



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

**Processo n°** 18471.000722/2003-34  
**Recurso n°** 153.640 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-00.795 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 02 de fevereiro de 2011  
**Matéria** PIS e Cofins  
**Recorrente** MRS LOGÍSTICA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/03/1998

DECADÊNCIA. LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. SÚMULA Nº 8 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O prazo para constituição das contribuições sociais, incluindo as previdenciárias, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Inteligências da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

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

Período de apuração: 01/04/1998 a 31/12/1998

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/1998 a 31/12/2002

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas (relatora), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto, que davam integral provimento. Designado o Conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral o Dr. Rodrigo Leporace Farret, OAB/DF 13841.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas - Relatora.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## **Relatório**

Trata-se de dois autos de infração lavrados contra a Recorrente (fls. 61/73 e 270/283) para o fim de exigir valores relativos à COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e ao PIS - Programa de Integração da Seguridade Social - no período de janeiro/1998 a dezembro/2002. Ambos os autos de infração foram cientificados ao contribuinte em 10/04/2003.

Conforme se verifica do “Termo de Constatação” (fls. 59/60), a presente autuação tem como fundamento as seguintes infrações:

**período de jan/98 a dez/02** – exclusão da base de cálculo dos tributos dos valores relativos a “RATEIO DE FRETES”, a autuação se deu em virtude da exclusão não contar com supedâneo legal;

**período de jan/98 a dez/98** – exclusão da base de cálculo dos tributos dos valores relativos às CONTAS 16000.000 – VENDA DE MATERIAIS INSERVÍVEIS e 16101.0001 – VENDAS SERV. VIA PERMANENTE.

Registra-se que, no que se refere à autuação mencionada no item (ii) acima, houve concordância da Recorrente com o recolhimento de valores ainda na primeira instância administrativa, razão pela qual esta questão não importa a este tribunal administrativo.

Inconformada, a Recorrente interpôs impugnação às fls. 146/163 e 355/372.

Em relação à outra parte da autuação, a Recorrente esclarece que é empresa privada, concessionária do serviço público de transporte viário de cargas da malha sudeste e que, em virtude de sua atividade, deve se submeter a regras próprias do setor ferroviário de cargas, principalmente ao Regulamento de Transporte Ferroviário. Neste sentido esclarece que, tendo em vista as limitações geográficas de cada malha férrea, o artigo 6º do Decreto nº 1.832/96 (regulamentador do transporte ferroviário) determina que as administrações ferroviárias são obrigadas a operar em tráfego mútuo.

De acordo com a Resolução nº 433 da ANTT - Associação Nacional de Transportes Terrestres - conceitua-se tráfego mútuo como a operação que se dá em decorrência de contrato firmado entre concessionárias, para permitir os contratos ferroviários que ultrapassem os limites geográficos da malha.

Ainda tratando a regulamentação deste assunto, o Ajuste SINIEF nº 19/89 determina que para acobertar o transporte intermunicipal e interestadual de mercadorias, desde a origem até o destino, independente do número de ferrovia co-participantes, as Ferrovias onde se iniciar o transporte deverão emitir um único despacho de carga, sem destaque do ICMS, quer por tráfego próprio, quer por tráfego mútuo. Portanto, para a Recorrente, é obrigatório o tráfego mútuo e a emitir um único documento de transporte. Neste sentido, a Recorrente defende a equidade do sistema de transporte de cargas com o transporte de passageiros e defende a identidade de tratamento.

Defende ainda a Recorrente que não realiza a exclusão da base de cálculo do frete compartilhado, mas apenas realiza o destaque, na intenção de informar, o que gerou a errônea impressão de que os valores não foram recolhidos. Registra ainda que na mesma conta contábil a Recorrente incluiu os valores dos fretes compartilhados a receber.

Todavia, ainda que houvesse a exclusão da base de cálculo dos valores repassados a terceiros, a Recorrente defende a aplicação imediata do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que prevê a exclusão da base de cálculo desta espécie de receitas até a exclusão do dispositivo com a Medida Provisória nº 2.158-35.

Após analisar as razões apresentadas pela Recorrente, a Quinta Turma de Julgamento da Delegacia do Rio de Janeiro – II – proferiu o acórdão nº 13-13.919 (fls. 545/557), por meio do qual concluiu pela procedência do lançamento, a saber:

***“IMPUGNAÇÃO COMPLEMENTAR***

*O complemento à impugnação é cabível desde que apresentado ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias previsto nas normas que regem o processo administrativo fiscal.*

*COFINS – MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo Impugnante.*

*TRÁFEGO MÚTUO – BASE DE CÁLCULO.*

*É incabível a exclusão da base de cálculo da COFINS e do PIS 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.”*

Em resumo, os julgadores administrativos de primeira instância entenderam que não há, na legislação, permissão para que os valores repassados a terceiros sejam excluídos da base de cálculo do PIS e Cofins. Em relação à argumentação de que os valores não são receitas propriamente ditas, mas mero ingresso de valores, a decisão concluiu que esta conceituação apenas seria possível se não houvesse vinculação à atividade principal da Recorrente e se os valores fossem imediatamente repassados.

Entende ainda que são dois contratos e conseqüentemente dois os serviços prestados, o serviço de frete para terceiro e o serviço de transporte apenas em um trecho para outra transportadora, inexistindo *bis in idem* por serem fatos geradores distintos. Por não considerar o valor como ingresso, nega a equiparação com as empresas do ramo de transporte de passageiros.

No tocante ao artigo 3º da Lei nº 9.718/98, a decisão de primeira instância administrativa defende que, por falta de regulamentação, a norma não chegou a ter validade.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 561/591), por meio do qual reiterou as razões de impugnação, além de alegar:

o cerceamento de defesa, em razão de não ter sido considerada complementação da impugnação apresentada pela Recorrente;

a decadência dos fatos geradores ocorridos até março/98, nos termos do artigo 150, parag. 4º, CTN, até porque ocorreu pagamento de PIS e COFINS no período;

a contratação de outra empresa para parte do transporte dos bens é imposição regulatória, não opção da Recorrente;

a receita recebida refere-se, parte ao serviço de transporte, parte ao compartilhamento da malha;

o conceito de receita é o valor que passa a integrar o patrimônio da Recorrente como receita nova, enquanto o simples ingresso refere-se aquele valor que nada agrega.

Recebido o recurso voluntário, os autos foram encaminhados a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Relatora Fabiola Cassiano Keramidas

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele conheço.

Dos fatos apresentados verifico que a discussão limita-se às seguintes questões:

ocorrência de cerceamento de defesa;

decadência dos fatos geradores ocorridos até março/1998;

conceito de receita.

(i) Do Cerceamento de Defesa

Conforme constatado no relatório, a Recorrente alega que houve cerceamento de defesa em razão dos julgadores de primeira instância administrativa não terem considerado o aditamento (fls. 509/546) aos recursos de impugnação apresentados.

Após analisar o mencionado aditamento, constato que seus termos foram trazidos para o recurso voluntário e que todas as questões debatidas foram decididas na decisão de primeira instância administrativa, razão pela qual entendo que não houve prejuízo à contribuinte. Neste particular, nego provimento à solicitação da Recorrente.

(ii) Decadência

Em sede de preliminar, reconheço a **decadência** dos fatos geradores ocorridos **dos meses de janeiro a março/1998**, uma vez que a ciência do auto de infração se deu em **abril/2003**.

Registra-se que a Recorrente realizou o recolhimento destes tributos no período autuado, tendo a inadimplência sido parcial, deixando de ser recolhidos o PIS e COFINS especificamente às receitas de frete compartilhado.

É de conhecimento geral que o Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao analisar os Recursos Extraordinários nº 55664, 559882 e 559943, declarou e reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, o que culminou na edição da Súmula vinculante nº 8, *in verbis*:

*“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”*

A simples edição da citada súmula já é suficiente para o cancelamento do presente auto de infração, não apenas em razão de ser vinculante, mas em virtude de reconhecer a total inconstitucionalidade do dispositivo legal que pretendia majorar em mais 5 anos o prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir tributos, razão pela qual **o auto de infração deve ser parcialmente cancelado, dos meses de janeiro a março/1998.**

A principal alegação existente no recurso voluntário refere-se ao conceito de receita contraposto à atividade da Recorrente.

Defende a Recorrente que as receitas recebidas para cobrir o custo com o tráfego compartilhado não são receitas propriamente ditas, mas mero ingresso de valores que serão, obrigatoriamente, repassados a terceiros.

A linha da defesa, conforme se verifica dos termos do recurso voluntário, converge para os dispositivos normativos que regulamentam o setor e que, no entender da Recorrente, lhe impõe determinados procedimentos, dentre eles a operação de frete compartilhado.

Com razão a Recorrente. É justamente por esta ótica que o processo em apreço tem que ser analisado, sob o enfoque da Recorrente pertencer a um setor regulado, especificamente de ser concessionária de um serviço público. Explico.

De acordo com o Regulamento de Transporte Ferroviário, artigo 6<sup>o</sup>, do Decreto nº 1.832/96, as administrações ferroviárias **são obrigadas a operar em tráfego mútuo**.

Por força das normas regulatórias, as empresas ferroviárias possuem limitações geográficas para a utilização da malha férrea, por isso são obrigadas a trabalhar em tráfego mútuo, de forma conjunta, para evitar a falta do serviço de transporte.

Para melhor compreensão cito a Resolução nº 433<sup>2</sup> da ANTT – Associação Nacional de Transportes Terrestres – a qual conceitua tráfego mútuo como a operação que se dá em decorrência de contrato firmado entre concessionárias, para permitir que os contratos ferroviários ultrapassem os limites geográficos da malha.

Desta forma, verifica-se que, para atender a regulamentação do setor, a Recorrente precisa operar conjuntamente com outras empresas de transporte.

E mais, além de não ter opção quanto a prestar serviço em conjunto, de acordo com as regras estaduais, todo o transporte tem que estar relacionado em um único conhecimento de transporte, ainda que seja prestado por mais de uma empresa.

É o que dispõe o Ajuste SINIEF nº 19/89<sup>3</sup>, ao determinar que para acobertar o transporte intermunicipal e interestadual de mercadorias, a Ferrovia emitirá um único despacho de carga no Estado onde se iniciar o transporte, sem destaque do ICMS, independente do número de ferrovias co-participantes.

---

<sup>1</sup> “Art. 6º As Administrações Ferroviárias são obrigadas a operar em tráfego mútuo ou, no caso de sua impossibilidade, permitir o direito de passagem a outros operadores.”

<sup>2</sup> “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.”

<sup>3</sup> “Cláusula Segunda. Para acobertar o transporte intermunicipal ou interestadual de mercadorias, desde a origem até o destino, independente do número de ferrovias co-participantes, as FERROVIAS, onde se iniciar o transporte, emitirão um único Despacho de Cargas, sem destaque do ICMS, quer para tráfego próprio quer para tráfego mútuo, que servirá como documento auxiliar de fiscalização.”

Logo, dos normativos se conclui que para a Recorrente, é impositivo o tráfego mútuo e a emissão de um único documento de transporte. Indiscutível o caráter peculiar do caso em apreço.

É de meu entendimento que o conceito de receita/faturamento, base de cálculo das contribuições em análise, estão intimamente ligados à atividade dos contribuintes e devem ser estudados caso a caso.

Neste sentido, simplesmente adotar um conceito genérico para definir “receita/faturamento”, ignorando as particularidades das atividades reguladas não parece ser apropriado para solucionar a questão.

