



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 31 / 08 / 2006
VISTO

2º CC-MF
Fl. _____

Recorrente : AMERICEL S/A
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 31 / 08 / 2006
VISTO

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. LIMITES DE APRECIÇÃO DA MATÉRIA PELA AUTORIDADE JULGADORA ADMINISTRATIVA.

Somente é possível o afastamento da aplicação de normas por razão de inconstitucionalidade, em sede de recurso administrativo, nas hipóteses de haver resolução do Senado Federal suspendendo a execução de lei declarada inconstitucional pelo STF, de decisão do STF em ação direta, de autorização da extensão dos efeitos da decisão pelo Presidente da República, ou de dispensa do lançamento pelo Secretário da Receita Federal ou desistência da ação pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PIS. RECEITAS FINANCEIRAS E OUTRAS RECEITAS NÃO OPERACIONAIS.

Todas as receitas da pessoa jurídica integram a base de cálculo da contribuição, nos moldes previstos pela Lei nº 9.718, de 1998.

VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas financeiras e as variações a que a legislação tenha dado, expressamente, o mesmo tratamento não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. REPASSE DE RECEITA A OUTRA PESSOA JURÍDICA. REGULAMENTAÇÃO NÃO EFETUADA. NORMA REVOGADA.

A lei dependente de regulamento não é auto-executável e só passa a ter executoriedade com a decretação do regulamento exigido pela lei. A revogação da norma sem a expedição da regulamentação impede a sua eficácia plena.

RECEITAS DE ROAMING. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO.

As receitas de *roaming* são próprias da operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato, não se confundindo com as despesas de uso de rede de operadoras visitadas pelos seus assinantes, contratadas por ela para prestar o serviço de *roaming* em seu nome.

Recurso negado.

[Assinaturas manuscritas]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>31</u> / <u>01</u> / <u>2006</u>
 VISTO

2º CC-MF Fl. _____

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AMERICEL S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos: a) quanto à variação cambial. Vencido o Conselheiro Gustavo Vieira de Melo Monteiro; e b) quanto ao roaming. Vencidos os Conselheiros Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer; e II) por unanimidade de votos, quanto à recuperação de despesas. O Conselheiro Antonio Mario de Abreu Pinto declarou-se impedido de votar. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Armando Rodrigues Alves.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2005.


Josefa Maria Coelho Marques
Presidente


José Antonio Francisco
Relator

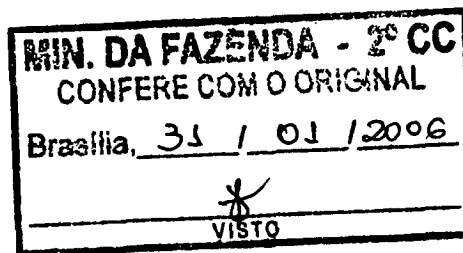
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva e Maurício Taveira e Silva.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802

Recorrente : AMERICEL S/A



2º CC-MF
Fl.

RELATÓRIO

O presente processo já foi analisado, num primeiro momento, nesta Câmara, que aprovou a Resolução nº 201-00.356 (fls. 314 a 319) para realização de diligência.

Reproduzo, abaixo, o relatório da resolução elaborada pela eminente Relatora Adriana Gomes Rêgo Galvão, que, ao final, complemento:

"AMERICEL S/A, devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado através do recurso de fls. 296/307, contra o Acórdão nº 479, de 13/12/2001, prolatado pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, fls. 287/292, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de PIS, fls. 3/6.

Da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 4/6, consta que o lançamento decorreu da falta de recolhimento do PIS, havendo sido lançadas as diferenças apuradas entre o valor devido e o pago ou declarado, conforme o caso.

De acordo com a autuação:

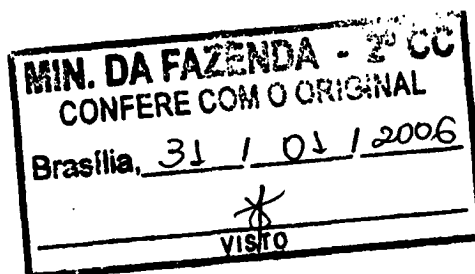
'As diferenças apuradas são originadas, em sua maior parte, pelo tratamento dispensado pelo contribuinte nos itens abaixo:

- a) não inclusão na base de cálculo do mês de fevereiro/99 de receitas financeiras (...);*
- b) exclusão indevida da base de cálculo dos valores de 'Roaming' no período de março/99 a maio/00. Essas receitas referem-se aos serviços prestados pela Americel que permitem que seus assinantes possam efetuar e receber ligações fora de suas áreas de operação, utilizando, para tanto, a rede de outras prestadoras de serviços, conforme esclarecimentos do contribuinte acerca do conceito de 'Roaming'(...) e Contrato de Tomada de Assinatura (...). Para referida prestação de serviços, a Americel, em seus contratos com os assinantes (...) estabelece que a prestação dos serviços fora de sua área de concessão dependerá dessas outras prestadoras. Em resumo, a Americel presta o serviço de telefonia móvel fora de sua área de atuação, mediante utilização das redes de outras prestadoras, sendo o preço cobrado pela Americel o próprio valor exigido por outras operadoras. E a utilização dessas redes é viabilizada mediante acordos/contratos entre Americal e as outras operadoras. O amparo legal para exclusão dessas receitas no período mencionado, segundo a Americel (...), é o item III do parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Entretanto, referido dispositivo foi revogado pelo art. 47, inc. IV, alínea 'b', da Medida Provisória nº 1991-18/2000, sem ter sido regulamentado pelo Poder Executivo e, portanto, sem ter produzido qualquer eficácia. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, esse assunto foi tratado pelo Ato Declaratório SRF nº 56/2000;*
- c) não inclusão na base de cálculo dos meses de fevereiro/99 a abril/99, junho/99, agosto/99, janeiro de 2000 de receitas contabilizadas na conta 368805 Outros Resultados/Outras Receitas Não Operacionais de valores relativos a recuperações de despesas (reembolsos de danos causados por funcionários à empresa).(...).*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



2ª CC-MF
Fl. _____

d) não inclusão na base de cálculo (...) de receitas financeiras decorrentes de variações monetárias de obrigações do contribuinte, em função das taxas de câmbio (variações cambiais ativas). (...)'.

Tempestivamente a contribuinte insurge-se contra a exigência fiscal, conforme impugnação às fls. 259/269.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF manteve o lançamento, conforme Acórdão citado, cuja ementa transcrevo:

'Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 28/02/1999 a 31/10/2000

Ementa: Falta de Recolhimento

Constatada falta de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, 'ex vi legis'.

Inconstitucionalidade da Lei 9.718/98

As contribuições sociais, não sendo impostos, não se exige que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes sejam estabelecidos por lei complementar. De qualquer forma, arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites da sua competência o julgamento da matéria.

Exclusões da Base de Cálculo

As receitas financeiras, as variações cambiais ativas, na condição de receita financeira, os valores computados como receita que tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica e 'recuperações de despesas' computadas em Outros Resultados/Outras Receitas, integram a base de cálculo das contribuições, visto que não há amparo legal para sua exclusão.

Lançamento Procedente.'

Ciente da decisão de primeira instância em 18/02/2002, fl. 294 (verso), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 20/03/2002, onde, em síntese, argumenta:

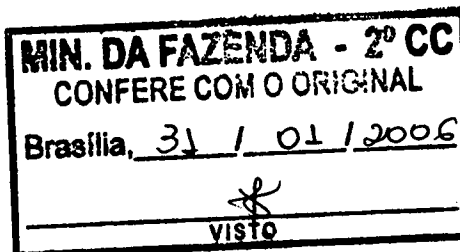
a) violação ao Princípio da Anterioridade Mitigada pois a revogação promovida pela MP nº 1991-18, publicada em 09/06/2000, majorou as contribuições, ao teor do art. 97, § 1º, do CTN; logo a obrigação de se incluir, na base de cálculo do PIS, as receitas repassadas a terceiros, só surge em 09/09/2000. Como a autuação foi de 28/02/1999 a 31/10/2000, a manutenção da exigência fiscal relativa ao período de fevereiro de 1999 a agosto de 2000, à exceção das receitas financeiras de variação cambial ativa, afronta ao art. 195, § 6º, da CF/88;

b) ilegalidade da exigência do PIS sobre Variações Cambiais Ativas pois a variação cambial é um simples parâmetro de aferição da representação formal de um mesmo item patrimonial, segundo o critério da paridade entre a moeda estrangeira e a nacional; logo, seus efeitos não atingem a substância do crédito, mas tão-somente a representação formal, não havendo auferimento de receitas;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



2º CC-MF
Fl.

c) mesmo que se admita as variações cambiais ativas como receitas financeiras, a incidência do PIS sobre estas ainda é ilegítima porque a Constituição autoriza a cobrança de contribuições sociais sobre a receita ou faturamento, que só pode ser compreendido como o total das vendas de mercadorias e/ou serviços prestados, não incluindo, portanto as receitas financeiras;

d) malgrado os valores cobrados a título de roaming constem das faturas emitidas contra os seus clientes, estas quantias são repassadas a terceiros, ou seja, apenas transitam pelo Caixa da empresa;

e) a prevalecer entendimento contrário, uma única receita comporá a base de cálculo do PIS de contribuintes distintos;

f) a Medida Provisória nº 1.991-18 não poderia ter revogado o art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98 porque, de acordo com o art. 246 da CF/88, 'É vedado a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição Federal cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995';

g) a norma do art. 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98 não dependia de regulamentação do Poder Executivo dada sua natureza nitidamente explicitadora, haja vista que os conceitos de faturamento, receitas ou até receita bruta só podem compreender os ingressos que remuneram a atividade do próprio contribuinte; pensar diferente é reconhecer que o legislador infraconstitucional pode delegar ao Executivo a competência atribuída à Constituição para traçar os critérios da norma instituidora do PIS; e

h) pelas razões já aduzidas, não há como sustentar o entendimento de que seria ilegítima a exclusão das receitas atinentes a 'valores relativos a recuperações de despesas.'

Por fim requer que o recurso seja conhecido e provido, reformando, in totum, a decisão a quo.

À fl. 311 há informação de que foi formalizado processo de arrolamento de bens nº 10166.004920/2002-38.

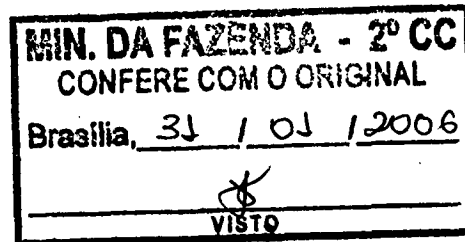
É o relatório."

As cláusulas 3.1 e 3.2 do contrato de tomada de assinatura e o fato de não terem sido juntados aos autos os contratos de interconexão levaram esta Câmara a aprovar a diligência "para que sejam juntados aos autos os aludidos contratos e o Regulamento Geral de Interconexão, a que fez alusão a recorrente, quando de sua resposta, bem assim, que seja informado, mediante relatório conclusivo da fiscalização, como se dá a contabilização destas receitas e dos respectivos repasses nos livros contábeis da recorrente, bem assim, se a recorrente obtém algum resultado econômico com a operação".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



2º CC-MF
Fl.

Intimada a recorrente (fl. 325), foram juntados aos autos os seguintes documentos: discriminação das contas contábeis que controlam as receitas de *roaming* (fls. 327 e 328); regulamento geral de interconexão (fls. 330 a 348); cópias de contratos de interconexão de rede (fls. 349 a 406 - CTBC Telecom, 407 a 497 - Intelig, 498 a 539 - T/E, 540 a 583 - Telems, 584 a 634 - Telegoiás, fls. 635 a 683 - Telemat, 684 807 - Teleacre, Telegoiás, Telebrasil, Telems [controladas da Tele Centro Sul], 808 a 870 - Global Village Telecom, fls. 871 a 924 - Embratel, 927 a 1.025 - concessionárias da Tele Centro Sul, 1.026 a 1.201 - controladas da Tele Centro Oeste, 1.202 a 1.212 Teleceará, 1.213 a 1.262 - Teleron); cópia de contrato de concessão de serviço móvel celular - SMP (fls. 1.266 a 1.279).

Na fl. 1.282 a interessada requereu pedido de prorrogação de prazo, apresentando, nas fls. 1.286 a 1.289, os seguintes esclarecimentos: os valores cobrados pelo *roaming* e os relativos ao adicional em viagem - AD seriam integralmente devidos "à operadora prestadora dos serviços na localidade visitada"; o extrato, chamado CDR seria encaminhado pela visitada à recorrente para efeito de cobrança dos valores de seus clientes; a cobrança seria efetuada nos termos da Norma 23, de 1996, da Anatel; mencionou o resultado do julgamento do Recurso nº 120.710, que tratou da Cofins, ao qual a 3ª Câmara deste 2º Conselho deu provimento; e afirmou que a responsabilidade por falhas técnicas estaria "julgada à operadora que a ocasionou".

A Fiscalização elaborou o relatório de fls. 1.290 e 1.291, esclarecendo o resultado da diligência.

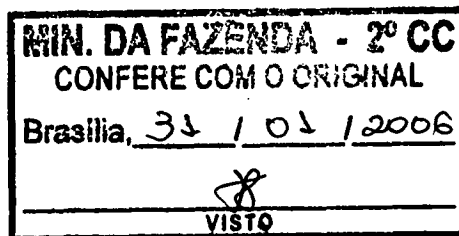
No tocante ao recurso, a interessada alegou o seguinte: violação ao princípio da anterioridade mitigada, pela MP nº 1.991-18, art. 47, na revogação do inciso III do art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718, de 1998; a incidência da contribuição sobre as Variações Cambiais Ativas seria ilegal, pois a receita registrada, decorrente das Variações Cambiais Ativas, seria apenas registro formal do aumento de patrimônio; a Lei nº 9.718, de 1998, seria inconstitucional, por ir de encontro à definição de faturamento adotada pela Constituição Federal; as receitas de *roaming* seriam integralmente repassadas a outras operadoras; tratar-se-ia de receitas de terceiros, que não poderiam ser consideradas receitas próprias, de modo semelhante ao caso do art. 212 da Constituição Federal; a MP nº 1.991-18 teria infringido o disposto no art. 246 da CF (regulamentação de artigo da Constituição); a disposição não dependeria de regulamentação do Executivo, pois o legislador não poderia delegar competência para "traçar os critérios da norma instituidora do PIS" ao Poder Executivo; e pelas mesmas razões, as exclusões de recuperações de despesas seriam legítimas.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais dele se deve tomar conhecimento.

Preliminarmente, cabe justificar a impossibilidade de órgãos julgadores administrativos não poderem afastar a aplicação de lei por motivo de suposta inconstitucionalidade.

A questão passa por definir a natureza do processo administrativo, havendo opiniões de que se trata de mero procedimento¹; ou de processo sem jurisdição²; ou, ainda, de processo com função jurisdicional.

Nesse último entendimento, que engloba os demais, argumenta-se, ainda, que o princípio da separação dos poderes não implicaria a exclusividade do Judiciário para decidir questões de constitucionalidade de leis, de forma que seria possível ao Executivo exercer verdadeira função jurisdicional.

Entretanto, é óbvio que a separação de poderes implica privilégio no exercício das funções. Tanto que, em princípio, cabe ao Legislativo a função precípua de criar as leis; ao Judiciário, a função jurisdicional; e ao Executivo, a função administrativa. Embora cada Poder possa exercer alguma das outras funções, esse exercício é limitado e, na maioria das vezes, visa garantir a sua autonomia.

Portanto, sendo óbvio que cabe ao Poder Judiciário a função jurisdicional, é também óbvio que essa função, quando realizada pelo Judiciário, não pode comportar limites quanto à ampla defesa e ao contraditório.

No entanto, tal raciocínio não pode ser aplicado aos tribunais administrativos.

O termo “ampla defesa” deve ser interpretado de forma relativa, levando-se em conta as diferenças entre o processo judicial e o administrativo.

Deve-se ter em conta que os tribunais administrativos integram a administração e exercem função administrativa.

Os Conselhos de Contribuintes integram a estrutura do Ministério da Fazenda, assim como as Delegacias de Julgamento integram a estrutura da Secretaria da Receita Federal e, nesse contexto, é fácil concluir que existe hierarquia funcional e administrativa sobre esses órgãos.

De fato, os julgadores das DRJ e os Conselheiros, sejam representantes da Fazenda ou dos contribuintes, exercem funções públicas e estão sujeitos às disposições da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990.

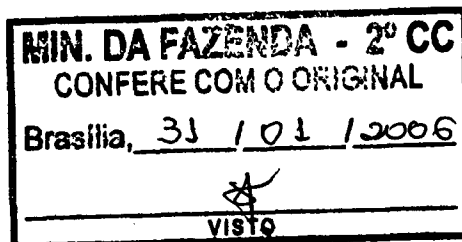
¹ CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento administrativo tributário*. São Paulo, Atlas, 1996, p. 90.

² XAVIER, Alberto. A questão da apreciação da inconstitucionalidade das leis pelos órgãos judicantes da Administração Fazendária. *Revista Dialética de direito tributário*, São Paulo, Dialética, nº 103, p. 17-44, abr. 2004.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



2º CC-MF
Fl.

Dessa forma, os atos administrativos que restringem a apreciação de matéria de constitucionalidade de lei (como o constante do art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, decorrente das disposições do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, e da Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996, art. 77) têm caráter vinculativo, em face do que dispõe o art. 116 da lei anteriormente citada.

Assim, para que fosse possível apreciar matéria de constitucionalidade relativa ao direito tributário, primeiramente seria necessário que o julgador administrativo apreciasse matéria de constitucionalidade relativa a direito administrativo (Regimento Interno, Decreto nº 2.346, de 1997, etc.), uma vez que normas de direito administrativo estariam restringindo suposto direito fundamental do contribuinte ao limitarem a apreciação de constitucionalidade de lei, o que, certamente, foge a seu âmbito de competência.

Ademais, aqueles atos legais que determinam a impossibilidade de apreciação de matéria de constitucionalidade de leis e as leis tributárias que são consideradas inconstitucionais pela interessada, de uma forma ou de outra, passaram pela aprovação do Presidente da República, chefe do Executivo, ou por derivarem de aprovação de medida provisória, ou por se tratar de lei sancionada ou de decreto assinado por ele.

Especialmente no caso das leis, existe a possibilidade do veto jurídico, por motivo de inconstitucionalidade, que representa medida de controle de constitucionalidade. Nos demais casos, se o Presidente da República os houvesse considerado inconstitucionais, certamente não os teria aprovado.

Assim, como poderia um órgão administrativo inferior contradizer o chefe do Poder Executivo, afastando a aplicação de atos legais e regulamentares por ele aprovados.

Nesse contexto, e considerando os fatos acima expostos, as disposições da Lei nº 9.430, de 1996, art. 77, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, nada mais fazem do que dispor sobre como deve ser tratada a matéria, no âmbito do Poder Executivo.

Vê-se, portanto, que não cabe somente ao Judiciário o controle repressivo de constitucionalidade de leis, mas, no âmbito do Executivo, cabe ao Presidente da República determinar como o controle deve ocorrer.

Assim, a interpretação mais adequada à questão é a de que a “ampla defesa”, no processo administrativo, deve ser aplicada de acordo com as atribuições dos órgãos julgadores administrativos, o que não abrange a apreciação de matéria de constitucionalidade de lei, à exceção dos casos previstos no Decreto nº 2.346, de 1997.

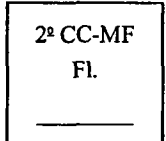
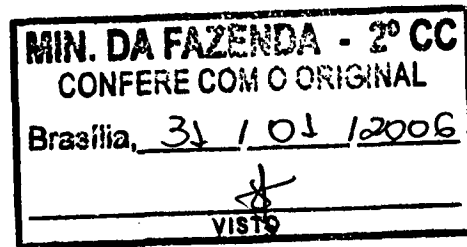
No tocante às receitas financeiras, Variações Cambiais Ativas e outras receitas não operacionais, há que se esclarecer, inicialmente, o raciocínio empregado no Acórdão de primeira instância.

A Lei nº 9.718, de 1998, como ficou claro no Acórdão, determinou que as receitas de qualquer natureza integrem a base de cálculo da Cofins, não admitindo exclusões, a não ser as expressamente permitidas.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



Portanto, no tocante a quaisquer receitas financeiras e outras receitas não operacionais escrituradas, os valores devem compor a base de cálculo da contribuição. Não importa que tais receitas, desde o momento que sejam escrituradas ou até mesmo anteriormente, devam destinar-se a algum tipo de pagamento que a empresa deva realizar.

O mesmo raciocínio deve ser empregado no caso de recuperações de despesas, que são, no sentido estrito, receitas. A lei, como já se afirmou, considera irrelevante a denominação contábil. Basta verificar que, se a recorrente exigisse o pagamento das "recuperações" de forma adiantada, os valores integrariam as receitas, sendo as despesas futuramente efetuadas não dedutíveis.

Portanto, permitir a realização de despesa antecipadamente para, depois, cobrar o cliente ou devedor não descaracteriza as recuperações como receitas.

Na questão dos danos causados por funcionários, há uma despesa, relativamente aos danos causados. Portanto, a empresa tem o seu patrimônio diminuído. A recuperação da despesa, que ocorreu com a recuperação, representa, portanto, receita, fazendo com que o patrimônio se recupere, ainda que parcialmente.

No tocante, especificamente, às Variações Cambiais Ativas, a recorrente entende que somente na liquidação da obrigação é que se obtém receita ou despesa.

Entretanto, a lei determina que as variações cambiais, quando apuradas, sejam registradas como receitas ou despesas, de forma que é esse o contexto em que a análise deve ser feita.

O período de apuração do PIS é mensal, devendo ser levados em conta os registros mensais das variações para efeito da apuração.

Ademais, a alegação da recorrente de que somente os ingressos "efetivos" no seu patrimônio representariam receita importa em considerar que somente o resultado definitivo é que é receita. E resultado definitivo, no caso das variações cambiais, corresponde ao resultado da data da liquidação, que é o resultado apurado pelo regime de caixa.

Entretanto, se necessário fosse esperar pela apuração do resultado definitivo, para saber se houve ou não ingresso efetivo de receitas, a apuração pelo regime de competência seria impossível.

O fato é que somente no regime de caixa se escrituram valores de receita que integram definitivamente o patrimônio, porque, nesse regime, os ingressos são registrados quando efetivamente ocorrem.

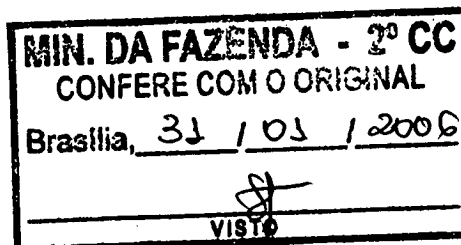
Na emissão de nota fatura de serviços, por exemplo, o preço do serviço é registrado, no regime de competência, na data da prestação do serviço que originou a receita. Entretanto, o pagamento poderá ocorrer em data futura ou poderá nem ocorrer.

O que ocorre, no caso das variações cambiais, não é algo muito diferente disso. As mutações patrimoniais são registradas por período, mas isso não significa que, ao final, prevalecerão.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



2º CC-MF
Fl. _____

Como a legislação determina que as variações cambiais sejam tributadas como receitas ou despesas financeiras, então as variações passivas representam despesas, que, em determinado período, reduzem o patrimônio registrado.

Portanto, a abordagem do Acórdão de primeira instância foi correta e, efetivamente, no regime de competência, as variações positivas devem ser registradas, mas não as negativas, porque a base de cálculo da Cofins não admite reduções não expressamente previstas em lei.

Esclareça-se que a MP nº 2.158-35, de 2001, alterou as regras para adoção do regime de apuração.

Anteriormente à alteração, prevalecia a regra adotada pela pessoa jurídica. Se apurasse o Imposto de Renda pelo lucro real, obrigatoriamente teria de adotar a mesma regra para a apuração das receitas obtidas por Variações Cambiais Ativas. Se apurasse o IRPJ pelo lucro presumido, adotaria o regime utilizado na apuração do lucro presumido, fosse o de caixa ou o de competência, para apurar as Variações Cambiais Ativas.

Com a alteração da MP, houve uma desvinculação da apuração das receitas e despesas por variação cambial (e outras variações de direito de crédito) do regime geral adotado pela pessoa jurídica.

A razão da alteração foi o início de um período de variação acentuada do câmbio, que provocava oscilações acentuadas, de forma que a apuração pelo regime de competência passou a ser desvantajoso para o PIS e a Cofins, o que confirma a interpretação acima exarada.

Passa-se à questão das receitas de *roaming*.

Inicialmente, cabe esclarecer que as interpretações dadas pela recorrente ao dispositivo revogado da Lei nº 9.718, de 1998, são inaceitáveis.

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."

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.

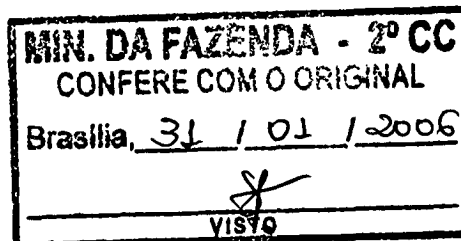
Portanto, trata-se de uma exclusão da base de cálculo que representava isenção.

Uma isenção que, para ser efetiva, dependeria de regulamentação do Poder Executivo, que nunca ocorreu.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



2º CC-MF
Fl.

Por isso mesmo, a jurisprudência dos 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.

Cumpra esclarecer que, em princípio, com a argumentação apresentada, a recorrente parece admitir que os valores tributados pela Fiscalização representam receita própria. Do contrário, não haveria que se defender com base no dispositivo revogado, que trata de isenção de receitas próprias, quando repassadas a terceiros.

Entretanto, é preciso analisar se realmente se trata de tal hipótese, devendo-se, inicialmente, esclarecer exatamente quais são os valores que compuseram a base de cálculo adotada no auto de infração.

O uso de serviço móvel pessoal por usuário de outra operadora, conhecido como *roaming*, pode implicar a cobrança dos seguintes valores, nos termos do anexo à Norma Anatel nº 23, de 1996, aprovada pela Portaria nº 1.536, de 1996:

VC1: ligação local (para fixo ou móvel);

VC2: ligação interurbana fora da área de cobertura, dentro da área primária (primeiro dígito do prefixo igual);

VC3: ligação interurbana fora da área de cobertura, fora da área primária (primeiro dígito do prefixo diferente);

DSL1: deslocamento fora da área de cobertura, dentro da área primária (primeiro dígito do prefixo igual);

DSL2: deslocamento fora da área de cobertura, fora da área primária (primeiro dígito do prefixo diferente);

AD: adicional por chamada em viagem, de acordo com as tarifas da operadora visitada.

Os valores de comunicação VC1, VC2 e VC3, são, em regra, os do plano básico da operadora visitada.

No presente caso, segundo informação da recorrente de fl. 1.287, trata-se dos valores cobrados a título de VC1, VC2, VC3 e AD, que a recorrente alega serem integralmente repassados às operadoras visitadas pelos seus clientes.

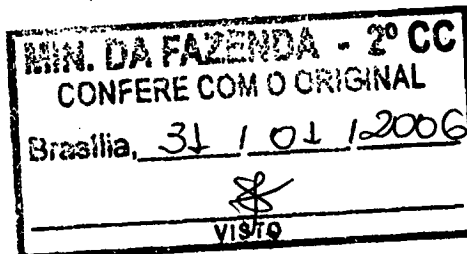
A dúvida, portanto, é saber se as receitas são receitas da operadora visitada, por serviços prestados por ela ao usuário, ou se são receitas da operadora contratada, com quem o visitante tem vínculo contratual.

Sobre os contratos de interconexão juntados aos autos, a recorrente apresentou também contratos realizados com operadoras de interurbano e com o sistema de telefonia pública. O que interessa aos autos são os contratos com outras operadoras de SMP ou SMC, como é o caso das controladas da Tele Centro Oeste Celular (fls. 1.026 e seguintes).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



2º CC-MF
Fl.

Segundo o item 2.1 desse contrato, que se toma como exemplo, as definições nele empregadas são as constantes da legislação e regulamentação dos serviços. O objeto do contrato é a especificação dos pontos de interconexão de rede.

A cláusula nona prevê a remuneração pela utilização da rede, especificando que a demonstração do uso se fará por meio do Detraf.

A cláusula 9.4 especifica que os descontos concedidos por uma parte a seus assinantes ou a usuários não afetarão os valores devidos à parte credora pela utilização do uso da rede.

Portanto, claro está que o contrato de interconexão é realizado pelas operadoras, sendo que a operadora que utiliza a rede de outra deve a esta os serviços prestados. Não poderia ser diferente, uma vez que o assinante do serviço realiza um só contrato, com a operadora à qual está vinculado, não realizando contrato algum com a operadora visitada.

Reproduz-se, abaixo, a Norma Anatel nº 23, de 1996, item 6:

"6. Faturamento da Prestação de Serviço a Assinante de Outra Concessionária de SMC

6.1. Deverão ser utilizados os valores, efetivamente praticados, dos itens de Utilização (VC-1, VC-2 e VC-3) e do Adicional por Chamada (AD) do Plano de Serviço Básico da respectiva Concessionária de SMC que prestar serviço a Assinante que, localizado em sua Área de Concessão, tem vínculo contratual com outra Concessionária de SMC.

6.1.1. O valor correspondente ao serviço prestado será debitado pela Concessionária de SMC que prestou o serviço à Concessionária de SMC com a qual o Assinante celebrou o Contrato de Tomada de Assinatura.

6.2. O acerto de contas entre as Concessionárias de SMC, devedora e credora, obedecerá ao que estabelece a Norma nº 26/96 - Critérios para o Processamento e Repasse de Valores entre as Entidades Prestadoras de Serviço Móvel Celular e de Serviço Telefônico Público, aprovada pela Portaria nº 1.539, de 04 de novembro de 1996, do Ministério das Comunicações.

6.3. Os valores correspondentes ao uso do SMC, efetuado por Assinante através de outra Concessionária de SMC, serão a ele faturados pela Concessionária de SMC à qual o Assinante está contratualmente vinculado, segundo os critérios e valores previstos no Plano de Serviço de sua opção.

6.3.1. Os critérios e valores, previstos em 6.3, poderão ser diferenciados por Concessionária de SMC."

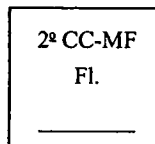
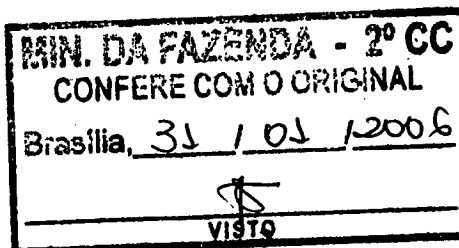
O item refere-se às tarifas VC e AD, pois os valores da tarifa DSL são da operadora contratada pelo usuário.

O *caput* do item 6 refere-se ao faturamento da prestação de serviço a assinante de outra concessionária. O item 6.1 esclarece que os valores são os cobrados pela operadora visitada no seu plano básico. O item 6.1.1 estabelece que a operadora visitada debitará da operadora contratada pelo usuário o "valor correspondente ao serviço prestado". O item 6.2 estabelece que o repasse deve ser efetuado segundo a Norma Anatel nº 26, de 1996. No tocante à cobrança do usuário, o item 6.3 determina que a operadora contratada fature "Os valores correspondentes ao uso do SMC", "segundo os critérios e valores previstos no Plano de Serviço de sua opção".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



Portanto, são dois tipos de cobrança: 1) valor cobrado da operadora contratada, pela operadora visitada por assinante daquela, com base no plano básico de serviços da operadora visitada; e 2) valor cobrado do assinante, pela operadora contratada, "segundo os critérios e valores previstos no Plano de Serviço" contratado pelo assinante.

Dai se conclui, também, que os valores devidos pela operadora contratada à operadora visitada por assinante daquela correspondem a uma dívida autônoma, pois independe do pagamento da conta pelo assinante e do valor dele cobrado pela operadora contratada, conclusão que se ajusta ao disposto na cláusula 9.4 do contrato anteriormente citado.

Ademais, dispõe também a mencionada Norma, no item C.4 de seu anexo:

"4. Adicional por Chamada: valor devido pelo Assinante à Concessionária de SMC, na chamada por ele originada, ou a ele destinada, a cobrar ou não, quando ele estiver localizado fora de sua Área de Mobilidade."

Trata-se de cobrança de mesma natureza do DSL, especificado no item C.5 do anexo (definições também constantes dos itens 2.8 e 2.9 da Norma).

Portanto, as tarifas AD e DSL são incontestavelmente devidas pelo assinante à concessionária contratada, uma vez que a referida norma refere-se à "concessionária de SMC" como a concessionária contratada pelo assinante.

Os itens "I" e "J" do anexo determinam, quanto à cobrança, o seguinte:

"I) Utilização do Serviço por Assinante de outra Concessionária de SMC

Aos assinantes de outras Concessionárias de SMC, a Concessionária de SMC prestadora do serviço deverá debitar, com base nos respectivos valores efetivamente praticados do seu Plano de Serviço Básico, os valores correspondentes de VC-1, VC-2, VC-3 e AD às Concessionárias à qual esses assinantes estão contratualmente vinculados.

J) Valores de Utilização do Serviço Através de Outra Concessionária de SMC

Os valores de VC-1, VC-2, VC-3 e AD a serem pagos por assinante da Concessionária de SMC, quando utilizar serviços de outra Concessionária, poderão ser os valores debitados pela Concessionária de SMC que prestou o serviço à Concessionária de SMC à qual o Assinante está vinculado."

Dai se conclui que a concessionária que presta serviços a usuário de outra concessionária, em *roaming*, deve efetuar a cobrança, desta concessionária, pelos valores correspondentes ao plano básico (da que presta o serviço), conforme anteriormente relatado.

O item "J", por sua vez, estabelece que a concessionária contratada pelo usuário pode dele cobrar os mesmos valores debitados a ela pela concessionária visitada.

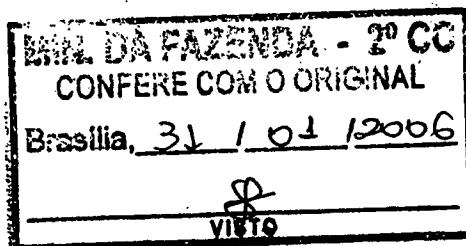
O que está claro, no item "J", é que o serviço envolvido é prestado pela concessionária visitada à concessionária contratada, já que as duas concessionárias assinaram, previamente, contrato de interconexão, pelo qual a concessionária contratada utiliza a rede da concessionária visitada.

Como já relatado, o acerto de contas entre as duas concessionárias deve ser efetuado segundo a Norma Anatel nº 26, de 1996, que, em seu item 1.a, esclarece referir-se "ao encontro de contas entre essas Entidades, pela remuneração de uso das Redes do Serviço Móvel Celular e do Serviço Telefônico Público envolvidas nas Chamadas Inter-redes".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



2º CC-MF
Fl.

A solução se dá pelo encontro de contas, uma vez que uma concessionária pode utilizar a rede da outra, de forma que cada concessionária será ora debitada e ora creditada de valores.

O documento que informa a concessionária debitada dos serviços prestados pela concessionária visitada é o Detraf - declaração de tráfego e de prestação de serviços, já mencionado anteriormente.

O Detraf informa, segundo o item 4.3.3, as quantidades de chamadas, para efeito de cobrança do AD, e as quantidades de décimos de minutos, para apuração dos VC-1, 2 e 3. Note-se que a cobrança é feita de acordo com os valores do plano básico de serviços da concessionária creditada.

Finalmente, o item 8.2 estabelece que o Detraf deverá explicitar os tributos devidos, que, obviamente, não podem ser mutuamente compensados.

Diante do exposto, conclui-se que os serviços prestados pela concessionária visitada envolvem a disponibilidade de sua rede para a concessionária contratada. Trata-se, portanto, de prestação de serviços de uma concessionária a outra. Os contratos de conexão inter-rede juntados aos autos demonstram a conclusão. O usuário da rede visitada toma os serviços da operadora à qual está vinculado e é por esta faturado.

Há, ainda, que se fazer alguns esclarecimentos.

Conforme exposto anteriormente, o valor cobrado pela concessionária contratada de seu assinante, pelos serviços prestados fora do seu âmbito de atuação, por meio das conexões inter-rede, são, em princípio, os valores do plano contratado, conforme item 6.3 da Norma Anatel nº 23, de 1996, o que demonstra a vinculação contratual entre o usuário da rede visitada e a operadora contratada, nos serviços prestados fora de seu âmbito de atuação.

Entretanto, o item "J" do anexo estabelece que a operadora contratada pode cobrar, do assinante, os valores praticados pela operadora visitada. Assim, poderia dele cobrar os valores previstos em contrato ou os praticados pela operadora visitada.

Em tese, as duas situações poderiam ocorrer, pois pode haver uma divergência relativamente grande entre as tarifas praticadas pelas operadoras.

Entretanto, a conclusão demonstra, mais uma vez, que a dívida da concessionária contratada com a visitada por seus assinantes é diversa da dívida do assinante com a contratada, uma vez que, se o preço do serviço prestado pela concessionária visitada for menor do que o contratado, a concessionária contratada pode cobrar do assinante os preços previstos no contrato e, portanto, obter lucro na operação.

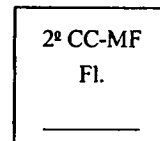
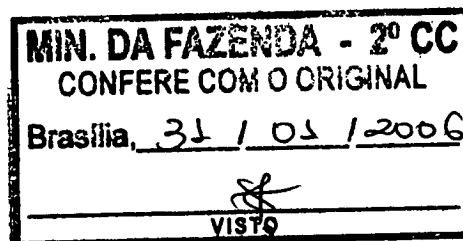
Portanto, os valores a serem repassados representam despesa da operadora contratada, pela utilização da rede da operadora visitada por seus assinantes.

Ademais, também é útil comparar a situação dos autos com a dos serviços de interurbano.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



No caso dos serviços de interurbanos, quem presta o serviço é a operadora de STFC³, por meio de um contrato de adesão, ao qual adere o assinante pela escolha do código da operadora (a remuneração da rede, no caso da ligação de origem ser de telefonia móvel, se faz de acordo com o Regulamento anexo à Resolução Anatel nº 261, de 2001, art. 16).

A remuneração é paga pelo assinante à operadora de STFC, que paga as operadoras conectadas pelo uso de sua rede.

Mas, observe-se, há um vínculo contratual do assinante com a operadora de STFC que realiza o interurbano e o valor é faturado pela operadora de serviço local em sua conta, em nome da operadora de interurbano.

Voltando à remuneração pelo uso de rede, a Resolução Anatel nº 319, de 2002, que define as regras relativas às cobranças de SMP, estabeleceu o seguinte:

"2. Definições

2.1.3 Entidade Credora: Entidade à qual é devido valor pelo uso de sua Rede na realização de uma Chamada Inter-redes.

2.1.4 Entidade Devedora: Entidade titular da receita, que deve valor à Entidade Credora pelo uso de rede desta última na realização de uma Chamada Inter-redes.

2.1.6 Valor de Remuneração de Uso de Rede do SMP - VU-M: valor que remunera uma prestadora de SMP, por unidade de tempo, pelo uso de sua rede.

3. Critérios para fixação do VU-M

3.1 O VU-M será pactuado entre prestadoras e deverá constar de instrumento específico, vinculado a contrato de interconexão.

3.1.1 O VU-M de prestadora do SMP não pode inviabilizar a adoção do valor atualizado de VC-1 fixado nos Contratos de Concessão de prestadora de STFC.

3.1.2 A Anatel, no curso de procedimento para arbitragem de interconexão que envolva prestadora de SMP, poderá determinar medidas cautelares que viabilizem a interconexão das redes, se houver risco, não imputável à prestadora do SMP, de cumprimento de prazo fixado para início da operação do serviço.

3.1.3 A Anatel coibirá de ofício ou a requerimento de qualquer interessado atitudes abusivas que prejudiquem a pactuação do VU-M entre prestadoras.

3.2 O valor predominante de VC-1, considerando os descontos concedidos aos usuários, não poderá ser inferior à soma de VU-M da prestadora de SMP e da maior tarifa de uso da rede local (TU-RL) de prestadora de STFC da Área de Prestação do SMP, conforme regulamentação específica.

3.3. No relacionamento entre prestadoras de SMP, em uma mesma Área de Registro, não será devido VU-M, ficando as prestadoras com as suas respectivas receitas na realização das chamadas inter-redes.

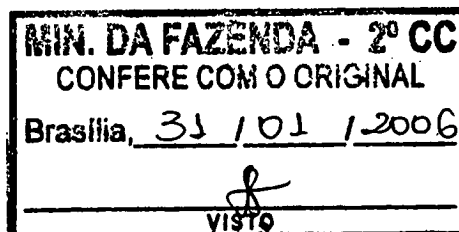
3.3.1 Até 30 de junho de 2005, no relacionamento entre prestadoras de SMP, em uma mesma Área de Registro, somente será devido o VU-M quando o tráfego sainte, em dada direção, for superior a 55% (cinquenta e cinco por cento) do tráfego total cursado entre as prestadoras.

³ Serviço telefônico fixo comutado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



2º CC-MF
Fl. _____

3.3.1.1 Na hipótese prevista no item 3.3.1, a prestadora onde é originado o maior tráfego deverá efetuar pagamento do VU-M apenas nas chamadas que excedam a 55% (cinquenta e cinco por cento) do tráfego total cursado entre as prestadoras.

3.4 É facultada às prestadoras de SMP, na forma da regulamentação, a concessão de descontos nos valores do VU-M, em função de modulação horária e de forma não discriminatória.

3.5 É facultada às prestadoras do SMP, na forma da regulamentação, a concessão de descontos nos valores do VU-M, que devem ser aplicados de forma progressiva, não discriminatória, sendo vedada sua redução subjetiva.

4. Apuração e repasse dos valores devidos

4.1 A remuneração devida pelo uso de redes em uma chamada é calculada com base no tempo de duração da chamada, considerando os critérios de faturamento do Plano Básico de

Serviço de prestadora de SMP.

4.1.1 A remuneração pelo uso de redes não é exigível quando, por disposição regulamentar, a chamada não for passível de faturamento ou cobrança.

4.2 A Entidade Credora deve encaminhar à Entidade Devedora, no prazo máximo de 40 (quarenta) dias contados da realização da chamada, relatório apresentando o detalhamento das chamadas Inter-Redes envolvendo a Entidade Devedora, por meio do qual pode ser feito encontro de contas.

4.2.1 A Entidade Devedora deverá efetuar o pagamento dos valores apurados no relatório previsto em 4.2 no prazo de até 10 (dez) dias de sua apresentação.

4.2.2 A Entidade Devedora deve dispor de prazo para contestar os dados constantes do Relatório.

4.2.2.1 O prazo previsto no subitem anterior é fixado pelas partes, não devendo ser superior a um mês contado da entrega do relatório previsto no item 4.2.

4.2.2.2 A apresentação de contestação pela Entidade Devedora não a exime da obrigação de efetuar o pagamento da parcela incontroversa no prazo previsto em 4.2.1."

As siglas utilizadas na Resolução, relativamente ao uso da rede das operadoras, em operações inter-redes são também utilizadas nos contratos de conexão inter-rede entre as operadoras.

Os VU-M, que são as remunerações pelo uso da rede, são pactuados entre as operadoras e podem ser objeto de descontos progressivos não-subjetivos.

A previsão da remuneração está no Regulamento do Serviço Móvel Pessoal, art. 66:

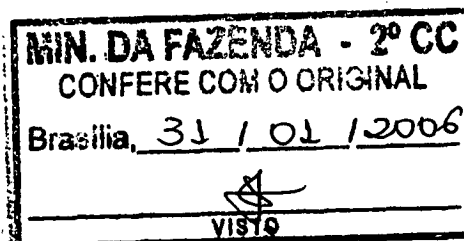
"Art. 66. A remuneração pelo uso das redes deve ser pactuada entre as prestadoras, observado o disposto no art. 152 da LGT e na regulamentação.

Parágrafo único. A Anatel estabelecerá em norma específica critérios e condições para pactuação da remuneração pelo uso das redes do SMP."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.000889/2001-85
Recurso nº : 120.716
Acórdão nº : 201-78.802



2º CC-MF
Fl.

Portanto, não pode haver dúvidas de que as remunerações em questão referem-se ao uso de rede pelas operadoras, em face dos contratos de conexão inter-redes e são devidas pelas operadoras contratadas às operadoras visitadas por assinantes daquelas.

Outra natureza têm os valores pagos pelos assinantes às operadoras contratadas, que lhe são devidas em face dos contratos assinados com os usuários por elas habilitados.

Veja-se, além disso, que as referências normativas que sugerem certa vinculação entre os VU-M e os valores de chamadas visam limitar a cobrança das chamadas dos assinantes e também impor limites ao estabelecimento dos VU-M, uma vez que a cobrança pelo uso da rede não poderia resultar em cobranças abusivas.

Entretanto, trata-se, na realidade, de duas receitas distintas, cujas origens estão em contratos distintos, não se constatando a alegação da recorrente de que sempre os valores cobrados dos assinantes são integralmente repassados às operadoras por eles visitados. Dependendo dos contratos (com os assinantes e com as outras operadoras), essa situação pode ocorrer, mas isso não significa que se trate apenas de repasse de receitas.

Dessa forma, ao excluir da base de cálculo do PIS as receitas decorrentes de chamadas efetuadas e recebidas por seus clientes, em área de atuação de outras concessionárias, a recorrente reduziu indevidamente a sua base de cálculo.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2005.


JOSE ANTONIO FRANCISCO 