



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

Processo n° 10768.906667/2006-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.317 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2014
Matéria COFINS - DCOMP
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/07/2000

BASE DE CÁLCULO. CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos dos serviços prestados, inclusive, os decorrente de pagamentos por uso de redes de outras prestadoras de serviços, integram a base de calculo da contribuição, inexistindo amparo legal para suas exclusões.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador, 15/06/2003

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). HOMOLOGAÇÃO.

A homologação de compensação de débito fiscal, efetuada pelo próprio sujeito passivo, mediante transmissão de Declaração de Compensação (Dcomp), está condicionada à certeza e liquidez do crédito financeiro utilizado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os conselheiros Maria Teresa Martinez López, Jacques Mauricio Ferreira Veloso de Melo e Fábila Regina Freitas. Fez sustentação oral pela recorrente o advogado André Mendes Moreira, OAB/MG 87.017.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Moraes, Andrada Márcio Canuto Natal, Fábila Regina Freitas e Jaques Maurício Ferreira Veloso de Melo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ II no Rio de Janeiro (RJ) que julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que não homologou a compensação do débito fiscal declarado na Declaração de Compensação (Dcomp) às fls. 13/21, transmitida em 13/06/2003, com crédito financeiro decorrente de pagamento a maior da Cofins cumulativa devida para a competência de julho de 2000.

A Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat) no Rio de Janeiro não homologou a compensação declarada sob o fundamento de inexistência do crédito financeiro utilizado, conforme Parecer Conclusivo nº 10/2008 às fls. 89/99 e Despacho Decisório às fls. 101, datado de 10/04/2008, do qual a recorrente foi intimada em 12/05/2008.

Inconformada com a aquele despacho decisório, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade (fls. 196/214), insistindo na homologação, alegando razões assim resumidas por aquela DRJ:

1) Versa o presente processo sobre Declaração de Compensação (DCOMP) apresentada pela Requerente à Receita Federal, na qual se compensou débitos de mai/03 no valor total de R\$ 1.384.376,10, com crédito decorrente de pagamento a maior ou indevido de PIS efetuado pela ... (incorporada pela Requerente), em.

2) Os créditos utilizados na compensação referem-se a pagamentos efetuados pela contribuinte, que indevidamente incluiu em sua base de cálculo do PIS e da Cofins valores recebidos a título de interconexão de redes.

3) Receitas de interconexão de redes são aquelas pagas pelas empresas prestadoras de serviços de telecomunicação pela utilização de rede telefônica de uma outra empresa, na prestação de seus serviços.

4) Com a devida vênia, o referido despacho decisório deve ser prontamente reformado, tendo em vista a clara demonstração de que os "custos com interconexão" estão fora do aspecto material da hipótese de incidência do PIS e da Cofins.

5) Nenhuma empresa de telefonia detém rede própria de transmissão que cubra todo o País, e muito menos todo o globo, pretensão que se revelaria economicamente inviável, além de ocasionar desnecessária redundância de meios.

6) Assim, para completar parte de suas chamadas originadas de sua área de atuação, vale-se a Requerente (e sempre se valeram as suas sucedidas) da infraestrutura instalada das demais companhias telefônicas, por meio da integração das respectivas redes - que é obrigatória por lei.

7) Tal sistemática recebe a denominação técnica de interconexão e está regulada pela Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) e pela Norma nº 24/96 - Remuneração pelo Uso das Redes de Serviço Móvel Celular e de Serviço

Telefônico Público, aprovada pela Portaria nº 1.537/96 do Ministro das Comunicações (doc. nº 08).

8) Sobre o assunto, registra a doutrina especializada:

"De um ponto de vista comercial, a LGT caracteriza a interconexão entre redes pelo escopo de propiciar que os usuários de uma das redes possam comunicar-se com usuários de serviços de outra e acessar serviços nela disponíveis (art. 146, caput e incisos I e II, LGT)

De um ponto de vista jurídico-administrativo, a interconexão constitui obrigação instrumental da imposição legal da obrigação de organização das redes de telecomunicações como vias integradas de livre circulação ou curso de tráfego (art. 146, caput e incisos I e II, LGT).

A imposição da interconexão como serviço que dá acesso aos serviços disponíveis nas redes de terceiros e a imposição do curso de tráfego até ou a partir do ponto de interconexão, como meio de acesso ao usuário, essencial à prestação de serviços por terceiros, constitui norma especial de competência da LGT.

