



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 14486.000622/2008-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-001797 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de junho de 2012
Matéria PIS e Cofins
Recorrente FERROBAN-FERROVIAS BANDEIRANTES S.A.
Recorrida DRJ CAMPINAS (SP)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ementa:

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. TRAFEGO MÚTUO.

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

BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE EMPREGADOS.

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

PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. SUBCONCESSÕES

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

NÃO- CUMULATIVIDADE.. CRÉDITOS. CONDIÇÕES.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/07/2012 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 12/07/2012 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 13/07/2012 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/07/2012 por NAYRA BASTOS MANATTA
Impresso em 22/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em não conhecer da matéria referente aos juros de mora sobre a multa de ofício, em virtude da preclusão. Na parte conhecida, em negar provimento, pelo voto de qualidade, em relação ao tráfico mútuo e a locação de mão de obra. Vencidos JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR e FRANCISCO MAURICIO RABELO de ALBUQUERQUE SILVA que davam provimento e FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA em relação ao tráfico mútuo dava provimento e em relação à locação de mão de obra considerava que tais valores não integram o faturamento nos termos da Lei n.º 9718/98. Por maioria de votos, em dar provimento parcial para afastar a tributação sobre as receitas provenientes das subconcessões no período da vigência da lei nº 9718/98. Vencidos GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO e NAYRA BASTOS MANATTA que negavam provimento. Por unanimidade de votos, em dar provimento para reconhecer o direito ao crédito de arrendamento de bens e equipamentos. Por unanimidade de votos, em negar provimento quanto à espontaneidade. Designada conselheira SILVIA DE BRITO OLIVEIRA pra redigir o voto vencedor quanto à matéria de subconcessões.

NAYRA BASTOS MANATTA - Presidente

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator

SILVIA DE BRITO OLIVEIRA – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Silvia de Brito Oliveira, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eca, João Carlos Cassuli Junior, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva e Nayra Bastos Manatta (Presidente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata-se de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social- COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS., fls. 798/860, que constituíram o crédito tributário total de R\$ 44.381.626,80, somados o principal, multa de ofício agravada e juros de mora calculados até 30/04/2007.

Após relatar o andamento do procedimento de auditoria, a autoridade fiscal assim descreve as infrações imputadas à contribuinte:

001 — Cofins — Exclusões Indevidas da Base de Cálculo — Despesas com tráfego mútuo

58. A origem da presente infração tem como fundamento interpretação equivocada da fiscalizada em relação a legislação que versa sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), 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.

59. A fiscalizada expõe que de acordo com o disposto no art. 6º do Decreto 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".

60. 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".

61. 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.

62. 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.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. 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 "trafego mútuo" para concretizar os serviços contratados por seus clientes.

67. 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.

68. A exclusão dos valores abaixo das bases de cálculo da Cofins na modalidade cumulativa, para o período de 01/2003 a 01/2004 (inclusive), fere o regime de tributação dessa contribuição que define que a receita é tributada nas empresas de maneira cumulativa, não podendo ser utilizado o valor pago em uma prestação de serviços para abater o devido nas fases subseqüentes.

69. 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 da Cofins. A base de cálculo das contribuições para a Cofins, durante o período citado, não se restringe a 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.

70. As pessoas jurídicas de direito privado estão obrigadas a efetuarem os recolhimentos da contribuição para a Cofins, calculados com base no faturamento (receita bruta) mensal, depois de efetuadas as exclusões e deduções legalmente admitidas. Essa regra decorre das disposições contidas nos 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 (...)

[segue a transcrição da legislação citada]

72. Como se vê, o pagamento efetuado pelas concessionárias de serviços de transporte de cargas por malhas ferroviárias a outras congêneres a título de "trafego mútuo", não está relacionado entre as hipóteses admitidas de exclusões e deduções da base de cálculo da Cofins a alíquota de 3% (três por cento).

73. 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).

74. 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, a 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.

75. Esse posicionamento, aplicado a 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.

76. 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.

77. 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 (...).

78. 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.

79. 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 a Cofins, os valores pagos a outras concessionárias, pela "co-participação" na prestação dos serviços.

80. 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.

(-)

82. 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 Cofins.

002 — Cofins — Outras Receitas Operacionais Não Computadas na Base de Cálculo, Decorrentes de Cessão de Empregados Próprios para Terceiros

83. 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.

84. Esse fornecimento de mão-de-obra foi embasado em contratos particulares denominados "Acordos de Operação", segundo os quais a fiscalizada entregou as 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.

85. 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.

003 — Cofins — Outras Receitas Operacionais Não Computadas na Base de Cálculo — Receitas Decorrentes de "Sub-concessões" e "Sub-Arendamentos de Trechos Ferroviários a ALL e a FCA

86. Tendo se sagrado vencedora da licitação pública para a concessão de exploração e desenvolvimento do serviço público de transporte ferroviário de carga na Malha Paulista, nos termos do Edital nº PND/02/98/RFFSA, no âmbito do Programa Nacional de Desestatização, regido pela Lei nº 9.491/98, a Ferrobán celebrou com a União Federal, por meio do Ministério dos Transportes, "Contrato de Concessão", firmado em 30 de dezembro de 1998.

87. A Ferrobán tornou-se, assim, titular do direito de exploração e desenvolvimento desse serviço público na malha ferroviária paulista.

88. A FCA e a ALL são, respectivamente, concessionárias do serviço de Transporte ferroviário de carga na Malha Centro-Leste e Sul, áreas contíguas aquelas operadas pela Ferrobán.

89. A Ferrobán e a Ferrovia Sul Atlântico S.A., antecessora da ALL, celebraram um Acordo Operacional por meio do qual foi transferida a operação da Malha Paulista nos trechos compreendidos entre (i) Pinhalzinho (SP) e Iperó (SP) e (ii) Presidente Epitácio (SP) e Rubido Júnior (SP).

90. Com relação à Ferrobán e FCA, firmou-se um Acordo de Operação por meio do qual esta ficou responsável por prestar com exclusividade os serviços de operação ferroviária no trecho entre Araguari e Vale Fértil, posteriormente estendido a Boa Vista (Nova).

91. Assim, sendo, a Ferrobán, ao lograr êxito em vencer a licitação para operação da malha ferroviária paulista, por interesse próprio e de suas parceiras ALL e FCA, celebrou contrato de "sub-concessão" com as mesmas, através do qual a primeira cedia às duas outras a operação de trecho ferroviários, ficando a ALL e a FCA obrigadas ao pagamento regular de taxas denominadas de concessão e arrendamento por esses trechos.

92. A fiscalizada deixou de computar nas bases de cálculo do PIS e da Cofins os valores abaixo decorrentes de arrendamento e concessão, cobrados pela fiscalizada das empresas ALL (FSA) e FCA pela "sub-concessão" de trechos ferroviários a ela atribuídos pela União Federal através de Contrato de Concessão (...).

93. Esses montantes, apontados em suas respostas datadas de 26/04/2006, 10/08/2006, 01/12/2006 e 04/04/2007 representaram ingressos de receitas para a fiscalizada e devem ser tributados pelo PIS e pela COFINS na forma da sua legislação de regência.

004 — COFINS — Diferença Apurada Entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago.

94. Durante o procedimento de verificações obrigatórias por amostragem foram efetuadas as conferências dos valores declarados pelo próprio contribuinte como decorrentes de seu faturamento e os valores constantes em seus livros e documentos contábeis e fiscais.