É cediço que a Lei nº 9.718/98, em seu parágrafo 1º, artigo 3º, determina como base de cálculo do PIS e Cofins a **receita bruta**, assim 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.*”

A leitura do artigo citado, ao contrário do que muitos alegam, afasta o conceito de receita/faturamento da simples análise formal de registro contábil, para uma percepção mais aprofundada do que é efetivamente receita. Neste particular, clara está a intenção do legislador em buscar a essência da atividade e da natureza do ingresso financeiro, tanto que o texto é expresso em dizer que é *irrelevante* a classificação contábil.

Não importa o nome que é dado ao ingresso de valores, mas se ele é efetivamente receita, considerado como aumento patrimonial. E este não é o caso da situação ora em análise, ao contrário. Aqui, a Recorrente é obrigada a compartilhar seu serviço de transporte, assim como é coibida a emitir somente uma nota fiscal e receber o valor devido por todo o transporte.

A partir do momento que deixa de ser opcional, que a Recorrente não pode decidir como prestar seu serviço, inexistente qualquer possibilidade de interpretação fazendária de que “de fato” o serviço prestado foi do valor total do frete. Da mesma forma, não há que se falar em planejamento tributário, sub contratação de serviços para otimização, ou qualquer outra opção existente entre aqueles que estão no exercício total de suas vontades.

As regras são postas pela administração pública. O procedimento é ditado pelas normas regulatórias.

Importa registrar que o valor repassado para as demais empresas prestadoras de serviço estão destacados nas notas fiscais e compõe conta específica, sendo que o valor ingressado apenas trafega pela conta da Recorrente, pertencendo a terceiro. Tal fato está demonstrado no respectivo Despacho de Carga, assim como nas Notas de Débito emitidas em face da Recorrente pela concessionária co-partícipe da operação de transporte.

Tal controle é necessário porque as empresas recebem o valor referente à exata prestação de seu serviço, neste sentido, são destacadas, expressamente, as parcelas que cabem à cada concessionária envolvida, em função da distância percorrida em cada malha. O valor pago às demais concessionárias é o resultado positivo entre as partilhas dos fretes.

De acordo com este raciocínio, claro está que não se pode prescindir, para permitir a tributação pretendida pela fiscalização, que a conta de receita que se pretende

tributar represente efetivamente uma receita para a companhia, o que, frise-se, não ocorre no presente caso. Procedimento inverso seria tributar valores inexistentes ou o próprio patrimônio do contribuinte que, por sua própria definição, não é objeto do PIS e Cofins.

Analisando estas premissas entendo que a questão é similar à tributação do *roaming* das empresas que prestam outro tipo de serviço público, o da telecomunicação. Estas empresas, de forma idêntica, por força de regulação, prestam serviços para outras em virtude do alcance geográfico.

A tributação do *roaming* já foi analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos autos do processo administrativo nº 10166.000888/2001-31, RP/203-120710, Acórdão nº CSRF/02-02.218, tendo a decisão sido favorável ao contribuinte, conforme voto citado a seguir do Ilustre Conselheiro Rogério Dreyer, a saber:

*“Cito sempre como exemplo aquelas operações que, por seu caráter consuetudinário, se consagram no mundo dos negócios, tais como: receita de vendas de passagens aéreas recebidas pelas agências de turismo, a recebida pelo hotel e destinada ao restaurante terceirizado, a destinada à mídia pelas agências de publicidade (esta igualmente regulamentada) e a recebida por empresas de logística de transporte e destinadas a transportadores diversos.*

*No presente caso, indene de dúvidas, até por tratar-se de concessão governamental para a exploração dos serviços de comunicação por telefonia móvel, a atividade é grandemente regulamentada. Esta regulamentação prevê, entre outros aspectos, a regionalização das operadoras, ainda que, com regramento básico, permita a contratação de parcerias entre as diversas operadoras.*

*A sistemática da cobrança pela operadora que presta o serviço diretamente ao cliente (usuário do telefone móvel), decorre desta simbiose da regulamentação e das parcerias envolvidas, com destacada importância do cumprimento de regras que visam otimizar o serviço e proteger o consumidor.*

*Por certo esta parceria, no mais das vezes, fica cingida ao operador disponível para disponibilizar o roaming, pouco restando à operadora do usuário visitante, além do que disponibilizar aquela operadora que está em atividade na região visitada.*

*Ainda mais, a exemplo que ocorre na telefonia fixa, a conta da visita feita pelo usuário da operadora que presta o serviço inicial ao usuário poderia ser pago diretamente à operadora visitada, em fatura própria. Não o é, certamente, por conta da pré-falada otimização do serviço e de sua eficiência.*

*Em tempos recentes, o visitante era obrigado a registrar-se na área visitada, para utilizar o seu aparelho móvel. Atualmente, tal é feito de forma automática, por avanço tecnológico e por regulamentação que, como já asseverei, procura preservar a eficiência do serviço, a proteção do usuário e o desconforto a este causado pela necessidade de, em sendo viajor contumaz, ter que pagar diversas faturas num mesmo período.*

*Argumento ainda, na defesa de minha tese, que as despesas de roaming vem devidamente discriminadas na fatura apresentada. Fosse a pareceria, por sua natureza, determinante do entendimento que a integralidade da receita recebida pela operadora visitante fosse própria, e os valores pagos à visitada custo da primeira, desnecessário seria a revelação, ao usuário, dos valores pagos à visitada. Tal relação comercial não poderia ser, em tese, oposta ou sofrer interferência do Poder Público ou do usuário, restando protegida pela privacidade. E é consabido que não é este o caso. A profunda regulamentação existente não deixa margens de liberalidade. Pelo menos não a ponto de permitir que se entenda, juridicamente, ser a receita recebida do usuário como própria, definindo a repassada à visitada como custo.*

*Para finalizar, trago à colação excertos do voto que proferi no Recurso no 123057, processo nº 10980.009821/2002-49, acórdão nº 201-77020, e que guardam intimidade com os conceitos aplicáveis ao presente caso e que transcrevo abaixo:*

*“O faturamento é conceito com fundamento e efeito jurídicos e não pode expandir-se para albergar qualquer ingresso no caixa do contribuinte.*

*Lembro de opinião que manifestei em discussão em processo onde se analisava a incidência do PIS sobre receita de aluguel de imóveis próprios, considerando que, se a atividade se inseria nos objetivos do contribuinte como atividade econômica, a contribuição era devida, visto que ocorrente faturamento. Contrário sensu, se a atividade não era precípua do contribuinte e o aluguel limitava-se ao aproveitamento de bem ocioso, não ocorria o fenômeno.”*

*“Reitero, portanto, que o faturamento ocorre quando existe intimidade entre o ato praticado e a atividade exercida efetivamente pelo contribuinte.”*

*“Para bem pautar a discussão, devo repelir os fundamentos defendidos pela autoridade fiscal para desmontar os argumentos defendidos sobre a natureza e a limitação do serviço prestado.*

*Disse a autoridade fiscal, abençoada pela decisão recorrida, que o tratamento dado pelo ICMS demonstrava claramente a extensão do ingresso da receita, como pertencente ao contribuinte, restando o valor do repasse das apregoadas sub-contratação ou terceirização como irrelevantes para afastar a incidência do tributo objeto do presente processo sobre o valor total recebido.*

*Ainda que possa ser considerável o argumento, o mesmo não se sustenta. Não se pode pretender justificar a incidência de determinado tributo com base em requisito formal (conhecimento de transporte) estabelecido por outro tributo, mormente de outro ente tributante e com fato gerador específico e diverso.*

*Igualmente irrelevante a não regulamentação e posterior revogação do inciso III, do § 2º, do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que afasta da tributação, verbis: “os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica”.*

*Desde sempre defendi ferrenhamente que esta norma é inócua quando comprovadamente os ingressos - que a referida regra chama de receita - forem destinados a outro contribuinte, por força de prestação de serviço autônomo ou até venda de mercadoria na mesma condição. Este entendimento em meritória homenagem ao artigo 114 do CTN que estabelece a necessidade e suficiência da situação prevista em lei para a ocorrência do fato gerador como determinante para fazer surgir a obrigação tributária.*

*Uso como exemplo as operações perpetradas pelas agências de viagem e de publicidade, que recebem, por responsabilidade, valores referentes a serviços prestados por outrem (hotéis, traslados, transportes públicos e veiculação de publicidade por meio de jornais, revistas, rádios e TVs) que, consagradamente, não constituem o fato gerador das obrigações do PIS e da COFINS.*

*Por penúltimo e em homenagem à minúcia, nem mesmo a amplitude estabelecida pelo § 1º do artigo 3º da lei há pouco citada serve como suporte para pretender exigir a contribuição guerreada.*

*Diz a norma:*

*“Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§ 1º Entende-se por receita bruta 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.”*

*Atente-se para os requisitos da regra. A mesma estabelece como elemento nuclear do fato gerador o faturamento. Especifica que tal constitui-se na receita bruta, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para defini-la.*

*Quer dizer a regra que basta ser receita para que o faturamento se aperfeiçoe e faça infletir não somente o PIS como igualmente a COFINS.*

*Data venia, constato aí questão fulcral. Não admito que qualquer ingresso de valor nos cofres do contribuinte se constitua em receita decorrente de faturamento. Temos nesta assertiva duas figuras distintas. Uma é o ingresso. A outra é a receita. Toda a receita decorre de um ingresso de valores. A recíproca, indene de dúvidas, não é verdadeira. Uso exemplo pontual, ainda que singelo, para ilustrar a conclusão: A devolução, pelo sócio, de um empréstimo feito ao mesmo pela pessoa jurídica é um ingresso de valor. No entanto, não é receita decorrente de faturamento.*

*Demonstro, por tal, que o conceito de receita deve vincular-se a um ganho da empresa, decorrente de uma atividade plenamente afeiçãoada aos seus objetivos sociais a as suas atividades operacionais. Reitero que, no presente caso, a receita auferida é a decorrente do agenciamento, pela ocorrência das premissas citadas.”*

*“Para espancar de vez as dúvidas e por derradeiro, trago preciosa e recentíssima lição legada no RESP nº 411.580, julgado em 08 de outubro de 2002, provido à unanimidade, cuja ementa transcrevo:*

*“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.*

*1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.*

*2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nestas “intermediações”.*

*3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.*

*4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E STJ acerca da distinção.*

*5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz a uma exação excessiva, lideira à vedação ao confisco.*

*3. Recurso especial provido”. (grifo do relator).*

*A certa altura do voto do eminente relator, este, citando voto anterior do Ministro José Delgado, assim se manifesta:*

*“Em consequência do explicitado, a recorrente, ao agenciar fornecimento de trabalhador temporário ao tomador de seus serviços, recebe:*

*a) a taxa de agenciamento pela prestação dos serviços que lhe são solicitados;*

*b) os valores dos salários dos trabalhadores temporários e os encargos sociais pertinentes, haja vista que, por força de lei, fica*

*responsável pelo pagamento dessas quantias a que prestou trabalho temporário e pela previdência social.*

*Para desempenhar essa atividade de agenciamento de mão-de-obra temporária, a recorrente possui um quadro de servidores permanentes que lhe prestam serviços. Mantém, por outro ângulo, cadastro contendo nomes de trabalhadores temporários, que não são seus empregados permanentes, os quais são convocados quando terceiros lhe solicitam esse tipo de mão de obra.*

*A remuneração bruta que a recorrente recebe, portanto, pelo serviço que lhe foi solicitado, é a taxa de agenciamento”.*

*Na esteira, o relator supra referenciado parafraseia texto de Eduardo Bottalho, do qual retiro excertos:*

*“3. ENTRADAS, RECEITAS E BASE DE CÁLCULO DO ISS.*

*É pois neste contexto que se coloca a distinção entre “ entradas” e “ receitas”, de inegável importância para o exame do tema.*

*As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por conseqüência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º).*

*As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva”.*

*Feitas tais considerações, nego provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.” (destaquei)*

Ante o exposto, CONHEÇO do presente recurso voluntário para o fim de DAR PARCIAL PROVIMENTO à defesa apresentada, reconhecendo a ocorrência da decadência parcial dos autos, bem como a impossibilidade de tributar-se valores que não representam receita da Recorrente, mas simples ingresso de valores.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Fabiola Cassiano Keramidas

## Voto Vencedor

Conselheiro José Antonio Francisco, designado em relação ao mérito

Quanto ao mérito, deve-se esclarecer, inicialmente, que o dispositivo do art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718, de 1998, foi revogado. Textualmente, determinava o seguinte o dispositivo:

*“§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*(...)*

*III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.”*

Portanto, determinava a lei que os valores “computados como receita” pudessem ser excluídos da base de cálculo, o que significa, irretorquivelmente, que se tratava de valores que, em princípio, já faziam parte da base de cálculo.

É elementar que, para que fossem “computados como receita”, tais valores representavam receita da pessoa jurídica que os registrava.

Portanto, trata-se de uma exclusão da base de cálculo que representava isenção. Uma isenção que, para ser efetiva, dependeria de regulamentação do Poder Executivo, que nunca ocorreu.

Por isso mesmo, a jurisprudência dos antigos Conselhos de Contribuintes firmou-se no sentido de reconhecer que se tratava de uma norma que, para ser aplicada, dependeria de regulamentação, o que nunca ocorreu.

A revogação do referido dispositivo, ademais, não infringiu a anterioridade, uma vez que nunca teve aplicação.

A consideração de que a prestação de serviços aos clientes de outras concessionárias seria obrigação das empresas ferroviárias, a teor dos arts. 3º e 4º da Resolução nº 433/2004 da ANTT é equivocada.

O tráfego mútuo, por definição, diz respeito ao complemento da prestação de serviço da concessionária que contratou o serviço com seu cliente. Assim, em nenhum momento a concessionária que presta o serviço ao usuário do transporte ferroviário deixa de ser a prestadora desse serviço.

Ocorre que a concessionária em cuja malha ferroviária o serviço deva ser finalizado é obrigada a suportar o ônus do serviço prestado, mediante remuneração paga pela concessionária prestadora do serviço ou compensação financeira recíproca.

De fato, trata-se de questão bastante semelhante à do “roaming”, conforme alegou o recorrente.

Discordo, entretanto, da interpretação dada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais à questão, por se haver baseado, principalmente, na forma de prestação de serviço, especificamente quanto aos seus limites geográficos, considerando que a concessionária contratante do serviço não poderia prestá-lo fora da área de sua atuação.

Entretanto, a realidade jurídica é outra, a começar pela legislação que rege a matéria.

Conforme já esclarecido, é certo que a concessionária que cede sua malha, equipamentos etc. presta serviços na sua área de atuação. Entretanto, de acordo com a legislação que rege a matéria, o serviço é prestado à outra concessionária, pelo uso de sua malha, equipamentos etc.

O único contrato de prestação de serviço ferroviário firmado com o usuário contratante é o efetuado com a concessionária de origem.

O ônus suportado pela outra concessionária é regulado por direito autônomo.

Basta que se considere a seguinte hipótese: quem seria o titular da ação judicial de cobrança, no caso de não pagamento pela prestação de serviço pelo usuário final?

É evidente, em razão dos contratos firmados, que seria a recorrente. Ademais, o fato de o usuário tornar-se inadimplente não afeta em nada a obrigação da recorrente, nessa hipótese, de remunerar ou compensar financeiramente a outra concessionária.

São contratos distintos e que dão origens a obrigações próprias e autônomas e, portanto, dão origem a receitas distintas. A alegação de que a receita recebida do usuário contratante é de terceiros e que o recorrente agiria como mero repassador de recursos não se sustente, por que não é essa a realidade jurídica existente.

Nesse contexto, não se pode confundir cumulatividade com “bis in idem”, uma vez que se trata de receitas de diferenças pessoas jurídicas.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso em relação à matéria em questão, acompanhando a relatora em relação às demais.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco

## **Declaração de Voto**

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto

As empresas concessionárias do serviço de transporte ferroviário, dentro de seu específico e peculiar contexto operacional, possuem, nas operações de partilha de frete, os institutos do Tráfego Mútuo e do Direito de Passagem, previstos no art. 2º da Resolução ANTT 433, de 17 de fevereiro de 2004, que se referem ao uso da malha ferroviária, de infraestrutura e/ou de serviços de outra concessionária ferroviária, em troca de contraprestação financeira.

As concessionárias ferroviárias “cedidas” (as que necessitam utilizar-se da malha ferroviária de outra concessionária) não devem registrar o recebimento das receitas de serviços de transporte ferroviários na receita bruta. Neste montante estão compreendidos os valores que serão repassados à concessionária ferroviária “cedente” da malha ferroviária, pelo tráfego mútuo ou direito de passagem. Tais valores, por representarem meros ingressos da pessoa jurídica, não devem ser registrados como receitas, tal como dispõe a NPC nº 14 abaixo transcrita:

*“Receita inclui somente a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela empresa em transações por conta própria. Importâncias cobradas por conta e em favor de terceiros, tais como impostos sobre vendas, mercadorias e serviços e impostos de valor agregado, não são benefícios econômicos que fluem para a empresa e não resultam em aumentos no patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Semelhantemente, no contexto de um relacionamento como agente ou administrador, a entrada bruta dos benefícios econômicos inclui as importâncias cobradas em favor de quem outorgou os poderes para cobrar e que não resultam em aumentos no patrimônio líquido da empresa. As importâncias cobradas em favor de terceiros (o outorgante) não constituem receita. Nesse caso, a receita é, se houver, o valor da comissão pelos serviços prestados.”*

Dessa forma, no caso das Operações de Partilha de Frete – e suas subdivisões Tráfego Mútuo e Direito de Passagem – as receitas auferidas pela concessionária ferroviária “cedida” serão arrecadadas e repassadas à concessionária ferroviária “cedente” (outorgante).

Assim, funcionam como “Deduções da Receita Bruta”. Sob a ótica da concessionária ferroviária “cedente”, as receitas auferidas decorrentes do tráfego mútuo são registradas em conta de receita bruta própria, que deverá individualizar e especificar sob qual modalidade se refere (tráfego mútuo e/ou direito de passagem). E, uma vez que a estrutura ferroviária utilizada é de sua propriedade, é este agente quem suporta os custos do uso da malha, registrando-os contabilmente nas contas de Custo do Serviço Prestado.

Entendo, nesse sentido, que, sob a égide da Lei nº 9.718/98, os ingressos decorrentes do denominado direito de passagem devem ser tributados pelo líquido auferido ao final de cada período, em sendo obrigatório por força de disposição da Agência Reguladora.

Finalmente, nesse caso, ainda que os I. Conselheiros entendam no sentido de ser esta uma receita, seria uma receita de “outra natureza”, enquadrando-se no art. 3º § 1º da aludida Lei, julgado peremptoriamente inconstitucional pelo E. STF. Cujas observâncias devemos acatar na forma do Art. 543-B do Código de Processo Civil e do Art. 62-A do RICARF.

Isso posto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Gileno Gurjão Barreto