



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

Processo n° 15504.725245/2012-91
Recurso n° 15.504.725245201291 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **3403-003.005 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de maio de 2014
Matéria PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrentes FERROVIA CENTRO ATLÂNTICA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2007

BASE DE CÁLCULO. TRÁFEGO MÚTUO E DIREITO DE PASSAGEM. RECEITAS TRANSFERIDAS A TERCEIROS. INCLUSÃO.

Incluem-se na base de cálculo da contribuição social não cumulativa as receitas auferidas e transferidas a terceiros à título de remuneração por “tráfego mútuo” ou “direito de passagem”.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TRÁFEGO MÚTUO E DIREITO DE PASSAGEM.

Os pagamentos de e direito de passagem não ensejam a tomada de créditos da contribuição não cumulativa porque não são contrapartida à aquisição de bens, nem à prestação de serviços empregados como insumo na prestação de serviços.

A remuneração de tráfego mútuo, serviço prestado por concessionária de transporte ferroviário em cuja malha o serviço se conclui, enseja à prestadora do serviço de transporte ferroviário a tomada de créditos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/12/2007

BASE DE CÁLCULO. TRÁFEGO MÚTUO E DIREITO DE PASSAGEM. RECEITAS TRANSFERIDAS A TERCEIROS. INCLUSÃO.

Incluem-se na base de cálculo da contribuição social não cumulativa as receitas auferidas e transferidas a terceiros à título de remuneração por “tráfego mútuo” ou “direito de passagem”.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TRÁFEGO MÚTUO E DIREITO DE PASSAGEM.

Os pagamentos de e direito de passagem não ensejam a tomada de créditos da contribuição não cumulativa porque não são contrapartida à aquisição de bens, nem à prestação de serviços empregados como insumo na prestação de serviços.

A remuneração de tráfego mútuo, serviço prestado por concessionária de transporte ferroviário em cuja malha o serviço se conclui, enseja à prestadora do serviço de transporte ferroviário a tomada de créditos.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: por unanimidade de votos, em reconhecer o direito do contribuinte em tomar crédito das contribuições em relação aos valores pagos a título de tráfego mútuo e pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso quanto ao direito do contribuinte de tomar crédito pelos valores pagos a título de direito de passagem. Vencidos, nesta parte, os conselheiros Domingos de Sá Filho, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Alegretti. Os conselheiros Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Alegretti apresentaram declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

FERROVIA CENTRO ATLÂNTICA S/A teve lavrados contra si os autos de infração de fls. 3 a 6 e 11 a 13 e anexos, para determinação e exigência de crédito tributário relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, referentes aos períodos de apuração de maio a dezembro de 2007, nos montantes respectivos de R\$ 39.657.955,80 e R\$ 8.609.950,92.

De acordo com Termo de Verificação Fiscal (TVF), os valores das contribuições lançados de ofício correspondem a receitas de tráfego mútuo não contabilizadas como resultado e, ainda, a créditos indevidamente apropriados pela contribuinte.

Sobreveio impugnação às fls. 822 a 863, por meio da qual o autuado, após sintetizar os fatos relacionados com a lide, descreve-se como concessionária de serviço público de transporte ferroviário e a adequada e contínua prestação desse serviço com a qualidade

necessária exige que se submeta às normas de direito administrativo e regulatório que incidem sobre sua atividade, praticando os seguintes fatos:

- a) compartilha recursos operacionais com outras prestadoras e/ou utiliza trechos de ferrovia sob concessão de outra prestadora para possibilitar o transporte até o destino final que se encontra fora de sua concessão, recebendo do usuário o valor integral pelo transporte e repassando os valores a título de tráfego mútuo ou direito de passagem destinados às outras prestadoras;
- b) adquire e aluga insumos (bens e serviços) necessários e essenciais ao desenvolvimento da sua própria atividade de transporte ferroviário.

Aduz que os valores repassados a outras empresas, pois a elas pertencentes a título de tráfego mútuo ou direito de passagem, não foram computados na base de cálculo do PIS e da COFINS no período autuado de maio a dezembro de 2007, pois tratados como meros ingressos transitórios, constituindo receitas desses terceiros, e neles devem ser tributados. Por outro lado, os valores repassados também não foram utilizados como base de cálculo para a tomada de créditos. Já os custos com a aquisição de insumos de sua atividade própria são utilizados como base de cálculo para aproveitamento de créditos das contribuições, com base na não-cumulatividade que as rege. A fiscalização, contudo, censurou as duas práticas acima e constituiu o crédito tributário de PIS e COFINS incluindo os valores repassados a título de tráfego mútuo e direito de passagem na base de cálculo das contribuições e glosando os créditos aproveitados sobre os valores gastos com a aquisição de insumos.

Nesse contexto, controverte as seguintes matérias, em síntese feita pelo próprio impugnante:

- a) em lançamento anterior, a própria RFB fixou critério jurídico junto à Impugnante segundo o qual, no regime não-cumulativo, seria desnecessário tributar os valores repassados a título de tráfego mútuo e direito de passagem, diante da inexistência de efeitos tributários, na medida em que existiria ao mesmo tempo um crédito sobre o mesmo valor do repasse;
- b) mesmo menosprezando o art. 146 do CTN e o critério jurídico fixado pela autoridade fiscal em lançamento anterior, os valores repassados a título de tráfego mútuo e direito de passagem não constituem receitas próprias tributáveis pelo PIS e COFINS, mas sim receita de terceiros, sendo que tanto a realização dessas atividades (tráfego mútuo e direito de passagem) como o repasse dos valores são imposições legais do regime jurídico-administrativo da prestação de serviço público de transporte ferroviário. O real beneficiário de tais valores já faz a devida tributação, portanto, a exigência cria um

bis in idem, onerando a Impugnante de valores que não acrescem seu patrimônio;

- c) o lançamento tributário dos valores acima mencionados está eivado de vícios, posto que - além de tributar de forma contraditória com os critérios jurídicos fixados anteriormente pela fiscalização e buscar onerar a Impugnante com valores que não lhe pertencem - a Fiscalização ainda glosou os valores que a Impugnante recebe de outras prestadoras de serviços por tilizarem estas de seus trechos de ferrovia. Ora, tais valores já estão tributados pelo PIS e pela COFINS e nada haveria de ser cobrado;
- d) quanto a glosa dos insumos (bens e serviços), novamente a Fiscalização comete graves equívocos, data vênua:
1. além da ausência de fiscalização no local, o que é imprescindível para tais lançamentos, ateve-se apenas ao movimento contábil, sem aferir se os créditos foram efetivamente aproveitados;
 2. sobre os créditos que a Impugnante efetivamente aproveitou também não tem razão alguma, pois se trata de produtos e serviços essenciais ao desenvolvimento de suas atividades, devendo então gerar o crédito sob pena de cumulatividade das contribuições. Não é possível suportar a interpretação absolutamente ilegal, ilógica e inconstitucional do crédito físico do IPI, conforme reiteradas decisões administrativas e judiciais sobre o tema.

A autoridade julgadora entendeu por bem converter o julgamento da impugnação em diligência, para que se esclarecesse a questão preliminar relacionada com a alegação de que os valores contabilizados nas contas com final 002, incluídos na base de cálculo utilizada pela fiscalização, já teriam sido anteriormente tributados, por se tratarem de receitas de tráfego mútuo recebidas de outras empresas, tudo nos termos da Resolução nº 02-001.572, de 13 de maio de 2013, fls. 1.037 a 1.040. Em resposta à diligência realizada, a Fiscalização apresentou o relatório fiscal acostado às fls. 1.043 a 1.045, concluindo que houve engano na inclusão das receitas lançadas nas contas contábeis de tráfego mútuo terminadas em 002 na base de cálculo da Cofins e do PIS, como se não houvessem sido tributadas.

A 1ª Turma da DRJ/BHE julgou a impugnação procedente em parte, apenas para extirpar da base de cálculo do lançamento os valores relativos às receitas lançadas nas contas contábeis de tráfego mútuo terminadas em 002, mantendo as demais parcelas. A Colegiado entendeu que a glosa dos créditos de PIS e Cofins, embora fundamentadas no lançamento, não compuseram o valor final cobrado, de modo que não fazem mais parte integrante do lançamento.

O Acórdão nº 02-52.260, de 17 de dezembro de 2013, fls. 1.053 a 1.069, teve

~~ementa vazada nos seguintes termos:~~ 200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/07/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 23/07/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 07/07/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 08/07/2014 por IVAN ALLEGRET

TI

Impresso em 29/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. DESCABIMENTO.

Aplica-se o art. 146 do Código Tributário Nacional apenas aos casos em que a autoridade fiscal tenha inicialmente aplicado a lei, utilizando-se de um critério jurídico para efetuar o lançamento e, depois, de outro critério jurídico para efetuar novo lançamento, e em que a exigência se refira a um mesmo fato gerador, pois se houver apuração de fatos novos não se pode pretender ter existido mudança de critério jurídico.

*BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. TRÁFEGO MÚTUO E
DIREITO DE PASSAGEM.*

É incabível a exclusão da base de cálculo do da Cofins dos valores pagos a terceiros em razão das operações denominadas “tráfego mútuo” ou “direito de passagem”.

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TRÁFEGO MÚTUO E
DIREITO DE PASSAGEM.*

A apuração de créditos na sistemática não-cumulativa de apuração está condicionada à expressa permissão legal e nos seus estritos termos. Não se classificam como insumos, para fins de gerarem direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não-cumulativa, os gastos com tráfego mútuo e direito de passagem, por não se classificarem como bens ou serviços empregados na atividade da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. DESCABIMENTO.

Aplica-se o art. 146 do Código Tributário Nacional apenas aos casos em que a autoridade fiscal tenha inicialmente aplicado a lei, utilizando-se de um critério jurídico para efetuar o lançamento e, depois, de outro critério jurídico para efetuar novo lançamento, e em que a exigência se refira a um mesmo fato gerador, pois se houver apuração de fatos novos não se pode pretender ter existido mudança de critério jurídico.

*BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. TRÁFEGO MÚTUO E
DIREITO DE PASSAGEM.*

É incabível a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS dos valores pagos a terceiros em razão das operações denominadas “tráfego mútuo” ou “direito de passagem”.

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TRÁFEGO MÚTUO E
DIREITO DE PASSAGEM.*

A apuração de créditos na sistemática não-cumulativa de apuração está condicionada à expressa permissão legal e nos seus estritos termos. Não se classificam como insumos, para fins de gerarem direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS apurada de forma não-cumulativa, os gastos com tráfego mútuo e direito de passagem, por não se classificarem como bens ou serviços empregados na atividade da empresa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O Presidente da 1ª Turma da DRJ/BHE recorreu de ofício da decisão, em cumprimento ao que dispõe o art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, tendo em vista que crédito tributário exonerado excede o limite de R\$ 1.000.000,00, definido na Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008.

Cuida-se também de recurso voluntário contra a decisão da 1ª Turma da DRJ/BHE. O arrazoadado de fls. 1.079 a 1.103, em preliminar, rechaça a abertura do recurso de ofício, argumentando que o cancelamento de parte da exigência não foi consequência do julgamento realizado pela DRJ, mas sim da própria revisão do lançamento realizado antes do acórdão.

No mérito, retoma a alegação de que houve mudança de critério jurídico, relativamente ao adotado no processo administrativo nº 10680.008821/2006-30, referente ao período de janeiro de 2001 a novembro de 2002, segundo o qual, no regime não cumulativo, seria desnecessário tributar os valores repassados a título de tráfego mútuo e direito de passagem.

No mérito, discorre sobre os conceitos de tráfego mútuo, direito de passagem e de receita e prega sobre a intributabilidade dos valores repassados, por constituírem-se em receitas de terceiros. Argumenta que não pode ser tributado por receita decorrente de transporte que não presta (tráfego mútuo) ou decorrente do uso de bem público sobre o qual não tem poder (direito de passagem). Se outra empresa presta o serviço de transporte em determinado trecho ou se explora a linha ferroviária da qual é concessionária sendo remunerada por essa prestação ou exploração, é nela que deve ser considerada auferida a receita e tributada pelo PIS e COFINS, e não na pessoa da recorrente.

Subsidiariamente, caso se entenda que tais valores são receitas tributáveis pelo PIS e COFINS, os dispêndios com o tráfego mútuo ou direito de passagem constituem base de cálculo para a tomada de créditos dessas contribuições. E sendo a mesma alíquota aplicável no cálculo do débito e do crédito, o saldo seria zero, inexistindo crédito tributário a ser constituído.

Ainda subsidiariamente, pede a anulação do lançamento, na medida em que não teria segregado as verbas referentes ao tráfego mútuo daquelas atinentes ao direito de passagem, tratadas indistintamente no Auto de Infração. Ou, ainda subsidiariamente, que se realize nova diligência para que a Fiscalização individualize, dentre os valores que serviram de base de cálculo das contribuições objeto dos autos de infração, quais deles referem-se a despesas com direito de passagem pelo exclusivo tráfego em trecho ferroviário alheio sem recursos operacionais de outra concessionária, e quais deles referem-se a despesas com tráfego mútuo representativos de um serviço prestado, admitindo-se o crédito quanto a este último e excluindo o respectivo montante do crédito tributário.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração digitalmente estabelecida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Recurso de ofício

Admissibilidade

A decisão recorrida julgou o lançamento de ofício parcialmente procedente, para excluir os valores lançados relativamente aos fatos geradores demonstrados abaixo:

BASE DE CÁLCULO EXCLUÍDA DO LANÇAMENTO	R\$ 91.671.631,10		
	PIS (1,65%)	Cofins (7,6%)	
Valores de principal cancelado	1.512.581,91	6.967.043,96	8.479.625,87
Valores de multa de lançamento de ofício cancelada	1.134.436,43	5.225.282,97	6.359.719,40
Totais cancelados	2.647.018,35	12.192.326,94	14.839.345,28

Exonerado o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa em R\$ 14.839.345,28, valor superior ao fixado pela Portaria MF nº 03, de 2008, conhecimento do recurso de ofício impetrado pelo presidente da 1ª Turma da DRJ/BHE.

Quanto ao óbice levantado no recurso voluntário contra a abertura do recurso de ofício, não se olvide que, nos termos do art. 145 do CTN, depois de notificado o sujeito passivo, o lançamento de ofício só se altera por efeito de impugnação ou de revisão de ofício do lançamento, nos casos admitidos pelo art. 149. Desnecessário dizer, a alteração nos valores do lançamento não foi decorrente de revisão de ofício, que não ocorreu, e sim da impugnação, na parte acolhida pela DRJ/BHE-1ª Turma.

Mérito

Consta do Relatório da Diligência Fiscal, fls. 1.043 a 1.045, que houve equívoco na inclusão, na base de cálculo da Cofins e do PIS, das receitas lançadas nas contas contábeis de tráfego mútuo terminadas em 002, como se não tivessem sofrido tributação, pois, depois de nova análise das contas, constatou-se que as receitas de tráfego mútuo ali lançadas foram efetivamente tributadas.

Assim sendo, o ajuste procedido pela decisão recorrida, excluindo essa parcela do lançamento, foi procedente.

Negue-se provimento ao recurso de ofício.

Recurso voluntário*Admissibilidade*

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 1.079 a 1.103 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-BHE-1ª Turma nº 02-52.260, de 17 de dezembro de 2013.

Matéria litigiosa

Circunscreva-se o litígio às exigências de PIS e Cofins incidentes sobre valores repassados a terceiros a título de tráfego mútuo e direito de passagem, haja vista que as glosas dos créditos das contribuições que supostamente não poderiam ter sido aproveitados não repercutiram no lançamento e foram retirados da lide pela decisão recorrida.

Mérito

Inicialmente, convém esclarecer que o ora recorrente já foi sujeito passivo de autuação anterior, objeto do processo administrativo fiscal nº 10680.008821/2006-30, com decisão final no Acórdão nº 201-80.611, de 20 de setembro de 2007, confirmada por decisão em embargos de declaração, Acórdão nº 201-87.227, de 6 de junho de 2008, ambos relatados pelo Conselheiro José Antônio Francisco, com as seguintes ementas:

Acórdão nº 201-80.611

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001

Ementa: PIS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O termo inicial do prazo de decadência para lançamento do PIS é a data do fato gerador, no caso de haver pagamentos antecipados, ou, do contrário, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

COFINS. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial da Cofins é de dez anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002, 31/12/2002, 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003, 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 31/08/2003, 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/12/2003, 31/01/2004

Ementa: "TRANSPORTE FERROVIÁRIO. TRÁFEGO MÚTUO. NATUREZA. DESPESA.

O tráfego mútuo não descaracteriza a prestação de serviço ao usuário de transporte ferroviário, nem retira dos valores recebidos pela empresa prestadora do serviço a natureza de receita, representando despesas os valores pagos à concessionária cedente, em função da remuneração pelo uso de sua malha e equipamentos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002, 30/11/2002

Ementa: TRANSPORTE FERROVIÁRIO. TRÁFEGO MÚTUO. NATUREZA DESPESA.

O tráfego mútuo não descaracteriza a prestação de serviço prestada ao usuário de transporte ferroviário, nem retira dos valores recebidos pela empresa prestadora do serviço a natureza de receita, representando despesas os valores pagos à concessionária cedente, em função da remuneração pelo uso de sua malha e equipamentos.

Recurso negado.

Acórdão nº 201-81.227

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/01/1988, 29/02/1988, 31/03/1988, 30/04/1988, 31/05/1988, 30/06/1988, 31/07/1988, 31/08/1988, 30/09/1988, 31/10/1988, 30/11/1988, 31/12/1988, 31/01/1989, 28/02/1989, 31/03/1989, 30/04/1989, 31/05/1989, 30/06/1989, 31/07/1989, 31/08/1989, 30/09/1989, 31/10/1989, 30/11/1989, 31/12/1989, 31/01/1990, 28/02/1990, 31/03/1990, 30/04/1990, 31/05/1990, 30/06/1990, 31/07/1990, 31/08/1990, 30/09/1990, 31/10/1990, 30/11/1990, 31/12/1990, 31/01/1991, 28/02/1991, 31/03/1991, 30/04/1991, 31/05/1991, 30/06/1991, 31/07/1991, 31/08/1991, 30/09/1991, 31/10/1991, 30/11/1991, 31/12/1991, 31/01/1992, 29/02/1992, 31/03/1992, 30/04/1992, 31/05/1992, 30/06/1992, 31/07/1992, 31/08/1992, 30/09/1992, 31/10/1992, 30/11/1992, 31/12/1992, 31/01/1993, 28/02/1993, 31/03/1993, 30/04/1993, 31/05/1993, 30/06/1993, 31/07/1993, 31/08/1993, 30/09/1993, 31/10/1993, 30/11/1993, 31/12/1993, 31/01/1994, 28/02/1994, 31/03/1994, 30/04/1994, 31/05/1994, 30/06/1994, 31/07/1994, 31/08/1994, 30/09/1994, 31/10/1994, 30/11/1994, 31/12/1994, 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 30/04/1995, 31/05/1995, 30/06/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 30/09/1995, 31/10/1995, 30/11/1995, 31/12/1995, 31/01/1996, 29/02/1996, 31/03/1996, 30/04/1996, 31/05/1996, 30/06/1996, 31/07/1996, 31/08/1996, 30/09/1996, 31/10/1996, 30/11/1996, 31/12/1996, 31/01/1997, 28/02/1997, 31/03/1997, 30/04/1997, 31/05/1997, 30/06/1997, 31/07/1997, 31/08/1997, 30/09/1997, 31/10/1997, 30/11/1997, 31/12/1997, 31/01/1998, 28/02/1998, 31/03/1998,

30/04/1998, 31/05/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998,
 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998, 31/01/1999,
 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999,
 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999,
 31/12/1999, 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000,
 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000,
 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001,
 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001,
 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001,
 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002,
 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002,
 30/11/2002, 31/12/2002, 31/01/2003, 28/02/2003, 31/03/2003,
 30/04/2003, 31/05/2003, 30/06/2003, 31/07/2003, 31/08/2003,
 30/09/2003, 31/10/2003, 30/11/2003, 31/12/2003, 31/01/2004,
 29/02/2004, 31/03/2004, 30/04/2004, 31/05/2004, 30/06/2004,
 31/07/2004, 31/08/2004, 30/09/2004, 31/10/2004, 30/11/2004,
 31/12/2004, 31/01/2005, 28/02/2005, 31/03/2005, 30/04/2005,
 31/05/2005, 30/06/2005, 31/07/2005, 31/08/2005, 30/09/2005,
 31/10/2005, 30/11/2005, 31/12/2005, 31/01/2006, 28/02/2006,
 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006, 31/07/2006,
 31/08/2006, 30/09/2006, 31/10/2006, 30/11/2006, 31/12/2006,
 31/01/2007, 28/02/2007, 31/03/2007, 30/04/2007, 31/05/2007,
 30/06/2007, 31/07/2007, 31/08/2007, 30/09/2007, 31/10/2007,
 30/11/2007, 31/12/2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO NO ACÓRDÃO. CABIMENTO. RETIFICAÇÃO.

Tendo ficado demonstrado o erro no resultado do julgamento, em face do voto do relator e da composição da Câmara, retifica-se o Acórdão nº 201-80.611.

Embargos acolhidos.

Há notícia naqueles autos de que o contribuinte impetrou ação ordinária anulatória e que os débitos lançadas acabaram por ter sua exigibilidade suspensa por força de decisão em agravo de instrumento.

Alegação de mudança de critério jurídico – art. 146 do CTN

Por conta dessa autuação prévia, o recorrente, em preliminar, alega ofensa ao art. 146 do CTN. Alega que a conduta de não incluir os valores do tráfico mútuo na base de cálculo do PIS e da COFINS no período autuado de maio a dezembro de 2007 se deu com base em lançamento anteriormente realizado, ou seja, nada mais fez do que cumprir entendimento já externado pela RFB.

Deve-se ter em conta que o lançamento aventado referiu-se a períodos sujeitos à tributação cumulativa de que trata a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Incidentalmente, reportando-se à incidência não cumulativa, o agente autuante referiu que “a exclusão do tráfico mútuo da base de cálculo do PIS e da Cofins deixa de produzir efeitos tributários, pois se há um débito pelo valor do tráfico mútuo excluído, existe um crédito de igual valor pelo custo associado”.

Não há todavia como invocar mudança de critério jurídico, ainda que se tenha a opinião do autuante como tal, quando o regime de tributação e, sobretudo, os fatos tributáveis são completamente diversos. A autuação de que ora se cogita tem como base legal a Lei nº 10.683/2003, assinada por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 23/07/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 07/07/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 08/07/2014 por IVAN ALLEGRET

10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Enquanto na autuação anterior, a auditoria debruçou-se sobre os períodos de apuração sujeitos ao regime cumulativo, aqui se trata dos PAs de maio a dezembro de 2007, tributados pelo regime da não cumulatividade.

Não se trata portanto de mudança de critério jurídico senão de mudança de fatos jurídicos.

Mérito – tributação das receitas repassadas a terceiros por tráfego mútuo e direito de passagem

O cerne do litígio consiste em determinar de quem são as receitas decorrentes do tráfego mútuo e do direito de passagem que se valem de malhas operadas por terceiros, ou seja, daquelas quantias pagas pelos clientes da recorrente e, posteriormente, repassadas às proprietárias de outras vias férreas seja por tráfego mútuo ou por direito de uso de suas malhas. A recorrente, obviamente, entende que esse valor repassado não pode integrar sua receita, para fins de incidência das contribuições sociais.

A propósito, a Resolução nº 433, de 17 de fevereiro de 2004, da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT, definiu os institutos:

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

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

II - direito de passagem: é a operação em que uma concessionária, mediante remuneração ou compensação financeira, permite a outra trafegar na sua malha para dar prosseguimento, complementar ou encerrar uma prestação de serviço público de transporte ferroviário, utilizando a sua via permanente e o seu respectivo sistema de licenciamento de trens."

Como é de sabença, as contribuições sociais não cumulativas tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. E os valores excluídos da base de cálculo pelo autuado não se encontram entre as exclusões admitidas pelas leis de regência.

Peço vênia para discorrer sobre o óbvio. A tributação de receitas difere da tributação do lucro, em que, de regra, admite-se a dedução de todo o gasto que é necessário e usual ao funcionamento da pessoa jurídica. Quando se tributam receitas, não se almeja o lucro, mas apenas o montante que a pessoa jurídica auferiu com a sua atividade, desprezando-se as despesas e custos em que incorreu para tanto. E normal que, nesse contexto de tributação de

receitas, emirjam irresignações quanto a parcelas auferidas que, por algum motivo, acabem sendo pagas a outrem.

A sistemática da não-cumulatividade tem amenizado o problema, permitindo a escrituração e o aproveitamento de créditos das contribuições oriundos de pagamentos feitos a outras pessoas jurídicas radicadas no País, mas apenas aquele montante que a pessoa jurídica angariou (ignoradas as despesas e custos) com a sua atividade.

Toda e qualquer atividade econômica pressupõe custos. Em qualquer tipo de atividade, parte da receita corresponderá a custos a serem arcados por quem desenvolve a empresa. Mesmo na atividade de venda de mercadorias no varejo, é notório que significativa parcela do preço recebido corresponde ao custo da mercadoria vendida e que será, de algum modo, repassado ao produtor ou fornecedor do varejista. Nem por isso, a receita deixa de ser, para o varejista, a integridade do preço recebido. Na atividade econômica exercida pelo recorrente quando se vale das malhas de terceiros para a consecução dos seus objetivos societários, a necessidade de repasse desses custos fica ainda mais evidente.

Nesse contexto, pretender que todos os valores que correspondem a custos ou despesas necessárias ao auferimento da receita devem ser dela excluídos, significa pretender igualar receita a lucro. Seja contratual ou legal a natureza do custo ou despesa incorridos, o só fato de eles existirem não dá a ninguém o direito de pretender excluí-los. Mesmo as obrigações *ex lege* a que o auferidor da receita está sujeito incluem-se na receita para todos os efeitos.

Portanto, o critério que deve orientar a identificação de ser a receita própria ou não da pessoa jurídica não pode ser o puramente econômico. Sob esse prisma, quase toda a receita é repassada a terceiros. O que sobra é justamente o lucro. Portanto, o critério é imprestável por acabar identificando lucro e receita, institutos que a própria Constituição fez questão de diferenciar (art. 195, I, “b” e “c”). O aspecto que há de ser levado em conta é, essencialmente, o jurídico.

No caso presente, a recorrente ajusta sua vontade com a do seu cliente, para lhe oferecer certo serviço em troca da remuneração correspondente. Tal contrato possui apenas duas partes. O cliente não conhece e nem se relaciona com as cessionárias das malhas ferroviárias eventualmente necessárias para completar o serviço. Na verdade, o cliente não tem qualquer ingerência sobre quem será a companhia que promoverá o complemento do transporte. A recorrente oferece a seu cliente um serviço completo, e não a intermediação comercial junto a terceiros. O fato de haver a necessidade prática de a recorrente tomar serviços de terceiros não transforma estes em contratantes dos clientes da primeira. Ou seja, essa eventual segunda relação jurídica estabelece-se entre a recorrente e terceiros concessionários de malhas ferroviárias, e não entre estes e o contratante do serviço. A recorrente não é, sob o ponto de vista jurídico, mera depositária e repassadora dos recursos.

Trata-se de relações jurídicas absolutamente distintas. A cessionária da via férrea não tem qualquer responsabilidade contratual junto ao cliente da recorrente, e vice-versa. Mesmo que o cliente deixe de pagar pelo serviço tomado, fica incólume o dever de a recorrente honrar suas obrigações junto a quem lhe cedeu o uso da via. Assim como falece à cessionária da via cujo uso foi cedido qualquer direito ou pretensão contra o cliente.

Não prosperará, portanto, a tese da recorrente. Ela pretende que se identifique uma relação entre o cliente e a eventual cessionária da via necessária para complemento do serviço, de modo que o valor pago pelo primeiro seja considerado também receita da segunda, e não apenas da recorrente. Ao contrário, entendo que a recorrente, em relação aos seus clientes, opera em nome e por conta próprios, significando o tráfego mútuo ou o direito de

passagem apenas um dos custos do serviço que presta e, por isso, não pode ser subtraído da base de cálculo das contribuições sobre a receita.

Mérito – direito à tomada de crédito em relação aos gastos com a remuneração do tráfego mútuo e direito de passagem

A recorrente requer, subsidiariamente, que se admita a tomada de crédito sobre os valores repassados a outras empresas ferroviárias, a título de tráfego mútuo e direito de passagem, a serem descontados dos valores devidos dessas contribuições.

A tomada de crédito das contribuições sociais por gastos com insumos utilizados na fabricação de bens ou na prestação de serviços está prevista no inc. II do art. 3º das leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Confira-se:

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)

Grifei as locuções bens e serviços para salientar que, em se tratado de insumos, o que possibilita o creditamento é, em princípio, o gasto com bens e serviços.

Disso exsurge imediatamente a impossibilidade de se admitir o creditamento relativamente aos gastos com direito de passagem, já que, à toda prova, não se subsume no conceito de bem, nem de serviço.

Quanto ao tráfego mútuo, a regulamentação da ANTT determina que as concessionárias celebrem contratos operacionais específicos que, entre outras cláusulas, prevêm critérios para o estabelecimento de tarifas nessas operações. Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a ANTT não interfere nessa pactuação, que se reveste de natureza de direito privado.

Por definição, o tráfego mútuo diz respeito ao complemento da prestação de serviço da concessionária que contratou o serviço com seu cliente. Assim, ainda que complementar, há efetivamente uma atividade de prestação de serviço pela concessionária em cuja malha ferroviária o serviço deva ser finalizado, mediante remuneração paga pela prestadora do serviço originalmente contratado. Esta, em contrapartida, tem direito de creditar-se dos valores pagos para remunerar esse serviço.

Conclusões

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso, para admitir a dedução de créditos pelos valores pagos a título de tráfego mútuo (*stricto sensu*) das

contribuições devidas em razão da inclusão, na base de cálculo, dos gastos com remuneração de tráfego mútuo e com pagamentos de direitos de passagem.

Sala de sessões, em 29 de maio de 2014


Alexandre Kern

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista

A Resolução nº 433, de 17 de fevereiro de 2004, da Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT, realmente definiu os institutos:

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

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

II - direito de passagem: é a operação em que uma concessionária, mediante remuneração ou compensação financeira, permite a outra trafegar na sua malha para dar prosseguimento, complementar ou encerrar uma prestação de serviço público de transporte ferroviário, utilizando a sua via permanente e o seu respectivo sistema de licenciamento de trens.”

Depreende-se, pois, que o direito de passagem nada mais é do que a cessão onerosa de meios físicos, em que uma concessionária, mediante remuneração, ainda que sob a forma de compensação financeira, se obriga a permitir que outra concessionária trafegue na sua malha ferroviária, seja para dar prosseguimento complementar a uma prestação de transporte ferroviário, seja para encerrar essa própria prestação, utilizando o seu sistema de licenciamento de trens.

De fato, não se trata de uma prestação de serviços, em seu conceito clássico, uma vez que a Recorrente, nesse caso específico, atuando como concessionária, ou seja, remunerando outra concessionária pelo denominado direito de passagem, não se coloca como tomadora de um “*facere*”.

Por outro lado, tampouco se identifica um fazer da concessionária cedente em favor da Recorrente, pois a primeira, inclusive por obrigação regulamentar, cede os seus meios para que a Recorrente complemente um serviço de transporte ferroviário ou encerre a obrigação de transporte ferroviário naquele trecho não alcançado pela sua malha.

Trata-se, pois, de uma genuína “obrigação de dar”, em que, como observado, a concessionária detentora da concessão sobre determinado trecho cede a outra concessionária o direito de utilização de sua malha, permitindo inclusive a utilização de seu sistema de licenciamento de trens.

Em outras palavras, não se trata de contraprestação de uma atividade, um serviço prestado, e muito menos da aquisição de um bem, conforme pontuado pelo Ilustre Relator. Contudo, essa singela cessão de meios físicos se identifica com a locação de coisas, conforme prevista no artigo 565 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Ora, a concessionária cedente de seus meios se obriga regularmente a permitir/ceder a sua malha ferroviária e seu sistema de licenciamento de trens, — bens esses que se qualificam como não fungíveis—, em favor de outra concessionária (no presente caso, a Recorrente), para a prestação do serviço de transporte ferroviário, por tempo determinado, mediante remuneração.

E sem o pagamento dessa contraprestação pela cessão/aluguel da malha ferroviária e do sistema de licenciamento de trens, a Recorrente, na qualidade de concessionária/locatária, pelo tempo suficiente para cumprir a sua obrigação de transporte, realiza a sua importante atividade.

Tenho, pois, que o direito ao crédito do PIS e da COFINS dos valores pagos pela Recorrente em razão de seu direito de passagem, direito este devidamente remunerado por ela, justifica-se tanto como aluguel de equipamentos (malha ferroviária e o sistema de transporte ferroviária), nos termos do inciso IV, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, como não se aparta do conceito de “insumo” para a prestação do serviço de transporte ferroviário pela Recorrente.

Nesse aspecto, não posso deixar de ressaltar quão intuitiva é a correlação do direito de passagem, nesse caso específico, como insumo na prestação de serviço de transporte ferroviário, pois sem a cessão, a permissão de utilização da linha ferroviária e dos trens que compõem o sistema de transporte ferroviário a Recorrente está simplesmente impedida de dar cabo à sua relevante atividade.

Ademais, julgo importante mencionar que o CARF vem adotando conceito próprio de insumo, diverso da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, sempre que se identifica circunstancialmente a imprescindibilidade de um determinado item para a atividade do contribuinte, como ocorrente nesse processo.

Dessa forma, o meu voto no sentido de dar o direito de crédito das Contribuições ao PIS/COFINS para a Recorrente no que se refere aos valores pagos a título de direito de passagem, por qualificar essa contraprestação como cessão/aluguel de coisa (malha

ferroviária/sistema de transporte), sendo tal cessão/aluguel um verdadeiro insumo para a prestação do serviço de transporte.

É como voto.

Luiz Rogério Sawaya Batista

Declaração de Voto

Conselheiro Ivan Allegretti

Entendo que o provimento do recurso deve ser integral, sob duas perspectivas.

Em **primeiro plano**, porque entendo que as receitas que remuneram atividades submetidas à concessão pública apenas podem configurar receita própria em relação exclusivamente à legítima concessionária da respectiva e específica área de concessão.

Tanto o “tráfego mútuo” como o “direito de passagem” são mecanismos estabelecidos pelo Governo como instrumentos para possibilitar – e mesmo obrigar – a interligação entre as diversas áreas objeto de concessão, não apenas permitindo, mas também forçando a interrelação das concessionárias e, assim, a integração da malha ferroviária.

Embora se refiram a instrumentos de direito civil, tais normas na verdade tem natureza de direito administrativo, pois balizam o relacionamento entre as concessionárias de concessões públicas de um mesmo setor.

Por isso, os valores que são recebidos do usuário a título de “tráfego mútuo” e “direito de passagem” correspondem a valores que não pertencem à concessionária que atua como mera intermediária destes recursos, que não devem integrar a sua receita bruta, pois apenas configura receita do efetivo concessionário do serviço público, a quem coube a concessão da malha que será remunerada por estas duas modalidades.

A remuneração do serviço de transporte apenas pode configurar receita bruta ou faturamento da pessoa jurídica que detém a concessão deste serviço.

Em outras palavras, não existe remuneração de transporte ferroviário realizado fora da área de concessão da concessionária da ferrovia, pois tal receita apenas pode ser legítima e legalmente auferida pela pessoa jurídica destinatária da concessão.

Em **segundo plano**, ainda que se admitisse que tais valores devessem ser tratados como receita bruta da concessionária intermediária, o que poderia argumentar ao fundamento de que se estaria diante do regime de apuração não-cumulativo das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 – em que PIS/Cofins teria uma base de cálculo mais abrangente, em virtude da ampliação do alcance do art. 195, II, da Constituição pela Emenda Constitucional nº 20/98 –, ainda assim, pela mesma razão, seria necessário reconhecer que os pagamentos realizados pela concessionária a título de “tráfego mútuo” e de “direito de passagem” geram crédito de PIS/Cofins não-cumulativo.

A conclusão do Conselheiro Relator, no sentido de negar o direito de crédito em relação ao direito de passagem, a meu ver, apenas se justifica por uma preocupação de rigor técnico do Conselheiro, baseada apenas nos conceitos envolvidos, mas que seria equivocada,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 1.200-2 de 24/09/2001.

Autenticado digitalmente em 07/07/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 23/08/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 23/07/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 07/07/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 08/07/2014 por IVAN ALLEGRET

TI

Impresso em 29/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

por deixar de considerar o contexto e a realidade do que efetivamente significam estes pagamentos.

Segundo esta visão estritamente conceitual do “direito de passagem”, tratar-se-ia de uma remuneração pelo exercício de um direito de transitar por um determinado lugar. E a remuneração de um direito não configuraria a hipótese legal de aquisição de “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, prevista no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ocorre que não se está diante do instituto civil do “direito de passagem”. Está-se diante da contratação entre duas empresas de transporte ferroviário, significando este pagamento de “direito de passagem” não apenas o direito de passar por sobre os trilhos, mas a contratação de um plexo de direitos e deveres, o qual configura efetiva prestação de serviço, envolvendo todo o suporte necessário de acompanhamento e supervisão contínua do trajeto do comboio, direcionamento dos entroncamentos de linhas, aviso e interrupção de cruzamentos, serviços de apoio etc.

Entendo que o pagamento do “direito de passagem” configura aquisição de serviço necessário e indispensável para a prestação do serviço de transporte ferroviário.

Entender diferente levaria ao absurdo de recusar ao contribuinte o direito de crédito em relação a um de seus principais custos necessários e indispensáveis para levar adiante a sua atividade produtiva, sendo que é exatamente esta a finalidade perseguida pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 ao eleger as hipóteses que dão direito de crédito.

As referidas Leis, ao tratar dos insumos necessários para a atividade produtiva, referem-se em conjunto a “bens e serviços” com a finalidade expressa de alcançar tudo, toda a realidade de elementos que sejam aplicados na atividade produtiva.

Assim, entendo que a interpretação correta e adequada do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 deve ser no sentido de alcançar todos os pagamentos de insumos destinados à atividade produtiva, o que inclui a remuneração pelo uso de bens e direitos, não se podendo pretender excluir tais situações ao pretexto de se levar ao extremo a restrição do conceito de “bem” e de “serviço”.

Por fim, além de configurar prestação de serviços, acredito que tal pagamento também configuraria a hipótese prevista no inciso IV, por traduzir uma espécie de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos”, visto que o aparelhamento dos trilhos é necessário para o tráfego do comboio, configurando equipamento necessário para a locomoção do trem.

Por tais fundamentos, entendo que deve ser provido integralmente o recurso do contribuinte.

Ivan Allegretti