95. Foram constatadas divergências entre os montantes calculados com base nos faturamentos declarados pela empresa fiscalizada em suas respostas formais (...) e os valores efetivamente declarados por esta em DCTF e pagos mediante DARF.

96. No caso da apuração NÃO CUMULATIVA do PIS e da COFINS, foram concedidos à fiscalizada a totalidade dos créditos por esta pleiteados em DACTON — Demonstrativo de

Apuração das Contribuições Sociais (anos-calendário 2003 a 2005) e em sua resposta formal datada de 04/04/2007(ano-calendário 2006).

97. Após a consideração das insuficiências geradas pelas infrações praticadas pelo contribuinte (vide Anexo VIII), restou constatado que houve também falta de recolhimento dos valores abaixo arrolados, decorrentes de insuficiência de declaração ou recolhimento da COFINS e do PIS incidentes sobre o faturamento regularmente declarado, conforme demonstrado nos Anexos VII e VIII.

O lançamento referente à contribuição para o Programa de Integração Social-PIS tem os mesmos fundamentos do itens 02, 03 e 04 transcritos acima.

Cientificado do lançamento em 04/06/2007, o sujeito passivo apresentou impugnação em 03/07/2007, fls. 910/943, alegando, em síntese:

a) é inconstitucional o § 1º, do art. 3º da Lei no 9.718, de 1998. Assim, em relação à COFINS cumulativa permanece vigente o artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, o qual estabelece que faturamento é 'a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza'. O critério material do PIS e da COFINS, no regime da não-cumulatividade, é auferir faturamento, o qual corresponde à receita bruta. É o que estabelecem respectivamente, os artigos 1º da Lei nº 10.637/2002 e 1º da Lei nº 10.833/2003;

b) Receita é uma das espécies do gênero entradas ou ingressos de dinheiro, valores ou bens em determinado patrimônio. Disso resulta que a receita 'pressupõe a ocorrência de um ato ou fato jurídico de alteração do patrimônio líquido ou uma entrada que se incorpora ao patrimônio daquele que a auferir, como elemento novo, ao passo que o ingresso reflete apenas um fluxo neutro de recursos financeiros';

c) No âmbito das ferrovias é corriqueira a situação em que o transporte de carga utiliza a malha de mais de uma concessionária. Tal situação é disciplinada pelo Regulamento dos Transportes Ferroviários, aprovado pelo Decreto nº 1.832/96. Nas hipóteses de tráfego mútuo, cada concessionária presta o serviço de transporte no trecho que integra a sua concessão, utilizando equipamentos e pessoal próprio. Em outras palavras, no tráfego mútuo o transporte é realizado por diferentes prestadores. A ferrovia na qual tem início o transporte, por força de imposição regulamentar, emite um único documento, designado de Despacho de Cargas de Lotação — DCL, o qual ampara todo o transporte. Na sequência, são emitidos (a) relação despachos e (b) a Nota Fiscal de Prestação de Serviços de Transporte — NFPST, modelo 7, na qual consta o valor total do frete. No caso de tráfego mútuo, o valor total do frete, que consta da NFPST, engloba a remuneração de mais de uma concessionária. O valor total do frete é pago a concessionária que emitiu a NFPST, sendo que parte do referido

valor é repassado as demais concessionárias que também prestaram o serviço. Na autuação, o agente fiscal, valendo-se de jurisprudência superada, entendeu que faturamento corresponde ao conjunto de todas as receitas (operacionais e não operacionais). Além disso, equivocou-se o agente fiscal quando entendeu que constituem faturamento da FERROBAN os valores relativos ao tráfego mútuo devidos às outras concessionárias que participaram do transporte de carga. Conforme acima se viu, somente constitui receita e, portanto, faturamento o ingresso em dinheiro ou bens capazes de ocasionar uma alteração positiva no patrimônio líquido, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo. Ora, o próprio fiscal reconhece (item 76., fls. 814) que parte do frete recebido nos casos de tráfego mútuo destina-se a remunerar as concessionárias responsáveis pela prestação do serviço nos trechos subseqüentes.

Disso resulta que o referido valor não modifica positivamente o patrimônio líquido da impugnante, haja vista a existência de uma correspondência no passivo (repasse para as outras concessionárias), com o que não configura receita. Trata-se, na verdade, de mero ingresso financeiro que apenas transita na contabilidade da FERROBAN por conta da imposição regulamentar de emissão de um único documento fiscal. Tais valores são cobrados por conta e em favor de terceiros — as concessionárias que operam os trechos subseqüentes — e, portanto, são receita destes, o que é expressamente reconhecido pela Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 14 emitida pelo Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes (IBRACON). Tal fato também foi reconhecido pela SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL no Ato Declaratório nº 07/2000, que dispõe sobre procedimento semelhante ao tráfego mútuo nos serviços públicos de transporte urbano de passageiros. A exigência de COFINS da FERROBAN, utilizando como base de cálculo a remuneração dos serviços prestados pelas concessionárias que operam os trechos/subseqüentes importa em bis in idem, pois o mesmo serviço está sendo tributado duas vezes: a) pela FERROBAN que, em virtude da emissão do documento fiscal, recebeu e repassou os valores relativos ao tráfego mútuo; e b) pelas concessionárias que efetivamente prestaram o serviço nos trechos subseqüentes;

d) DA CESSÃO DE EMPREGADOS. A impugnante não prestou nenhum serviço à ALL e à FCA. A ALL e a FCA exploram, respectivamente, as malhas ferroviárias Sul e Centro-Leste, as quais são contíguas malha da FERROBAN. Por tal razão cedeu a elas a operação de certos trechos e ainda, equipamentos e pessoal. Cumpre ressaltar que tais acordos foram celebrados tendo por escopo posterior transferência definitiva de parte da concessão. Assim, em 13.01.2000 as concessionárias solicitaram ao órgão competente autorização para promover a cisão parcial da FERROBAN (fls. 140/154), a fim de que os referidos trechos passem a integrar as malhas da ALL e da FCA. Após a autorização dos órgãos competentes, a FERROBAN transferiu os empregados, inicialmente cedidos. Em relação a ALL tal

providência ocorreu em 01.06.2001 e em relação à FCA em 01.12.2005, dados que podem ser verificados nos respectivos CAGED's — Cadastro Geral dos Empregados e Desempregados.

Portanto, no período abrangido pelo presente Auto de Infração não havia cessão de empregados para a ALL. No que diz respeito aos funcionários cedidos para a FCA, esta era responsável pelo pagamento dos salários e dos encargos sociais. Todavia, considerando que os contratos de trabalho foram firmados, previamente, pela FERROBAN (na data de assinatura dos Contratos de Concessão e Arrendamento entre FERROBAN e RFFSA — Rede Ferroviária Federal S.A.) e aguardavam autorização expressa da ANTT para a sua respectiva transferência para a FCA, o pagamento de tais empregados e seus encargos trabalhistas, até 30.11.2005, eram efetuados pela FERROBAN, a qual era reembolsada pela FCA. Com isso, ocorria tão somente um reembolso das despesas de responsabilidade da FCA e que, por falta de autorização prévia da ANTT, ainda estavam registrados na folha de pagamentos da FERROBAN. Tão logo foi obtida a referida autorização a FERROBAN e a FCA assinaram um Protocolo de Justificação da Operação de Cisão Parcial da FERROBAN (..) sendo que no Anexo 5, há a relação de empregados inicialmente alocados na FERROBAN e que prestavam serviços à FCA. A cessão de empregados não gera nenhuma receita para a Impugnante. Tanto é verdade que os valores relativos aos salários e encargos, os quais eram reembolsados pela FCA, não eram registrados como despesas. Tais valores foram contabilizados no Ativo como um direito a receber, sendo que por ocasião do reembolso promovia-se a baixa do crédito e os recursos voltavam para o caixa. Ou seja, tratava-se de fato permutativo, o qual não afetou o patrimônio. Disso resulta que os valores objeto de reembolso não são aptos a alterar positivamente o patrimônio líquido da impugnante, na medida em que há uma correspondência no passivo (pagamento de salários e encargos). Trata-se, na verdade, de ingressos financeiros, os quais não integram a base de cálculo (receita) do PIS e da COFINS. Além disso, a jurisprudência pacificou o entendimento de que na intermediação de mão-de-obra os valores destinados ao pagamento dos salários e encargos não integra o preço do serviço e, conseqüentemente, não constitui receita;

e) DAS PARCELAS TRIMESTRAIS DEVIDAS A UNIÃO E A RFFSA (CONCESSÃO E ARRENDAMENTO) Novamente equivocou-se a autoridade fiscal. Após vencer a licitação, a FERROBAN celebrou contrato de concessão (fls. 94/117), no qual foi ajustado o pagamento de parcelas trimestrais para o Poder Concedente. Também foi celebrado contrato de arrendamento de bens vinculados à prestação do serviço público (fls. 749/761), no qual foram previstos pagamentos trimestrais para a Rede Ferroviária Federal S/A — RFFSA. A FERROBAN cedeu a operação de parte da malha para a ALL e para a FCA tendo por objetivo ulterior transferência definitiva de tais trechos, mediante cisão parcial. Tanto nos acordos de operação, como nos instrumentos de cisão, a ALL e a FCA assumiram a

responsabilidade pelo pagamento de parcela dos valores devidos à União (pela concessão) e a RFFSA (pelo arrendamento). Conforme acima se disse, encontra-se em trâmite na ANTT processo para alteração dos contratos de concessão e arrendamento. Enquanto o referido processo não for finalizado, a FERROBAN é obrigada, por força das regras contábeis, a registrar em seus livros os valores referentes ao percentual das parcelas trimestrais devidas pela ALL e pela FCA. A cessão dos trechos (...), da mesma forma que a cessão de funcionários, não gera nenhuma receita para a impugnante. O percentual das parcelas trimestrais devidas à União e à RFFSA pela ALL e pela FCA não é contabilizado com despesa pela impugnante. Tais valores são registrados no Ativo como direito a receber. Quando a ALL e a FCA promovem o pagamento diretamente à União e à RFFSA, ou repassam os valores para que a FERROBAN efetue tal pagamento, promove-se a baixa do crédito (fato permutativo, o qual não afeta o patrimônio);

f) Todavia, se esse não for o entendimento desta Delegacia de Julgamento, com o que desde já não se concorda, ainda assim a exação não merece prosperar. Os artigos 3º da Lei nº 10.637/2002 e 3º da Lei nº 10.833/2003 asseguram à impugnante o direito de deduzir do PIS e da COFINS não cumulativos as importâncias pagas à União e RFFSA. Considerando a cessão ocorrida, a FERROBAN contabilizou como despesa somente a parte (50,45%) das parcelas trimestrais por ela efetivamente paga. Assim, apenas o referido montante (50,45%) foi deduzido do PIS e da COFINS, conforme se verifica na DIPJ e na DACTON (cópias nos anexos I e II). Ora, a partir do momento em que o fiscal entendeu que os valores pagos e/ou repassados pela ALL e pela FCA constituem receita da impugnante, a integralidade dos pagamentos efetuados à União e à RFFSA (e não apenas o percentual de 50,45%) passam a constituir despesa da FERROBAN e, conseqüentemente, devem ser deduzidos do PIS e da COFINS. Dessa forma, impõe-se a revisão do lançamento para efeito de ser deduzido do PIS (em todas as competências) e da COFINS (a partir de fevereiro/2004), o valor total das parcelas trimestrais pagas à União e à RFFSA;

g) quanto às insuficiências de recolhimento, verificadas da comparação entre DIPJ, DCTF e DACTON equivocou-se o agente fiscal. Na DCTF (fls. 16, 17, 18, 67, 68 e 69 do anexo I) foram informados os valores que a impugnante deveria recolher, já deduzidas as importâncias retidas na fonte informadas na DIPJ (fls. 163, 164, 165, 186, 187 e 188 do anexo I).

Cofins devida (DIPJ) R\$ 384.039,81

Retenção Fonte (DIPJ) R\$ 39.826,10

Cofins a recolher (DIPJ) R\$ 344.213,71

Cofins a recolher (DCTF) R\$ 344.213,71

Disso resulta que o agente fiscal desconsiderou as importâncias retidas na fonte, sendo os valores supostamente recolhidos a menor em 2004 na verdade correspondem às referidas retenções, com que improcedente o Auto de Infração.

Já no que diz respeito ao ano calendário de 2006, a impugnante recolheu as diferenças apontadas no Auto de Infração, conforme comprovam os documentos ora anexados. Evidente que a impugnante recolheu espontaneamente o PIS e a COFINS devidos no exercício de 2006, razão pela qual faz jus aos benefícios previstos no artigo 138 do Código Tributário Nacional, com o que improcedente o Auto de Infração;

h) O agente fiscal agravou a multa de ofício de 75% para 112,5%, sob o fundamento de que a impugnante deixou de prestar esclarecimentos. Conforme se verifica nos anexos I, IV, V, VI e VII, o Auto de Infração foi lavrado com base nos dados apresentados pela Impugnante. Disso resulta que a impugnante prestou as informações e entregou os documentos solicitados pela fiscalização, com o que não houve nenhum prejuízo à lavratura do Auto de Infração. Assim, a multa não pode ser agravada.

Examinados os autos e confrontados os fundamentos do lançamento e os argumentos da impugnante nesta Delegacia de Julgamento, foi o julgamento transformado em diligência por meio da Resolução nº 1.850, da Primeira Turma de Julgamento, fls. 1.429/1.431.

Diz o relator:

O que se conclui da análise dos autos é que o auditor fiscal teria utilizado dois critérios diferentes quanto aos créditos de PIS e Cofins não cumulativos referentes à concessão. Primeiro, aceitou os valores informados pela impugnante na Dacon e na resposta datada de 04/04/2007, o que incluiria os créditos relativos a parcela de 50,45% do valor da concessão, paga por ela própria à União. Depois, tendo considerado como receita da autuada os valores pagos pelas 'sub-concessionárias', não teria deduzido na apuração das contribuições devidas os créditos relativos a parcela de 49,55% da concessão, a qual, então, deve ser considerada como tendo sido paga também pela própria impugnante.

Observe-se que o auditor fiscal não se referiu expressamente a essa questão na Descrição dos feitos, embora na resposta datada de 04/04/2007 (fls. 698/707) a contribuinte já houvesse se reportado a ela nos seguintes termos (fls. 706):

Se o valor que a ALL e a FCA pagaram em nome da Ferroban, fosse contabilizado em conta de receita, seria base de cálculo na Apuração do PIS x Cofins, como também seria base a conta de despesa, na composição dos créditos, pelo item Aluguel — Arrendamento, previsto no Inciso IV, art. 3º, da lei 10.637, anularia assim o mesmo valor.

Em face do exposto, proponho o retorno do presente processo a DRF de origem para que o auditor fiscal esclareça o procedimento adotado no que tange aos créditos do PIS e da COFINS não cumulativos relativos a parcela paga referente a 49,55% da concessão e para que apure o total desses créditos não considerados e sua repercussão no lançamento de ofício.

A autoridade responsável levou a efeito os procedimentos de diligência e relatou os resultados na Informação Fiscal nº 129/2009/043, 1.571/1.584, e assim concluiu:

Não foram encontrados na legislação de regência fundamentos legais embasadores para conceder a empresa diligenciada créditos ainda não concedidos na autuação relacionados ao PIS e a COFINS não cumulativos.

Para fundamentar suas conclusões, expõe a autoridade:

A FERROBAN tornou-se, assim, titular intransferível do direito de exploração e desenvolvimento desse serviço público na malha ferroviária paulista.

(...)

(...) a FERROBAN (...), por interesse próprio e de suas parceiras ALL e FCA, celebrou contrato com as mesmas, através do qual a primeira cedia às duas outras a operação de trechos ferroviários, ficando a ALL e a FCA obrigadas ao pagamento regular de taxas de arrendamento por esses trechos.

(...)

(...) considerando-se como prova a escrituração contábil do contribuinte, ao efetuar a quantificação das bases de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, foram tomados os valores reconhecidos segundo o Princípio da Competência, de acordo com seu registro contábil nas contas ativas de direitos e não o Regime de Caixa, que refletiria o recebimento dos valores de terceiros no momento em que foram recebidos.

Os seguintes fatos, relacionados às taxas pagas pela concessão (..) foram considerados na autuação e devem ser sopesados na atribuição de novos créditos relativos ao PIS e a COFINS não cumulativos a autuada.

O poder concedente de operação do transporte ferroviário é a União Federal, portanto, os valores a ela direcionados não geram direito a créditos com relação ao PIS e à COFINS apurados na forma da não cumulatividade devido à imunidade constitucional concedida ao beneficiário dessas verbas (inciso II do §2º do art. 3º da Lei 10.833, de 30/12/2003);

Somente a União Federal pode efetuar a concessão do direito de operação do transporte ferroviário (...). Ou seja, à FERROBAN não existe a possibilidade legal de sub-conceder o direito que a ela foi incumbido.

Os valores cobrados pela FERROBAN da ALL e da FCA a título de concessão, em verdade caracterizam-se como receitas de arrendamento e por isso devem integrar suas receitas.

O arrendatário dos bens cedidos a FERROBAN para a consecução de suas atividades foi a Rede Ferroviária Federal S/A, empresa pública de economia mista extinta através do Art. 1º da Lei 11.483, de 31/05/2007.

(...)

Esse valor de arrendamento também foi cobrado pela FERROBAN da ALL e da FCA. Essa cobrança teve como fundamento a utilização de bens de responsabilidade da FERROBAN que estavam disponíveis à ALL e à FCA nos trechos que lhe foram cedidos e por isso integram as receitas de subarrendamento apurados para fins de lançamento;

O conceito legal, entre aqueles previstos em lei para serem beneficiados com o crédito da Contribuição para o PIS e COFINS não cumulativos, que mais se aproxima da situação jurídica do arrendamento seria o de locação, definido no Art. 565 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

No entanto, analisando-se o Contrato de Arrendamento encartado nas folhas 749 a 761 (..), fica claro que o negócio jurídico que possibilitou à diligenciada utilizar todos os bens e direitos que eram de propriedade da RFFSA e anteriormente da FEPASA, representa muito mais que uma simples locação.

Uma análise mais detida dos contratos de concessão e de arrendamento revela que foi transferida para a exploração da FERROBAN uma coisa infungível, pois única em existência (..).

Levando-se em consideração esses fatos arrolados acima, temos que a concessão de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos relativamente ao arrendamento de bens do ativo operacional da empresa e dos elementos subjetivos intrínsecos a ele não se encontra expressamente previsto em lei.

Conforme informado na confecção do Auto de Infração (folhas 880 e 884...), os critérios adotados (...) quanto à concessão de créditos relacionados ao PIS e à COFINS não cumulativos foram os seguintes:

- os valores de créditos (...) não foram objeto de auditoria-fiscal, tendo sido concedidos plenamente os valores pleiteados pelo próprio contribuinte (...).

A FERROBAN celebrou contrato de arrendamento com a Rede Ferroviária Federal S/A. Como se tratava de pagamento a ser feito pela FERROBAN a pessoa jurídica sujeita ao pagamento da Contribuição para o PIS e da COFINS, tem-se que a FERROBAN teria direito ao crédito (...) proveniente de despesas decorrentes (...)

Ressaltaremos a seguir alguns pontos que impedem a utilização dos créditos calculados sobre essas despesas pleiteadas por parte da empresa autuada.

O cálculo de créditos (...) que levariam em conta as despesas de arrendamento obrigatórias pela vitória do Edital de Concessão não foram previstas na legislação de regência das referidas contribuições (...) com relação a despesas com arrendamento de bens e direitos operacionais da empresa não utilizados por estar em seus objetivos sociais.

(...) através do Art. 8º da Lei nº 11.483/2007, a partir de 22 de janeiro de 2007 os bens que geraram as despesas de arrendamento que deveriam ter sido pagas pela FERROBAN foram transferidos à União Federal, passando a integrar o patrimônio do Departamento Nacional de Infra-Estrutura de Transportes — DNIT.

Assim sendo, a sucessora para todos os efeitos da lei (...) é a União Federal, a qual não está sujeita ao recolhimento (...) conforme imunidade prevista constitucionalmente.

As despesas pleiteadas pelo contribuinte foram depositadas judicialmente em atraso (...). Esse atraso gerou pesadas multas moratórias que não dão direito ao crédito (...), mas que foram incluídas para efeito de cálculos nos pleitos da empresa, principalmente no que concerne aos créditos gerados pelas despesas de arrendamentos derivadas da operação do próprio trecho ferroviário operado diretamente pela diligenciada. Vide documentos de folhas 762 a 779.

Facultada à contribuinte a apresentação de novas razões acerca dos resultados da diligência, este o fez por meio do documento de fls. 1.592/1.606. Diz lá o sujeito passivo:

a) celebrou contratos de concessão e de arrendamento, com a União e com a RFFSA, respectivamente, e a doutrina equipara arrendamento a locação. Disso, conclui-se que os pagamentos feitos a título de locação de bens constituem aluguéis, os quais geram créditos a serem deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme inciso IV do artigo 3º das leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;

b) os contratos de concessão e arrendamento são negócios jurídicos distintos. A concessão abrange a transferência de tecnologia de operação, dos projetos de engenharia, do plantel de clientes e da relação de fornecedores. O contrato de arrendamento tem por objeto única e exclusivamente a locação dos bens necessários para a prestação do serviço público. Cumpre ressaltar que os aluguéis que geraram os créditos ora pleiteados decorrem de trechos que integram o objeto social da impugnante, sendo que tais trechos foram operados por sua conta e responsabilidade. E tais aluguéis, por força do previsto no contrato de arrendamento, também são de responsabilidade da impugnante;

c) não está questionando o valor das parcelas do arrendamento, muito menos alega que estas não são devidas. Apenas e tão somente consignou os valores em juízo, haja vista a existência de uma série de reclamações trabalhistas ajuizadas contra a RFFSA;

d) a extinção da RFFSA em 22.01.2007 não tem o condão de alterar a titularidade dos créditos de arrendamento que venceram até 31.12.2006;

e) dos créditos apurados pela fiscalização no procedimento de diligência, concorda com uma parte e entende que outra deva ser desconsiderada por já ter sido incluída na determinação do crédito lançado no Auto de Infração.

Assim encerra:

Ante o exposto, reitera a impugnação de fls. 910 e seguintes, bem como requer que os créditos decorrentes do valor total das parcelas de arrendamento dos anos de 2003 a 2006 sejam deduzidos do PIS e da COFINS, nos termos do restou decidido por esta Colenda DRJ (Resolução nº 1850).

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ Campinas (SP) julgou procedente em parte a impugnação nos termos do Acórdão nº 05-27888, cuja ementa abaixo reproduzo *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. TRAFEGO MÚTUO.

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

BASE DE CÁLCULO. SUB-CONCESSÃO. SUB-ARRENDAMENTO. CESSÃO DE EMPREGADOS.

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

CONTRIBUIÇÃO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONDIÇÕES.

A apuração de créditos na sistemática não-cumulativa de apuração está condicionada à expressa permissão legal e nos seus estritos termos. O pagamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos somente gera créditos se os bens e

equipamentos estiverem relacionadas diretamente às atividades da empresa.

CONTRIBUIÇÃO. DIFERENÇAS EM DECLARAÇÕES. JUSTIFICAÇÃO.

Demonstrado nos autos que as diferenças apuradas pela fiscalização decorreram de desconsideração de valores retidos na fonte e consignados em declarações entregues à Administração Tributária, afasta-se a infração imputada.

MULTA. AGRAVAMENTO. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. NÃO CARACTERIZADA.

A dilação no atendimento das intimações para apresentação de documentos e esclarecimentos não serve de fundamento fático para o agravamento da multa por falta de atendimento, mormente nos casos em que a fiscalização concedeu várias prorrogações de prazo no curso da auditoria. O contribuinte não atendeu prontamente às intimações, mas o fez em momento posterior. Aplica-se, pois, a multa de ofício nos patamares normais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. TRAFEGO MÚTUO.

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

BASE DE CÁLCULO. SUB-CONCESSÃO. SUB-ARRENDAMENTO. CESSÃO DE EMPREGADOS.

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

CONTRIBUIÇÃO. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONDIÇÕES.

A apuração de créditos na sistemática não-cumulativa de apuração está condicionada à expressa permissão legal e nos seus estritos termos. O pagamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos somente gera créditos se os bens e equipamentos estiverem relacionadas diretamente às atividades da empresa.

CONTRIBUIÇÃO. DIFERENÇAS EM DECLARAÇÕES. JUSTIFICAÇÃO.

Demonstrado nos autos que as diferenças apuradas pela fiscalização decorreram de desconsideração de valores retidos na fonte e consignados em declarações entregues à Administração Tributária, afasta-se a infração imputada.

MULTA. AGRAVAMENTO. FALTA DE ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. NÃO CARACTERIZADA.

A dilação no atendimento das intimações para apresentação de documentos e esclarecimentos não serve de fundamento fático para o agravamento da multa por falta de atendimento, mormente nos casos em que a fiscalização concedeu várias prorrogações de prazo no curso da auditoria. O contribuinte não atendeu prontamente às intimações, mas o fez em momento posterior. Aplica-se, pois, a multa de ofício nos patamares normais..

Inconformado com a decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os argumentos utilizados na impugnação de que os valores relativos ao tráfego mútuo, ao reembolso dos salários e encargos dos funcionários cedidos e às parcelas trimestrais (concessão e arrendamento) repassadas pela ALL e pela FCA não constituem receitas, mas apenas ingressos financeiros.

Sua petição recursal inova quanto as seguintes matérias:

a) A insuficiência de recolhimentos do ano-calendário de 2006:

- Alega que efetuou recolhimentos em 09/04/2007 quando já havia transcorrido mais de 60 dias da intimação feita em 14/11/2006, razão pela qual fica caracterizada hipótese de espontaneidade, em que não é possível a exigência de multa, nos termo do art. 138 do CTN.

b) Impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício:

- Alega a ilegalidade e impossibilidade da multa de ofício ser atualizada pela taxa Selic.

c) Créditos relativos ao arrendamento:

- Alega que além do contrato de concessão firmado com a União Federal, também celebrou contrato de arrendamento com a Rede Ferroviária Federal S/A (fls. 749/759), no qual foi ajustado (cláusula terceira) o pagamento de R\$ 230.160.300,83 (duzentos e trinta milhões, cento e sessenta mil, trezentos reais e oitenta e três centavos). O contrato firmado com a RFFSA trata da locação de bens pelo prazo de 30 anos. Dessa forma, os pagamentos efetuados pela recorrente em decorrência de tal contrato constituem aluguéis, os quais geram créditos a serem deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativa, a teor do que estabelecem os artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

- Alega que o agente fiscal equivocou-se ao tratar os contratos de concessão e de arrendamento como se fossem um único instrumento. Pelo contrato de concessão, firmado com a União Federal, foi outorgada, de maneira onerosa, a exploração do serviço público de transporte ferroviário de carga. Já o contrato de arrendamento tem por objeto única e exclusivamente a locação dos bens necessários para a prestação do serviço público. Nada mais.

Termina seu recurso voluntário requerendo o integral provimento, para fins de exonerar o contribuinte do pagamento dos tributos lançados.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, argumentando, em síntese, que:

- a) Os valores referentes ao tráfego mútuo, ao reembolso dos salários e encargos dos funcionários cedidos e às parcelas trimestrais (concessão e arrendamento) repassadas pela ALL e pela FCA não poderiam ser excluídos pelo contribuinte uma vez que se enquadram no conceito legal de receita conforme definição apresentada pelo próprio Recorrente uma vez que alteram de forma positiva o patrimônio da empresa;
- b) Em nenhum momento o procedimento de fiscalização quedou-se inerte, motivo pelo qual não há que se falar em reaquisição de espontaneidade como pretende a recorrente; e
- c) Por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que o crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

A turma da DRJ recorreu de ofício ao CARF em virtude de ter diminuído o percentual da multa de 112,5% para 75%, por não vislumbrar a presença do tipo permissivo para o agravamento previsto no § 2º, I, do art.44 da Lei nº 9.430/96.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício apresenta todos os requisitos de admissibilidade, sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

A matéria devolvida pela delegacia de Julgamento a este Colegiado trata exclusivamente da aplicação do agravamento previsto no § 2º, I, do art.44 da Lei nº 9.430/96.

Entendo que o tipo previsto na dicção acima mencionada caracteriza-se como um ilícito de mera conduta, sem a necessidade de um resultado naturalístico. Explico: nestes casos o legislador só descreve o comportamento a ser observado pelo indivíduo, no caso, prestar esclarecimentos ao fisco sempre que provocado, uma vez descumprida a regra, cabe o agravamento, independentemente de dano ao erário público.

No caso dos autos, segundo voto da primeira instância, *a autoridade fiscal não aponta que algo do conjunto solicitado não tenha sido entregue, ainda que após dilações de prazo*. Ora, se o agravamento só é permitido para os casos em que o contribuinte não presta esclarecimentos quando provocado pelo fisco e o próprio fisco afirma que todas as intimações foram respondidas, mesmo que extemporaneamente, não cabe o agravamento proposto pela Autoridade Fiscal.

Diante dessas circunstâncias, nego provimento ao recurso de ofício para manter a multa no percentual de 75%.

RECURSO VOLUNTÁRIO

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto.

Quanto aos demais requisitos de admissibilidade passo a analisar.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

O recorrente requer o afastamento dos juros de mora sobre a multa de ofício, sob o fundamento de falta de previsão legal.

Sabemos que é na impugnação que surge a lide. Também não é surpresa que, pelo princípio da congruência, é neste momento que se delimita a matéria a ser discutida, a famosa pretensão resistida.

Para passarmos a análise de mérito da matéria delimitada no momento da impugnação, deve-se investigar se foi observado os requisitos mínimos impostos por lei, cuja ausência implica a pronta inadmissão da peça recursal, sem que se investigue ser procedente ou improcedente a própria irresignação veiculada no recurso.

As atividades do julgador direcionadas para aferição da presença desses pressupostos recebem o nome de juízo de admissibilidade. Esse juízo antecede lógica e cronologicamente um outro subsequente juízo, qual seja o juízo de mérito, no qual é analisada a pretensão recursal.

O professor Barbosa Moreira observa que *a questão relativa à admissibilidade é, sempre e necessariamente, preliminar à questão de mérito. A apreciação desta fica excluída se àquela se responde em sentido negativo*.

Os requisitos viabilizadores do exame do mérito recursal são divididos pelo professor Barbosa Moreira em duas categorias: “requisitos intrínsecos (concernentes à própria existência do poder de recorrer) e requisitos extrínsecos (relativos ao modo de exercê-lo)”. Alinham-se no primeiro grupo o cabimento, a legitimidade para recorrer, o interesse recursal e a inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder de recorrer. O segundo grupo é composto pela tempestividade, a regularidade formal e o preparo.

Temos a consciência de que nem todos os requisitos de admissibilidade devem ser observados no âmbito do processo administrativo. Contudo, ao examinar a possibilidade de seguimento do recurso, o julgador administrativo deve estar atento para alguns dos requisitos, a saber: o interesse recursal, a legitimidade, a inexistência de fato impeditivo ou

extintivo do poder de recorrer, a regularidade formal e a tempestividade. Atendidos todos eles, fica permitida a análise do *meritum causae*.

Retornando aos autos, identifico que o recorrente traz essa matéria apenas nesta fase processual. Na impugnação, momento que inaugura o litígio e delimita as matérias que serão debatidas nas instâncias administrativas, o recorrente não trouxe a baila este ponto. Logo, não houve apreciação pela primeira instância e, por consequência, não houve sucumbência por parte do sujeito passivo, condição imprescindível para a existência do interesse recursal.

Posta assim a questão, como não há uma única menção sobre a impossibilidade de aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, sinto-me obrigado a não conhecer desta matéria em vista da falta de interesse recursal.

Quanto às demais matérias, identifico os pressupostos de admissibilidade de forma que tomo conhecimento e passo à análise.

RECEITA

O recorrente colima excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores referentes às receitas com tráfego mútuo, com a cessão de empregados próprios para terceiros e com as sub-concessões e sub-arrendamento, sob o pretexto de se caracterizam como ingressos financeiros e não como receitas.

Esse tema já foi enfrentado pela antiga Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuinte, cujo brilhante voto foi ratificado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9303-01714, de 07 de novembro de 2011, tendo como recorrente a própria Ferrobán. Por essas razões, peço vênica ao Conselheiro Julio César Alves Ramos para reproduzir suas razões de decidir e utilizá-las para fundamentar meu voto, *verbis*:

RECEITA de TRÁFEGO MÚTUO

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

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

A obrigação da prestadora envolve todo o trajeto contratado, pelo que ela é remunerada de forma única e em montante que cubra as três operações nele implicadas, ainda que em sua

execução conte com a interveniência de terceiros por ela contratados.

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

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

Entende a concessionária que somente é receita sua a parcela do preço do serviço que remunera a passagem pelos seus trilhos e o valor que recebe de outras concessionárias a esse título. A parcela "transferida" a outras concessionárias, que apenas "transita" pelo caixa da empresa não seria receita, nos termos das lições dos celebrados Aliomar Baleeiro e Ayres Barreto. Quando muito, se receita fossem, caberia a aplicação do comando do inciso III do § 2º do art 3º da Lei nº 9.718/98, como é hoje admitido em outras hipóteses de "transferência" de receitas.

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

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

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

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

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

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

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

Por isso mesmo, sendo, como são, custos, não se pode sequer cogitar de dar aplicação ao comando do inciso III do § 2º do art 3º da Lei nº 9.718/98 que cuida de "receitas transferidas", ainda que se considerasse o aplicável mesmo sem a regulação que ele próprio previu. Como já disse em outras oportunidades', não existe na ciência contábil o conceito de "transferência de receitas", mas da experiência prática pode-se tentar inferir que o legislador tenha querido se referir às hipóteses em que dada entidade seja obrigada a arrecadar determinada receita para repassá-la a quem nenhum serviço lhe prestou. Exemplo disso é o caso do transporte coletivo municipal em que se prevê um "fundo de compensação tarifária" para ressarcir empresas obrigadas a operar a preço inferior ao devido. Nesses casos, para equalizar a tarifa, as empresas que recebem mais do que deveriam, são obrigadas a repassar a diferença — legalmente definida — para as que operam abaixo do "custo". Nesses casos, obviamente, nenhum vínculo prestacional se estabelece entre a repassante e a recebedora. A primeira, por disposição legal, recebe mais do que o seu "preço", excesso que é obrigada, por disposição do ente concedente, a repassar às deficitárias.

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

A analogia ficaria perfeita se a empresa contratada de fato somente realizasse o transporte até o ponto em que detém concessão, digamos um ponto B entre A e C. Daí, e até C, o transporte (as três operações acima indicadas) seriam realizadas pela outra concessionária. E, repita-se, somente se

poderia excluir essa receita se admitisse desnecessária a regulamentação do dispositivo legal já mencionado. Sua necessidade, porém, decorre exatamente da falta de definição legal do que seja a transferência. O que está exposto acima é mera opinião quanto a um critério que poderia ser adotado numa eventual regulamentação.

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

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

DAS DEMAIS RECEITAS

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

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

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

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

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

Agora digo eu.

Como já mencionado, até janeiro de 2004 a recorrente recolheu a Cofins com base na Lei nº 9.718/98. Alega que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 9 346.084/PR, declarou a inconstitucionalidade do art. § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, assim em relação a esses períodos de apuração aplicável é a Lei Complementar nº 70/91.

Concordo com o recorrente, devemos aplicar o conceito de receita como sendo produto da venda de mercadorias ou prestação de serviço. Contudo, na linha do entendimento acima exposto, os valores referentes às receitas com tráfego mútuo, com a cessão de empregados próprios para terceiros e com as sub-concessões e sub-arrendamento são

oriundo da prestação de serviço da recorrente, devendo fazer parte da base de cálculo da Cofins.

Ao entender que os valores acima descritos constituem receitas para a Lei Complementar nº 70/91, que restringe ao máximo o seu conceito, com mais certeza afirmo que todos os valores discutidos neste recurso estão enquadrados no conceito de receita previsto nos arts. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, senão vejamos:

Pela LC nº 70/91, o valor da Cofins incidirá sobre o faturamento, considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Já para os artigos que introduziram a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, as exações tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil. Portanto, resta claro e evidente que sendo faturamento nos termos da LC nº 70/91, muito mais obvio que será para o regime não-cumulativo.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para afirmar que tanto no regime cumulativo como no regime não-cumulativo, os valores referentes às receitas com tráfego mútuo, com a cessão de empregados próprios para terceiros e com as sub-concessões e sub-arrendamento devem fazer parte da base de cálculo do PIS e da Cofins.

CRÉDITOS PELO REGIME NÃO-CUMULATIVO

O recorrente alega que o agente fiscal equivocou-se ao tratar os contratos de concessão e de arrendamento como se fossem um único instrumento. Pelo contrato de concessão, firmado com a União Federal, foi outorgada, de maneira onerosa, a exploração do serviço público de transporte ferroviário de carga. Já o contrato de arrendamento tem por objeto única e exclusivamente a locação dos bens necessários para a prestação do serviço público. Ou seja, afirma que não foram levados em conta os créditos referentes ao arrendamento dos bens utilizados para prestação de serviço.

A matéria a ser enfrentada refere-se à interpretação das Leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro Mauricio Taveira e Silva, no processo nº 16707002127/2005-65 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha razão de decidir, *in verbis*:

O tema em questão enseja as maiores polêmicas acerca do PIS e Cofins não cumulativos em decorrência do termo “insumo” utilizado pelo legislador, sem a devida definição de sua amplitude, ou seja, se o insumo a ser considerado deva ser somente o “direto” ou se o termo deve abarcar, também, os insumos “indiretos”.

Nesse contexto, torna-se necessária uma maior reflexão sobre o tema. Os arts 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, dispõem sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como

“insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Visando normatizar o termo “insumo” a Receita Federal editou as Instruções Normativas, IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, no caso do PIS e IN SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º para a Cofins. Nelas, o fisco limitou a abrangência do termo “insumos” utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços. Necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.

De modo a esclarecer o alcance de tais normas em relação a casos concretos, foram editadas diversas Soluções de Consultas, por vezes conflitantes, as quais acabaram por ensejar a elaboração de inúmeras Soluções de Divergência. Na sequência dos acontecimentos, decorridos alguns anos desde a edição das leis criadoras do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa, percebe-se ser cada vez mais intenso o coro a rejeitar a não cumulatividade dessas contribuições de modo tão restritivo, nos moldes do IPI.

Nesse sentido, na doutrina preconizada por Fábio Pallaretti Calcini, a não cumulatividade vinculada ao produto (IPI) ou mercadoria (ICMS) não se presta a fundamentar a não cumulatividade do PIS e da Cofins, cujo pressuposto é a receita, ensejando, assim, uma maior amplitude para a obtenção dos créditos. A falta de pertinência se evidencia em se tratando de prestador de serviços.

As restrições legalmente impostas cingem-se ao art. 3º, § 2º, incisos I e II, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, que tratam de vedação de crédito

decorrente de mão de obra paga a pessoa física e aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Releva observar, em conformidade com o art. 3º, § 3º, incisos I e II, dos mesmos diplomas legais, a necessidade de que, tanto os bens e serviços adquiridos, como também os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados, tenham como destino pessoa jurídica domiciliada no País.

Desse modo, proclama o referido autor; vez que as restrições, com caráter de excepcionalidade, estão expressamente consignadas em lei, os demais dispositivos normativos não poderiam ser elaborados de forma restritiva.

Conforme assevera Natanael Martins, levando em consideração o fato de que no caso das contribuições para o PIS e para a

Cofins pelo regime não cumulativo a materialidade é a receita e não somente a atividade fabril, mercantil ou de serviços, constata que há a eleição de 'outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil'48, razão pela qual constata que, diante deste contexto, a noção de insumo 'erigido pela nova sistemática do PIS e da Cofins não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços.

Nessa linha registra Pallaretti Calcini que as limitações à utilização do crédito são exaustivamente descritas nas duas leis, não comportando acréscimos. Assim, sustenta que a expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribuam para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita. Logo, os parâmetros trazidos pela Receita Federal seriam claramente restritivos, não se coadunando com o disposto nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.

No âmbito do CARF as decisões têm caminhado no sentido de se flexibilizar o entendimento acerca do que deva ser considerado como insumo. Nesse contexto, relevantes as considerações do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no voto condutor, na CSRF, do acórdão nº 9303-01.035 de 23/08/2010, processo nº 11065.101271/2006-47, conforme se observa de sua transcrição:

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Julio Cesar Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

“Destarte, aplicada à legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de ‘insumos’ aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão ‘insumos’, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu ‘serviços’, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrario, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Vejamos o dispositivo citado:

(...)

As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.

Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional”.

Mais recentemente fora prolatado o acórdão nº 3202-00.226, em 08/12/2010, processo nº 11020.001952/2006-22, de relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior que, após fazer diversas referências e citações doutrinárias, além de colacionar decisões administrativas, todas no sentido de que o conceito de "insumo" deve ser entendido em sentido menos restritivo do que o preconizado pelas normas editadas pelo Fisco Federal, arremata:

É de se concluir, portanto, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação de IPI).

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.

Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela 1. decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.

Em relação ao tema, o referido acórdão restou assim ementado:

[...]

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Feitas estas colocações, passo a expressar meu posicionamento acerca da matéria.

Conforme dito anteriormente, o cerne da questão reside no significado e abrangência do termo “insumo” consignado nos arts 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, cuja semelhante redação assim dispõem:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (destaquei)

Em que pese a judiciosa motivação apresentada pelo conselheiro relator em seu brilhante voto condutor do aresto precitado, ousou discordar de sua conclusão assinalada na ementa, como segue: “O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ...”

Trava-se aqui, a mesma discussão do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, ou seja, se o insumo deve ser compreendido em seu sentido lato, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima e produto intermediário, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final, ou não.

O art. 290 do RIR/99 mencionado no acórdão referencia o método de custeio por absorção o qual apropria todos os custos de produção dos bens, sejam diretos ou indiretos, variáveis ou fixos. Assim, o custo de produção dos bens ou serviços deverá compreender o custo de aquisição das matérias-primas e secundárias, o custo de mão de obra direta e indireta e os gastos gerais de fabricação, inclusive os custos fixos tais como os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção.

Já o art. 299, também do RIR/99, trata das despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real como sendo as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas.

Suas matrizes legais são:

Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 13, §§ 1º e 2º (art. 290 do RIR/99), que assim dispõe:

Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o

estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;

b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

§ 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.

Por outro lado, o art. 299 do RIR/99 tem como matriz legal o art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, com o seguinte teor:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Tendo em vista a extensa redação levada a efeito no caso do Imposto de Renda, não posso compreender que o simples termo “insumo” utilizado na norma tenha a mesma amplitude do citado imposto. Acaso o legislador pretendesse tal alcance do referido termo teria aberto mão deste vocábulo, “insumo”, assentando que os créditos seriam calculados em relação a “todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa ou à obtenção de receita”. Dispondo desse modo o legislador, sequer, precisaria fazer constar “inclusive combustíveis e lubrificantes”.

Creio que o termo “insumo” foi precisamente colocado para expressar um significado mais abrangente do que MP, PI e ME, utilizados pelo IPI, porém, não com o mesmo alcance do IRPJ que possibilita a dedutibilidade dos custos e das despesas

necessárias à atividade da empresa. Precisar onde se situar nesta escala é o cerne da questão.

De se registrar que o próprio fisco vem flexibilizando seu conceito de insumo. Como exemplo tem-se que, em relação ao citado acórdão, o qual tratou de créditos de aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, a própria administração tributária já havia se manifestado favoravelmente à utilização de tais créditos, por meio da Solução de Divergência nº 35/08. Nela a Cosit registra a desnecessidade de contato direto com os bens que estão sendo fabricados, conforme segue:

17. Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, independentemente, de entrarem ou não contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado. (grifei)

Em conclusão a Solução registra:

18. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência dando-se provimento ao recurso interposto, orientando à recorrente que as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, e a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Destarte, entendo que o termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que

este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

Com base nas brilhantes linhas traçadas pelo Conselheiro Mauricio Taveira, entendo que em todo processo administrativo que envolver créditos referentes a não-cumulatividade do PIS ou da Cofins, deve ser analisado cada item relacionado como “insumos” e o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Feita essas considerações, retornando aos autos, identifico que a autoridade fiscal admitiu todos os créditos declarados pelo sujeito passivo e que o processo baixou em diligência para apurar a base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS no regime da não-cumulatividade. Da análise contábil, constatou-se que os créditos de arrendamento pleiteados pelo recorrente não poderiam ser deduzidos, pois não foi ele quem operou o “trecho ferroviário ao qual estão vinculadas as despesas de arrendamento sobre as quais está pleiteando créditos”. Quem operou foram as parceiras ALL e FCA que tinham contratos de sub-concessão”.

Contudo, como as receitas pelas sub-concessões e sub-arrendamentos fazem parte da receita tributável pelo PIS e pela Cofins, nada mais razoável que aceitar o creditamento dos valores referentes às despesas de arrendamento de bens e equipamentos umbilicalmente ligados a essas receitas, pois mesmo não sendo utilizados pela recorrente, caracteriza-se insumos nos termos das linhas acima traçadas.

Portanto, uma vez que os créditos discutidos neste recurso perfazem o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins não-cumulativos, dou provimento parcial para que sejam aproveitados os valores referentes ao arrendamento de bens e equipamentos por ele pleiteados.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS.

Segundo a recorrente, a autoridade fiscal, após comparar as informações constantes da DCTF, da DIPJ e da DACON, apontou insuficiência no recolhimento do PIS e da COFINS nos anos calendários de 2003, 2004, 2005 e 2006.

O Acórdão recorrido afastou a exigência do PIS e da COFINS do ano calendário de 2004. Já no que diz respeito ao ano calendário de 2006 a DRJ entendeu que o sujeito passivo já não dispõe do benefício da denúncia espontânea.

Conforme reconheceu a DRJ, a intimação da recorrente relativa às contribuições do ano calendário de 2006 ocorreu em 14.11.2006. Tal intimação, nos termos do § 2º do supracitado artigo, afasta os benefícios da denúncia espontânea pelo prazo de 60 dias.

A recorrente efetuou os pagamentos em 09.04.2007, quando já havia transcorrido mais de 60 dias da intimação de 14.11.2006, razão pela qual resta caracterizada hipótese de espontaneidade, em que não é possível a exigência de multa, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Mais uma vez a recorrente se equivocou ao interpretar a legislação tributária, senão vejamos:

O art. 138 do Código Tributário Nacional prevê o instituto da denúncia espontânea, *verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Nos termos do professor Aliomar Baleeiro, *o recurso à denuncia espontânea libera o contribuinte da situação de infrator, uma vez que o leva a abrir mão do “proveito da infração”*

Eximindo-se da condição de infrator, o sujeito passivo não mais se sujeita ao pagamento de multa de ofício. Contudo, para fazer jus ao instituto, o beneficiário deve se movimentar antes de qualquer procedimento administrativo relacionado à infração que será por ele denunciada.

O art. 7º do Decreto nº 70.235/72 disciplina o instituto da denuncia espontânea:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

O caput do artigo supra e seus incisos identificam os atos que configuram o início do procedimento fiscal. O parágrafo 1º define que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo. O parágrafo 2º apresenta o prazo de validade da exclusão da espontaneidade e como ele se prorroga.

Pela simples leitura do parágrafo segundo, conclui-se que qualquer ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos fiscais prorroga a exclusão da espontaneidade.

Retornando aos autos, consta que foram expedidos diversos “termos de intimação” entre o termo de início de fiscalização, em 14/11/2006, e a data em que a recorrente afirma ter efetuado o recolhimento das diferenças, em 09/04/2007. Destaco apenas os termos nº 031/2006, ciência em 04/12/2006, nº 032/2006 com ciência em 26/01/2007 e o termo nº 036/2007 com ciência em 08/03/2007. Fazendo uma simples conta matemática, observamos que em nenhum momento o contribuinte se encontrava espontâneo, após o início da fiscalização, de sorte que mantenho a multa aplicada de 75%, afastando o benefício previsto no art. 138 do CTN.

Ex positis, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao desconto de créditos sobre os pagamentos feitos pela recorrente a título de arrendamento de bens e equipamentos.

É como voto.

Sala das Sessões, em

Gilson Macedo Rosenburg Filho

Voto Vencedor

Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, Redatora-designada

Divirjo do Conselheiro Relator quanto à incidência da contribuição para o PIS e da Cofins sobre os ingressos decorrentes das subconcessões de direitos, no período em que a cobrança de tais contribuições foi regida pela Lei nº 9.718, de 1998, e passo a expor as razões condutoras dessa divergência.

Inicialmente, esclareça-se que, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da precitada lei, nos autos do Recurso Extraordinário nº 390.840-MG, cujo Acórdão transitou em julgado em 5 de setembro de 2006, o PIS e a Cofins, na vigência da Lei nº 9.718, de 1998, devem incidir sobre o faturamento, entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

Em face disso, é necessário perquirir sobre a natureza das receitas provenientes das subconcessões feitas pela recorrente a terceiros para operação de trechos da malha ferroviária de que detém a concessão, obtida em processo licitatório, para exploração e desenvolvimento do serviço de transporte ferroviário de carga.

Ora, a recorrente, ao firmar o contrato de concessão, tornou-se titular do direito de explorar e desenvolver a malha ferroviária objeto desse contrato, com acesso à infraestrutura para prover o serviço de transporte ferroviário de cargas em nome do poder concedente, nos termos contratados.

Destarte, sendo titular de um direito, observadas as disposições legais e contratuais do processo licitatório, poderá transferi-lo a terceiros, por meio de subconcessões, a título oneroso e os pagamentos recebidos por essas subconcessões não advém da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, mas, sim, da transferência de um direito.

Por outras palavras, o contrato de concessão não está caracterizado como um contrato de execução de serviço específico, mas espelha a aquisição do direito de explorar e desenvolver, por prazo determinado, o objeto da concessão.

Dessa forma, as subconcessões desse direito configuram, a meu ver, transferências de ativo intangível e os recursos recebidos como pagamento por essas transferências não podem ser alcançados pela incidência do PIS e da Cofins, no período em que regidos pela Lei nº 9.718, de 1998, em virtude da inconstitucionalidade do seu art. 3º, § 1º, declarada pelo Pleno do STF.

Pelas razões expostas, voto pelo provimento parcial do recurso para, além do parcial provimento dado pelo Relator destes autos, excluir também da incidência dos PIS e da Cofins as receitas provenientes das subconcessões.

É como voto.

Sílvia de Brito Oliveira