[...].

A obrigação legal de interconexão tem, portanto, por objeto a prestação de, pelo menos, dois serviços distintos e logicamente sucessivos, porque inerentes a cada uma das redes de suporte de serviços ofertados ao usuário final. Seu aperfeiçoamento dá-se pela execução global de prestações subjetivas distintas, que devem ser realizadas, sucessivamente, por cada operadora envolvida, em benefício do direito de comunicação ou de acesso a serviços de outra ou de terceiro, de que é titular o usuário final.

A interconexão deve dar-se mediante acordo, formalizado por contrato livremente negociado entre as operadoras interessadas (ad. 153 LGT). Na falta de acordo entre os interessados, não obstante a natureza da obrigação legal de interconexão como obrigação legal de contratar em benefício de terceiro – o usuário-assinante – a LGT só admite seu suprimento pela ANATEL, por provocação de um deles (art. 153, § 2º, LGT)." (HELENA LOPES XAVIER, O regime especial da concorrência no direito das telecomunicações. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 45-47)

11) Resulta evidente, pois, que uma mesma ligação telefônica pode ensejar duas prestações sucessivas de serviços de comunicação, a saber:

- 1ª prestação:

prestador: a companhia que origina a chamada;

tomador: o assinante desta;

preço: a tarifa cobrada em conta telefônica.

-2ª prestação:

prestador: a companhia que termina a chamada;

tomador: a companhia que a origina;

preço: a tarifa de interconexão (receita de interconexão para a primeira; repasse de interconexão para a segunda).

12) A receita da operadora que termina a chamada (receita de interconexão) está, é obvio, contida nas entradas financeiras daquela que a origina (tarifa cobrada do usuário em conta).

13) Tratando-se de caso de contratação compulsória - sob pena de intervenção da ANATEL -, sem a qual, ademais, o serviço público essencial de telefonia não se completa, conclui-se que a receita de interconexão 6, para a operadora que a paga, receita de terceiros destinada à remessa ao titular de rede utilizada na prestação de seu serviço.

14) Em não se tratando de receita própria, não há que se falar, sequer, em exclusão da base de cálculo. Para que se possa excluir da base de cálculo determinada receita, o ingresso deverá, obrigatoriamente, constituir-se em receita, de modo que haverá composição da base e posterior exclusão.

15) Em não se tratando de receita, os ingressos estão fora do âmbito de incidência da norma, em seu aspecto material. Em uma base de cálculo na qual são incluídas as receitas, não pode haver inclusão/exclusão de um ingresso que não preencha esse requisito.

16) A posição do Fisco, exarada no parecer conclusivo, causa dupla operação das receitas de interconexão, a primeira das quais (na operadora que origina a chamada) é manifestamente indevida, por incidir sobre receita de terceiro, que passa pelas suas mãos sem jamais lhe pertencer.

17) Não bastasse isso, a presente decisão caminha em sentido diametralmente oposto ao entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes. Em caso muito parecido, que discutiu a incidência no caso das receitas de *roaming*, veja-se a ementa de recente julgado:

"COFINS. RECEITAS DE TERCEIROS. TELEFONIA CELULAR. 'ROAMING'. As receitas de "roaming" mesmo recebidas pela operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato não se incluem na base de cálculo da Co .fins por ela devida. A base de cálculo da contribuição é a receita própria, não se prestando o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre à terceiros, como pretendido 'faturamento bruto' para, sobre ele, exigir o tributo." (CC', CSRF, Processo nº10166.000888/200/-31. Sessão de 24 de janeiro de 2006).

18) O caso seria idêntico, não fosse o nome da receita de terceiro discutida. Ainda assim, os termos da ementa transcrita são inteiramente aplicáveis. A base de cálculo do PIS e da Cofins é a receita própria, de modo que meros ingressos com fins de repasse assim não podem ser caracterizados.

19) A instituição válida de PIS e COFINS sobre a receita bruta deu-se somente com as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que não se aplicam à Requerente.

20) Em suma, o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento (receita bruta operacional) quando sujeitos ao regime cumulativo da Lei nº 9.718/98 - caso da Impetrante – e à receita bruta quando submetidos à sistemática da não-cumulatividade disciplinada pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

21) As entradas a que corresponda dever de imediata transferência a terceiros não constituem receita da empresa que as recebe (mas sim dos terceiros a quem são repassadas), não devendo ser tributadas pelo PIS e pela COFINS nas mãos daquela.

22) Sendo o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98 simples preceito declaratório, a aplicação do comando nele vazado impõe-se mesmo à falta de edição do regulamento infralegal a que remetia e mesmo diante de sua posterior revogação pela Medida Provisória nº 1.991-18/99 e reedições posteriores.

23) De fato, a exclusão das receitas de terceiros da base de cálculo do PIS e da COFINS não depende de autorização legal, por constituir hipótese de não-incidência natural, por falta de subsunção ao conceito de receita própria da entidade que as recebe e depois repassa.

24) Como é cediço, a norma isencional (a que equivale a autorização para a exclusão de determinados tens da base de cálculo de um tributo) só se faz necessária onde o tributo pudesse em princípio incidir.

25) Não menos do que por isso, mesmo A falta de regra expressa, tem o STJ vedado a tributação de receitas de terceiros pelo ISS, com argumentos que se aplicam inteiramente ao PIS e A COFINS.

26) O que importa é distinguir - como anotado pelo STJ no REsp. nº 777.717/MG, - as transferências de receitas de terceiros, dedutíveis da base de cálculo do PIS e da COFINS (bem como do ISS e de quaisquer outros tributos incidentes sobre a receita ou o faturamento), das simples despesas do contribuinte com a realização de sua atividade, que não o são (sob pena de confundirem-se os conceitos de receita e de lucro).

27) A diferença está em que as despesas relacionam-se à atividade do próprio contribuinte (pagamento de seus empregados, dos fornecedores das mercadorias que revende, investimento em maquinário, etc.) ou a atividades que, podendo ser por este exercidas, são terceirizadas por simples questão de conveniência (a editora que, em vez de ter ilustradores empregados, terceiriza a atividade para outras empresas ou profissionais autônomos). Por isso são indedutíveis da receita bruta.

28) Já as receitas de terceiros dizem respeito à atividade de pessoas a que o contribuinte tem por força de recorrer na realização da atividade contratada com o seu cliente, a qual desborda de seu objeto social (como pode uma agência de publicidade criar e veicular propaganda sem remunerar os veículos de comunicação? como pode uma empresa distribuir filmes que não realizou, sendo pagando royalties ao titular dos direitos autorais? como pode uma agenciadora de mão-de-obra – e não é uma empresa de segurança – atender a demanda de vigilância de um banco, sendo contratando pessoas específicas para este fim?) ou ultrapassa, quando necessária, a autorização de funcionamento expedida pelo Poder Público (caso da empresa de telefonia que precisa valer-se de rede alheia para terminar chamada destinada a ponto situado fora de sua área de concessão).

29) Como se pode perceber, a situação é clara: a receita de interconexão de redes é receita de terceiros, que transita na conta da Requerente, mas que é compulsoriamente repassada para outras empresas de telecomunicações, as quais prestam serviço de interconexão à Telemar.

30) Por fim, pede a procedência da manifestação de inconformidade, para que sejam homologadas as compensações efetuadas, reconhecendo-se o direito creditório, devidamente atualizado, bem como a insubsistência da decisão profligada e a extinção do crédito tributário consubstanciado na declaração de compensação não homologada.

Analisada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a improcedente, conforme Acórdão nº 13-23.566, datado de 18/02/2009, às fls. 340/356, sob a seguinte ementa:

“SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. CUSTOS.
INDEDUTIBILIDADE.

A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins é o total do valor cobrado pela prestação de serviços de telecomunicação. Não podem ser deduzidos os custos de utilização, pela prestadora do serviço, de rede de telecomunicações de terceiros. Dispositivos Legais: Lei nº 9.718/1998, arts. 2º e 3º; AD SRF nº 56/2000.”

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário (369/400) requerendo a sua reforma, a fim que se reconheça seu direito à restituição do indébito reclamado e homologue a compensação declarada, alegando, em síntese, as mesmas razões expandidas na manifestação de inconformidade, ou seja, os custos dos serviços prestados incorridos com interconexão de redes não integram a base de cálculo da contribuição por constituírem receitas de terceiros; assim tendo apurado e pago a contribuição, para a competência de julho de 2000, sem a exclusão de tais custos da sua base de cálculo, tem direito à repetição/compensação do valor pago a maior decorrente da não exclusão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim, dele conheço.

Em que pese o extenso recurso voluntário apresentado pela recorrente, a questão de mérito se restringe à exclusão da base de cálculo da Cofins cumulativa dos custos dos serviços prestados, decorrentes de interconexão de redes, pagos a outras operadoras de serviços de telecomunicação.

A recorrente defende a exclusão daqueles custos sob o fundamento de que trata de receitas de terceiros e sua exclusão estaria amparada no inciso III do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, e, ainda, que, independentemente deste dispositivo ter sido revogado, os custos com serviços de interconexão de redes, pagos a outras operadoras por uso de suas redes, na prestação de serviços de telecomunicações, não constituem receitas próprias.

Ao contrário do entendimento da recorrente, os custos dos serviços prestados (CSP), inclusive, os decorrentes de interconexão de redes, necessários à prestação de seus serviços, não têm amparo legal para suas exclusões da base de cálculo da contribuição com incidência cumulativa.

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que trata das contribuições com incidência cumulativa, assim dispõe:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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.~~ [\(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

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

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; [\(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013\)](#) [\(Vigência\)](#)

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; [\(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013\)](#) [\(Vigência\)](#)

~~III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;~~ [\(Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001\)](#)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

V - a receita decorrente da transferência onerosa a outros contribuintes do ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no [inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996](#). [\(Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#). [\(Vide Medida Provisória nº 627, de 2013\)](#) [\(Vigência\)](#)

[...].

§ 12. A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda disciplinará o disposto nos §§ 10 e 11, inclusive quanto à definição do valor devido como remuneração dos serviços de arrecadação de receitas federais.”

Ora, segundo estes dispositivos legais, os valores dos custos com prestação de serviços, necessários à atividade econômica da pessoa jurídica, não estão elencados dentre aquelas passíveis de exclusão da base de cálculo da Cofins.

Os valores pagos a outras operadoras de serviços de telecomunicações, decorrentes da interconexão de redes ou não, pelos serviços contratados perante aquelas, constituem custos dos serviços prestados, integram seu faturamento e não estão elencados entre as exclusões previstas no § 2º do art. 3º, citado e transcrito anteriormente. Também tais custos

~~não se confundem com receitas decorrentes de cessão de sua rede a outras operadoras,~~

denominadas “roaming”, e, portanto, não se enquadram no inciso III do § 2º, do art. 3º, citado e transcrito anteriormente. Ainda, que se enquadrasse, conforme destacado, tal dispositivo foi revogado em 9 de junho de 2000, data anterior à do fato gerador do indébito reclamado.

Ressalto, ainda, que a própria recorrente citou e transcreveu ementa de soluções de consulta, inclusive, de consulta formulada pela Associação Brasileira de Prestadores de Serviço Telefônico Fixo Comutado – ABRAFIX, sobre a possibilidade de exclusão dos custos dos serviços prestados decorrentes de interconexão.

No julgamento de tais consultas a Coordenação Geral de Tributação (Cosit), assim decidiu:

"Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP Ementa: Base de Cálculo Os valores pagos pelas concessionárias de serviços de telecomunicações a outras congêneres, a título de 'co-prestação de serviços' não podem ser excluídos do faturamento (receita bruta) mensal, base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP. Dispositivos legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, VIII."

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS Ementa: Base de Cálculo Os valores pagos pelas concessionárias de serviços de telecomunicações a outras congêneres, a título de 'co-prestação de serviços' não podem ser excluídos do faturamento (receita bruta) mensal, base de cálculo da COFINS. Dispositivos legais: Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 8º, VIII."

Portanto, inexistindo previsão legal para a exclusão dos referidos custos das bases de cálculo da Cofins com incidência cumulativa, não há que se falar em pagamento a maior da contribuição, para a competência de julho de 2000, nem indébito tributário.

Quanto à compensação de crédito financeiro contra a Fazenda Nacional, mediante a apresentação de Dcomp, bem como a extinção do débito fiscal, a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 74, assim dispõe:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados”.

§2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

[...].

§6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

[...].

Conforme se verifica deste dispositivo legal, a homologação de compensação de débitos fiscais, mediante a apresentação de Dcomp, depende da certeza e liquidez do crédito financeiro declarado/utilizado.

No presente caso, conforme demonstrado, inexistente crédito financeiro declarado na Dcomp.

Em face do exposto, nego provimento ao presente recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator