



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10665.001092/2010-65
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-001.957 – 1ª Turma
Sessão de 19 de agosto de 2014
Matéria Simples Federal
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DEGUERRERO SERVIÇOS DE TELEFONIA LTDA

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2006, 2007

ATIVIDADE DA EMPRESA. COMERCIALIZAÇÃO DE CARTÕES TELEFÔNICOS.

A comercialização de cartões telefônicos não representa operação de intermediação (remunerada por meio de comissão, agência ou distribuição), tampouco prestação de serviços com a empresa concessionária de telefonia, mas sim operação de revenda de bens; entendido, assim, o cartão telefônico como um bem que veicula um direito à utilização de um serviço de telecomunicação. Integra a receita tributável, para fins de apuração dos tributos pelo SIMPLES a totalidade dos valores percebidos nas operações de revenda de cartões telefônicos aos consumidores finais, não admitida qualquer dedução além daquelas previstas na respectiva norma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso especial, vencidos os Conselheiros Moises Giacomelli Nunes da Silva (Suplente Convocado), João Carlos de Lima Junior e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado).

(documento assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - *Presidente*

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAUJO - *Relator*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO (Presidente), MARCOS AURELIO PEREIRA VALADÃO, VALMIR SANDRI, VALMAR FONSECA DE MENEZES, MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA (Suplente Convocado), JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR, PAULO ROBERTO CORTEZ (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente, a Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência (fls.1281 a 1288) interposto pela Fazenda Nacional em 05/04/2013, com fundamento no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria nº 256, de 22/06/2009, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando divergência jurisprudencial em relação à natureza jurídica da comercialização de cartões de créditos pré-pagos para acesso a telefonia móvel.

2. A Recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1401-00.770, de 10/04/2012, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário.

3. O Acórdão Recorrido foi assim ementado, na parte pertinente:

"SIMPLES. INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS. NATUREZA DA OPERAÇÃO

A comercialização de cartões telefônicos não representam operações de compra e venda de mercadorias. Isso porque, em verdade, quem compra um "cartão telefônico" não o faz para adquirir uma cártula de plástico ou de papel, mas sim para usufruir do direito a um serviço de telefonia, a ser prestado por uma operadora devidamente autorizada, por meio de concessão pública. Os cartões telefônicos são um instrumento, um veículo encontrado pelo operadores de telefonia, para comercializar os créditos necessário para a ativação da disponibilidade, junto à Concessionário de Serviço de Telefonia, do direito do cliente, de demandar por referido serviço. Nesse sentido, não é venda de mercadorias, mas sim intermediação de venda de créditos telefônicos, inseridos no bojo de um contrato de prestação de serviço celebrado entre o cliente e a empresa de telefonia.

SIMPLES. INTERMEDIÇÃO DE VENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS. BASE DE CÁLCULO

Tratando-se da intermediação de crédito para a prestação de um serviço, cuja remuneração se dá por valor fixo ou variável, de acordo com o volume da intermediação realizada, a remuneração contratada mais se aproximando de um contrato de comissão. Com isso, apenas esse valor, representativo da remuneração pela intermediação realizada, é que deverá ser considerado faturamento da empresa, sujeito à incidência da alíquota unificada do Simples."

4. O voto condutor coloca a questão nos seguintes termos:

"...

... alega a Recorrente que não deve apresentar a integralidade dos valores recebidos pela distribuição dos cartões telefônicos à tributação, mas apenas os valores percebidos por essa intermediação ...

...

... a questão posta em debate é saber qual a natureza da atividade exercida pela empresa que realiza a disponibilização de cartões telefônicos das concessionárias de telefonia para consumo perante o usuário final de tal serviço.

...

5. O voto condutor traz legislação infralegal, qual seja a resolução ANATEL nº 426, de 09 de dezembro de 2006, segundo a qual: “o serviço telefônico fixo comutado, que compreende “serviço de telecomunicações que, por meio de transmissão de voz e de outros sinais, destina-se à comunicação entre pontos fixos determinados, utilizando processos de telefonia”, podem ser prestados no formato pós-pago, em que o cliente é cobrado pelos serviços prestados mediante faturamento periódico; ou no formato pré-pago, “mediante a aquisição de créditos” (art. 53)”. Em seguida, transcreve partes da resolução que cuida de duas formas de disponibilização do serviço no formato pré-pago.

6. Extraí-se ainda do voto condutor os seguintes trechos:

“ Veja-se que, segundo a legislação de regência, nos contratos de telefonia fixa, defere-se ao cliente, consumidor final, assumir um contrato de adesão perante a Concessionária de Telefonia, mediante o qual esta se compromete a prestar o serviço desde que o Cliente adquira créditos vinculados ao seu terminal.

...

Diante do exposto, resta claro que os cartões telefônicos são um instrumento, um veículo encontrado pelo operadores de telefonia móvel, para comercializar os créditos necessário para a ativação da disponibilidade, junto à Concessionário de Serviço de Telefonia, do direito do cliente, de demandar por referido serviço.

Nesse sentido, não vejo como a venda de cartões telefônicos podem ser considerados como venda de mercadoria para fins de tributação. Trata-se da aquisição de créditos para usufruir de um serviço de telefonia, que será prestado pela respectiva Concessionária. Nesse sentido, não é venda de mercadorias, mas sim intermediação de venda de créditos telefônicos, inseridos no bojo de um contrato de prestação de serviço celebrado entre o cliente e a empresa de telefonia.

No que toca especificamente à escrituração da Recorrente, que emitiu notas fiscais de venda de mercadorias, ou notas fiscais de manifesto, em que constam, no descritivo, cartões telefônicos, da mesma forma entendo não estarem presentes os requisitos para a tributação como mercadoria.

Isso porque a Recorrente agiu corretamente ao escriturar como receita apenas os valores decorrentes da intermediação na venda dos cartões telefônicos, ainda que as notas fiscais utilizadas reportem-se à “venda de mercadorias”.

... como já se disse, não se trata de venda de mercadorias, como também não se trata propriamente da prestação de um serviço. Na verdade, trata-se da intermediação de crédito para a prestação de um serviço, cuja remuneração se dá por valor fixo ou variável, de acordo com o volume da intermediação realizada, mais se aproximando de um contrato de comissão.

Com isso, apenas esse valor, representativo da remuneração pela intermediação realizada, é que deverá ser considerado faturamento da empresa, sujeito à incidência da alíquota unificada do Simples.

...”

7. A recorrente afirmou que o acórdão diverge da jurisprudência administrativa e trouxe como primeiro paradigma o Acórdão nº 1805-00.057, de 27/05/2009, oriundo da 5ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF, assim ementado, na parte pertinente:

“LUCRO PRESUMIDO. REVENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS. Integra a receita tributável, para fins de apuração do IRPJ, a totalidade dos valores percebidos nas operações de revenda de cartões telefônicos aos consumidores finais. A contribuinte não firmou contrato de prestação de serviços com a empresa concessionária de telefonia, mas sim contrato de credenciamento para que pudesse comprar os cartões telefônicos e, depois, revendê-los. O campo de incidência do tributo federal é mais amplo que o do ICMS, abarcando operações com uma série de bens e direitos que

não são tributados pelo imposto estadual. Embora o cartão telefônico não tenha a característica de uma mercadoria, como as que são normalmente tributadas pelo ICMS, ele representa um direito à utilização de um serviço, direito que é efetivamente comercializado pela recorrente."

8. Transcreve-se parte do voto condutor do primeiro acórdão paradigma:

"A grande questão a ser solucionada diz respeito à natureza da atividade desenvolvida pela recorrente, quanto aos cartões telefônicos. Cabe decidir se as operações configuram "a distribuição e a representação, por conta de terceiros, de cartões telefônicos", como sustenta a contribuinte autuada, ou se essas mesmas operações caracterizam venda de cartões, como entendeu a fiscalização.

... as normas relativas ao ICMS, assim como as determinações da ANATEL, não podem derogar as normas federais que disciplinam a tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

...

Não há dúvidas de que os cartões telefônicos estão sendo, primeiramente, objeto de uma operação de compra e venda realizada entre a concessionária e a recorrente, e, depois, de uma revenda por parte desta última.

Todas as restrições relativas a preço final de venda, exclusividade, área geográfica de atuação, forma de comercialização, etc, são decorrentes da legislação ou do próprio contrato de credenciamento, e não modificam a natureza das operações em pauta.

Vê-se que não há, dentre as "OBRIGAÇÕES DA CONTRATANTE", qualquer previsão de pagamento relacionado a serviços prestados pela recorrente. Aliás, ocorre justamente o contrário, e este seria, então, um contrato em que o prestador é que está obrigado a pagar ao tomador dos serviços, o que não é aceitável

Além disso, a compra dos cartões telefônicos pela recorrente, operação que exaustivamente é mencionada nos contratos de credenciamento, afigura-se como uma operação definitiva, não havendo qualquer previsão contratual que possa se assemelhar às obrigações alternativas (por parte da recorrente), ou às chamadas operações de consignação por comissão. Tampouco existe a previsão de se restituir à CONTRATANTE os cartões que, embora sem defeito, não tenham sido comercializados pela recorrente.

...

É certo que, quanto aos cartões telefônicos, a recorrente não contratou qualquer prestação de serviço com as empresas concessionárias de telefonia. Ela realizou sim um contrato de credenciamento para que pudesse comprar estes cartões e, depois, revendê-los aos chamados consumidores finais, não havendo como deixar de reconhecer os valores dessas vendas no varejo como receita de sua atividade, para fins de incidência dos tributos federais.

Quanto à alegada contradição com a legislação estadual, é importante ressaltar que o tratamento dado por um ente tributante não tem o condão de modificar a natureza das operações em tela, de modo a repercutir em outro ente, no caso a União.

Além disso, e principalmente, cabe lembrar que o campo de incidência dos tributos federais é mais amplo que o do ICMS, abarcando operações com uma série de bens e direitos que não são tributados pelo imposto estadual.

De fato, o cartão telefônico não tem a característica de uma mercadoria, como as que são normalmente tributadas pelo ICMS. Mas ele representa um direito à utilização de um serviço, direito esse que é efetivamente comercializado pela recorrente.

..."

9. Outro acórdão paradigma indicado foi o Acórdão nº 201-81.083, de 10/04/2008, oriundo da 1ª Câmara do Extinto Segundo Conselho de Contribuintes, que apresenta a seguinte ementa, na parte que interessa ao caso concreto:

"PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. REVENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS.

O produto da revenda de cartões telefônicos, adquiridos por contrato de compra e venda de empresa de telefonia, integra a base de cálculo da contribuição como receita de vendas."

10. A Fazenda Nacional pugna pelo cabimento do Recurso Especial da seguinte forma (fl.1285):

Há clara divergência jurisprudencial, eis que se trata da mesma situação, qual seja, comercialização de cartões telefônicos e, enquanto a e. Turma *a quo* decidiu que a tributação não deve incidir sobre a totalidade dos valores da operação de compra e venda de cartões telefônicos, sob o entendimento de que não se trata de venda de mercadorias, mas mera intermediação de venda de créditos telefônicos, os acórdãos apontados como paradigmas, de modo contrário, entenderam que a tributação deve incidir sobre a **totalidade dos valores da venda da mercadoria (cartões telefônicos).**" (grifos no original)

11. Em síntese, a Recorrente apresenta os seguintes fundamentos para a reforma do acórdão recorrido:

- a) a decisão ignorou a existência do contrato de venda de produtos, às fls. 210/215, que é expresso em indicar a comercialização de produtos no seu objeto social;
- b) os cartões telefônicos, primeiramente, são objeto de uma operação de compra e venda e, depois, de uma revenda por parte da recorrida;
- c) as notas fiscais e a escrituração (fls. 40/130) efetuada pela impugnante estão em perfeita consonância com os contratos;
- d) não há, dentre as obrigações da TELEMIG CELULAR, qualquer previsão de pagamento relacionado a serviços prestados pela recorrente;
- e) ocorre o contrário do item "d", e seria, então, um contrato em que o prestador é que está obrigado a pagar ao tomador dos serviços, o que não é aceitável;
- f) não é possível acatar a mera alegação de pagamento de comissão, destituída de prova, já que sequer foi apresentado comprovante do suposto depósito da impugnante em nome das contratantes;
- g) as determinações da ANATEL, assim como as normas relativas ao ICMS, não podem derogar as normas federais que disciplinam os tributos federais.

12. Quando do Exame de Admissibilidade do Recurso Especial (fls.1296 a 1299), o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF deu seguimento ao recurso, subscrevendo que:

"Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois em situações fáticas semelhantes, chegou-se a conclusões distintas.

A divergência é patente: no acórdão recorrido entendeu-se que a distribuição ao consumidor final dos cartões pré-pagos para acesso a telefonia celular configura uma etapa da prestação de serviço celebrado entre o cliente e a empresa de telefonia, cuja tributação deverá incidir somente sobre o valor total da comissão auferida pelo distribuidor dos cartões. Por seu turno, nos paradigmas, a decisão foi no sentido de considerar a distribuição dos cartões pré-pagos como uma operação de compra e venda de mercadorias, o que torna pertinente a incidência da tributação sobre a integralidade do faturamento decorrente da venda dos cartões." (Grifos no original)

13. Conforme Despacho de Encaminhamento (fl.1305) da Agência da Receita Federal do Brasil em Formiga (MG), o Contribuinte deixou de apresentar Contrarrazões no prazo regulamentar.
14. É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

2. A divergência jurisprudencial restou perfeitamente configurada, e foram atendidos todos os demais requisitos que oportunizam o recurso. Dele conheço.
3. A matéria trazida à nossa apreciação diz respeito à natureza jurídica da comercialização de cartões telefônicos, se se trata de compra e venda ou de intermediação (remunerada por meio de comissão, agência ou distribuição).
4. Entendo que assiste razão a recorrente, pelos motivos que passo a expor.
5. A comissão é um instituto jurídico com características próprias e, para ser aplicado, deve atender aos seus requisitos de configuração. Vejamos os arts. 693 a 709 do Código Civil de 2002 (CC02):

“Art. 693. O contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente.

Art. 694. O comissário fica diretamente obrigado para com as pessoas com quem contratar, sem que estas tenham ação contra o comitente, nem este contra elas, salvo se o comissário ceder seus direitos a qualquer das partes.

Art. 695. O comissário é obrigado a agir de conformidade com as ordens e instruções do comitente, devendo, na falta destas, não podendo pedi-las a tempo, proceder segundo os usos em casos semelhantes.

Parágrafo único. Ter-se-ão por justificados os atos do comissário, se deles houver resultado vantagem para o comitente, e ainda no caso em que, não admitindo demora a realização do negócio, o comissário agiu de acordo com os usos.

Art. 696. No desempenho das suas incumbências o comissário é obrigado a agir com cuidado e diligência, não só para evitar qualquer prejuízo ao comitente, mas ainda para lhe proporcionar o lucro que razoavelmente se podia esperar do negócio.

Parágrafo único. Responderá o comissário, salvo motivo de força maior, por qualquer prejuízo que, por ação ou omissão, ocasionar ao comitente.

Art. 697. **O comissário não responde pela insolvência das pessoas com quem tratar**, exceto em caso de culpa e no do artigo seguinte.

Art. 698. Se do contrato de comissão constar a cláusula *del credere*, responderá o comissário solidariamente com as pessoas com que houver tratado em nome do comitente, caso em que, salvo estipulação em contrário, o comissário tem direito a remuneração mais elevada, para compensar o ônus assumido.

...

Art. 701. Não estipulada a remuneração devida ao comissário, será ela arbitrada segundo os usos correntes no lugar.

Art. 702. No caso de morte do comissário, ou, quando, por motivo de força maior, não puder concluir o negócio, será devida pelo comitente uma remuneração proporcional aos trabalhos realizados.

Art. 703. Ainda que tenha dado motivo à dispensa, terá o comissário direito a ser remunerado pelos serviços úteis prestados ao comitente, ressalvado a este o direito de exigir daquele os prejuízos sofridos.

Art. 704. Salvo disposição em contrário, pode o comitente, a qualquer tempo, alterar as instruções dadas ao comissário, entendendo-se por elas regidos também os negócios pendentes.

Art. 705. Se o comissário for despedido sem justa causa, terá direito a ser remunerado pelos trabalhos prestados, bem como a ser ressarcido pelas perdas e danos resultantes de sua dispensa.

Art. 706. O comitente e o comissário são obrigados a pagar juros um ao outro; o primeiro pelo que o comissário houver adiantado para cumprimento de suas ordens; e o segundo pela mora na entrega dos fundos que pertencerem ao comitente.

Art. 707. O crédito do comissário, relativo a comissões e despesas feitas, goza de privilégio geral, no caso de falência ou insolvência do comitente.

Art. 708. Para reembolso das despesas feitas, bem como para recebimento das comissões devidas, tem o comissário **direito de retenção sobre os bens e valores em seu poder em virtude da comissão.**

Art. 709. São aplicáveis à comissão, no que couber, as regras sobre mandato.”

6. A meu ver, várias das relações jurídicas decorrentes do contrato de comissão são inaplicáveis à comercialização de cartões telefônicos. Não obstante, poder-se-ia estar tratando de intermediação, não por comissão, mas por meio de agência ou de distribuição. Entretanto, também nesse caso, a aplicação desses institutos jurídicos também deveria estar de acordo com o delineamento dado pelos arts. 710 a 721 do CC02, a seguir transcritos:

“Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.

Parágrafo único. O proponente pode conferir poderes ao agente para que este o represente na conclusão dos contratos.

Art. 711. Salvo ajuste, o proponente não pode constituir, ao mesmo tempo, mais de um agente, na mesma zona, com idêntica incumbência; nem pode o agente assumir o encargo de nela tratar de negócios do mesmo gênero, à conta de outros proponentes.

Art. 712. O agente, no desempenho que lhe foi cometido, deve agir com toda diligência, atendo-se às instruções recebidas do proponente.

Art. 713. Salvo estipulação diversa, todas as despesas com a agência ou distribuição correm a cargo do agente ou distribuidor.

Art. 714. Salvo ajuste, o agente ou distribuidor terá direito à remuneração correspondente aos negócios concluídos dentro de sua zona, ainda que sem a sua interferência.

Art. 715. O agente ou distribuidor tem direito à indenização se o proponente, sem justa causa, cessar o atendimento das propostas ou reduzi-lo tanto que se torna antieconômica a continuação do contrato.

Art. 716. A remuneração será devida ao agente também quando o negócio deixar de ser realizado por fato imputável ao proponente.

Art. 717. Ainda que dispensado por justa causa, terá o agente direito a ser remunerado pelos serviços úteis prestados ao proponente, sem embargo de haver este perdas e danos pelos prejuízos sofridos.

Art. 718. Se a dispensa se der sem culpa do agente, terá ele direito à remuneração até então devida, inclusive sobre os negócios pendentes, além das indenizações previstas em lei especial.

Art. 719. Se o agente não puder continuar o trabalho por motivo de força maior, terá direito à remuneração correspondente aos serviços realizados, cabendo esse direito aos herdeiros no caso de morte.

Art. 720. Se o contrato for por tempo indeterminado, qualquer das partes poderá resolvê-lo, mediante aviso prévio de noventa dias, desde que transcorrido prazo compatível com a natureza e o vulto do investimento exigido do agente.

Parágrafo único. No caso de divergência entre as partes, o juiz decidirá da razoabilidade do prazo e do valor devido.

Art. 721. Aplicam-se ao contrato de agência e distribuição, no que couber, as regras concernentes ao mandato e à comissão e as constantes de lei especial."

7. Também nessas hipóteses de agência ou de distribuição, as características específicas desses institutos jurídicos não são atendidas pela comercialização de cartões telefônicos, inclusive o art. 721 do Código Civil diz serem subsidiárias à agência e à distribuição as regras concernentes a comissão.

8. Ademais, estou seguro de que a intermediação (seja por comissão, por agência ou por distribuição) não se presume, deve estar bem estabelecida. Somente a lei poderia criar a figura da comissão, agência ou distribuição presumidas.

9. Na comercialização de cartões telefônicos, a interessada os adquire, tornando-os seus, e os revende por conta própria. Em havendo transferência do domínio e a correspondente contraprestação pecuniária; então, entre a recorrida e a concessionária, existe típico contrato de compra e venda dos cartões telefônicos, o mesmo acontecendo entre a recorrida e seus clientes, estando atendido o enquadramento exigido pelo Código Civil para contrato de compra e venda. Seguem alguns artigos que tratam da matéria:

"Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Art. 482. A compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço.

(...)

Art. 486. Também se poderá deixar a fixação do preço à taxa de mercado ou de bolsa, em certo e determinado dia e lugar.

Art. 487. É lícito às partes fixar o preço em função de índices ou parâmetros, desde que suscetíveis de objetiva determinação.

Art. 488. Convencionada a venda sem fixação de preço ou de critérios para a sua determinação, se não houver tabelamento oficial, entende-se que as partes se sujeitaram ao preço corrente nas vendas habituais do vendedor.

Parágrafo único. Na falta de acordo, por ter havido diversidade de preço, prevalecerá o termo médio.

(...)

Art. 492. Até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor, e os do preço por conta do comprador.

(...)

Art. 502. O vendedor, salvo convenção em contrário, responde por todos os débitos que gravem a coisa até o momento da tradição."

10. A legislação tributária, em especial a do Simples Federal (Lei nº 9.317, de 05/12/1996, art. 2º), não prevê que a receita bruta decorrente da comercialização de cartões telefônicos esteja sujeita a dedução de valores específicos (o que representaria uma base de

cálculo diferenciada), tampouco há, na apuração da base de cálculo, a exclusão do custo dos bens adquiridos para revenda (o que se aproximaria de uma sistemática não-cumulativa).

11. Assim, há que se concluir da mesma forma que o Acórdão nº 1402-00.949, de 10/04/2012:

11.1. EMENTA (Excertos):

"ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

...

ATIVIDADE DA EMPRESA. REVENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS. A base de cálculo para fins de apuração dos tributos pelo SIMPLES é a receita bruta auferida nas operações de venda de cartões telefônicos aos consumidores finais, não admitida qualquer dedução além daquelas previstas na norma."

11.2 Trecho do voto condutor, Conselheiro Antônio José Praga de Souza:

"Portanto, é de se concluir que, na sistemática do Simples, a atividade exercida a revenda de cartões telefônicos deve considerar como receita a totalidade dos valores recebidos de seus clientes.

Por fim, frise-se que tanto a adesão ao Simples, quanto a adoção do Lucro Presumido são prerrogativas do contribuinte que poderia ter adotado a tributação pelo Lucro Real que é a sistemática primária para qualquer empresa apurar o lucro tributável no IRPJ e CSLL. Ao optar pelo Simples, a contribuinte está sujeita a regra geral, qual seja aplicar o percentual de presunção do lucro sobre o valor das receitas operacionais e apurar a base de cálculo tributável."

12. A resolução ANATEL nº 426, de 09/12/2006, utilizada como principal argumento do voto condutor do acórdão recorrido, apenas traz a expressão "mediante a aquisição de créditos", que foi tomada como suficiente para se entender de que se estaria tratando de intermediação. Não obstante, a palavra aquisição, nesse contexto, também pode ser entendida como compra (duas compras: que estarão presentes na revenda), o que leva a conclusão que essa legislação infralegal, por si só, não é capaz de conduzir à conclusão do a. recorrido.

12.1. Ainda nesse ponto, houve uma equiparação que, a meu ver, parece indevida, é certo que, na telefonia fixa, há contrato entre o cliente e a operadora de serviço, mas esse contrato de prestação de serviço não envolve *aquisição de crédito vinculado ao seu terminal*. E daí concluir que, na telefonia móvel, por existir a modalidade de aquisição de crédito vinculado ao terminal, necessariamente exista um contrato dessa natureza, não me parece nem um pouco deduzível.

13. Adoto, *mutatis mutandis*, por bem fundamentado, o voto do Conselheiro André Almeida Blanco, constante do Acórdão nº 1201-000.865, de 11/09/2013.

" Sustenta a Recorrente que é indevida a exigência do IRPJ sobre a totalidade da receita por ela auferida na venda dos Cartões Telefônicos, uma vez que o valor pago pelo consumidor final remuneraria a prestação de serviço de telecomunicação por terceiro. Por tal motivo, referido valor não integraria a sua receita para determinação do lucro presumido, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não sendo, ainda, receita tributável na apuração do PIS/COFINS.

Sustentou que antecipa à concessionária do serviço de telecomunicação o valor de face dos cartões e assemelhados, com desconto cujo valor consiste na sua remuneração, apenas porque a concessionária tem a obrigação legal de antecipar o recolhimento do ICMS quando da mera emissão e entrega aos distribuidores dos cartões indutivos, ficha e assemelhados.

Contudo, não há dúvidas de que os cartões telefônicos estão sendo objeto de uma operação de compra e venda realizada entre a concessionária e a Recorrente, e, depois, de uma revenda por parte desta. ...

...

Ou seja, a Credenciada/Recorrente realiza a compra e as Contratantes a venda dos referidos Cartões Telefônicos. Posteriormente, esses Cartões são novamente vendidos aos usuários do serviço de telefonia.

Equivocado também o argumento da Recorrente de que o valor de face dos cartões configurariam "receita da prestação do serviço de telecomunicação. Isso porque a receita pelo serviço de telecomunicação já fora auferida antecipadamente, quando da aquisição dos referidos Cartões, os quais dão direito ao uso do serviço.

De toda forma, mesmo que o serviço não venha ser prestado pela empresa de telecomunicação, essa já auferiu sua receita quando da venda dos cartões para a Recorrente. Dessa maneira, a aquisição ou não dos Cartões pelo usuário em nada afetará na receita dos serviços de telecomunicação, motivo pelo qual não se sustenta referido fundamento.

Frise-se, também, que efetivamente não se está tratando de uma operação de compra e venda de uma mercadoria, vez que o Cartão Telefônico representa um direito à utilização do serviço de telecomunicação. Com isso, o que se está transacionando é um direito, qual seja, o direito à utilização do serviço telefônico.

Também sem fundamento o argumento de que se trataria de receita de terceiro. Isso porque a Recorrente adquiriu previamente referidos Cartões, sendo que a receita da empresa de telefonia já fora recebida. Os valores da aquisição não irão ser posteriormente repassados àquelas, configurando-se, assim, receita própria.

Por outro lado, inegável tratar-se de um custo da operação da Recorrente, o qual poderia ser utilizado para o cálculo do lucro real. Contudo, tendo em vista a opção da Recorrente pelo lucro presumido, na há que se falar em dedução.

A Receita Federal do Brasil, em resposta a Soluções de Consulta sobre o tema, já respondeu:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: RECEITA. REVENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS. ENQUADRAMENTO. Na revenda de cartões telefônicos, constitui receita da revendedora a totalidade dos valores recebidos de seus clientes, e, por conseguinte, tal receita entra no cômputo do imposto de renda. (SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 36¹ de 05 de Abril de 2004)

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: VENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS INDUTIVOS - Integra a receita tributável para fins de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL a totalidade dos valores percebidos pelas pessoas jurídicas nas operações de venda de cartões telefônicos indutivos aos consumidores finais. (DECISÃO N° 70² de 28 de Dezembro de 2000)

EMENTA: RECEITA. CONCEITO. REVENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS. ENQUADRAMENTO. Na revenda de cartões telefônicos, constitui receita da revendedora a totalidade dos valores recebidos de seus clientes, e, por conseguinte, tal receita sofre a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento - PIS e COFINS -, bem como entra no cômputo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. Irrelevante, para efeitos da caracterização como receita, o fato de o preço final ao consumidor ser preestabelecido pela concessionária de telefonia ou de a margem de lucro da revendedora ser apenas um percentual sobre o preço final. (DECISÃO N° 35³ de 09 de Fevereiro de 2000).

...

¹ Oriunda da Divisão de Tributação (Disit) da SRRF 2a Região Fiscal

² Oriunda da Divisão de Tributação (Disit) da SRRF 4a Região Fiscal

³ Oriunda da Divisão de Tributação (Disit) da SRRF 7a Região Fiscal

Dessa maneira, entendo que a operação realizada corresponde a uma compra e venda de um direito de utilização do serviço de telefonia, configurando o valor que a Recorrente pretende ver excluído de tributação como um custo de sua operação."

14. A partir deste estudo e sem adentrar na diferenciação entre mercadoria e bem, firmei convicção de que o cartão telefônico é um bem que veicula um direito à utilização de um serviço de telecomunicação.

15. Considerei válidas (embora com reservas) algumas conclusões do voto do Conselheiro Rafael Correia Fuso no Acórdão nº 1201-000.892, de 09/10/2013.

" Quanto ao mérito, especificamente quanto à base de cálculo a ser tributada pelas empresas de cartões telefônicos, que interfere tanto na exclusão do contribuinte do Simples Federal e Nacional, quanto na tributação dos anos calendários de 2006 (pelo regime do Simples) e de 2007 (pelo regime do Lucro Real), cumpre investigar aqui alguns requisitos para se checar à conclusão da tributação: (i) se apenas sobre o valor da comissão retida pela empresa distribuidora, com o repasse de valores relativos ao "air time" às empresas de telefonia ou sobre o valor total recebido dos clientes.

Para se configurar uma logística ou uma distribuidora, ..., tal modalidade deve estar insculpida em contratos, contabilizada dessa forma, tratada de forma específica em documentos,

Não existindo essa linguagem nos autos de forma clara em documentos probatórios, a atividade passa a ser considerada como de venda de air time, ou seja, venda de uma mercadoria. Nesse aspecto, a tributação seria sobre o todo (valores recebidos dos consumidores dos serviços de air time). ..."

16. Logo, não é possível concluir de forma diversa do Acórdão nº 1101-000.990, de 10/10/2013, da lavra da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

"VENDAS DE CARTÕES TELEFÔNICOS. ALEGAÇÃO DE INTERMEDIÇÃO. Ausente prova da relação contratual mantida com seu fornecedor no período fiscalizado, os valores indicados em notas fiscais de venda caracterizam-se como receita bruta para fins de incidência dos tributos sobre o lucro e sobre o faturamento."

17. Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial, para que seja reformado o acórdão recorrido, restaurando-se o teor da decisão de primeira instância.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator