua obtenção. O que se agrega de forma definitiva ao patrimônio é o resultado líquido — receita menos custos e despesas — de cada operação.*

*Portanto, o que os doutrinadores estão a dizer é que não se pode considerar receita tudo aquilo que ingressa no caixa*

*da empresa. Pois aí também ingressam valores que são de terceiros. E exatamente por serem deles, por eles podem ser e serão exigidos. Estes, que constituem os passivos da entidade, vinculam-se, sempre, à obrigação de devolução, mais ou menos remota, a quem os disponibilizou à entidade ou os pôs sob sua guarda.*

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

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

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

*Por isso mesmo, sendo, como são, custos, não se pode sequer cogitar de dar aplicação ao comando do inciso III do §. 2º do art 3º da Lei nº 9.718/98 que cuida de "receitas transferidas", ainda que se considerasse o aplicável mesmo sem a regulação que ele próprio previu. Como já disse em outras oportunidades I, 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.*

*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 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.*

*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 DR) 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.*

*De fato, sempre assumindo como verdadeira a afirmação da autuada, nos meses em que a fiscalização incluiu valores a esse*



*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 há de ter as "recuperações de despesas" originadas do repasse da mão-de-obra operadora dos serviços repassados. E que há de se distinguir esse repasse do anterior, visto que a operação dos trechos transferidos não requeria a transferência também dos funcionários; poderia se dar por mão-de-obra das próprias 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 manifestei 2 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 incluí-los também na tributação da EPT constitui uma "tributação cumulativa", na medida em que já estarão embutidos no preço cobrado pela tomadora pelos seus bens. Não é menos certo, todavia, que é isto exatamente que constitui a natureza mesma da COFINS até o advento da sistemática da não-cumulatividade.

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

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

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

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

**44 abaixo transcrito:**

**Art. 44. Integram a receita bruta operacional:**

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

**II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;**

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

*IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.*

*Com isso, voto por negar provimento ao recurso também quanto aos dois itens restantes da autuação.*

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência tributária relativa aos fatos geradores ocorridos até novembro de 1999, inclusive, em virtude de se ter operado a decadência e afastar a tributação sobre os valores recebidos pela cessão de direito da faixa de domínio.

Sala das Sessões, em 12 de março de 2008

SILVIA DE BRITO OLIVEIRA