



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

Processo nº 10880.919894/2017-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-006.530 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de janeiro de 2019
Matéria ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO
Recorrente TIM CELULAR S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do Fato Gerador: 31/10/2003

DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO. RECEITA NO MODELO DE TELECOMUNICAÇÕES QUE SE UTILIZA DO COMPARTILHAMENTO DE REDES

O modelo de telecomunicações utiliza-se do compartilhamento de redes. A Empresa de telecomunicação escolhida pelo usuário registra, como receita, o total a ele faturado e repassa às demais a parcela a que cada uma corresponde o faturamento é realizado.

No caso, empresa Recorrente é responsável pela prestação de serviços aos seus clientes, que são cobrados na fatura por ela emitida. Se, para prestar o serviço ao seu cliente, necessita utilizar-se de rede de terceiros (rede de outras empresas do ramo), a Interessada deve arcar com os correspondentes custos.

Não há previsão legal de exclusão desse tipo de receita da base de cálculo das referidas contribuições, ela foi corretamente submetida à tributação pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo e Raphael Madeira Abad que lhe davam provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Walker Araujo Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Alan Tavora Nem (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Derouledé. Ausentes os Conselheiros Jose Renato Pereira de Deus e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata-se do Pedido de Restituição Eletrônico - PER/DCOMP nº 02255.45645.260314.1.6.04-1989, relativo a crédito de Pagamento Indevido e/ou a Maior (PGIM) de COFINS (2172), do período de apuração (PA) 31/01/2013, no valor originário na data da transmissão de R\$ 6.804.710,38, integrante de DARF recolhido em 25/02/2013, no valor de R\$ 20.510.322,76.

Conforme Despacho Decisório Eletrônico o direito creditório não foi reconhecido com o fundamento de que o pagamento apontado foi integralmente utilizado, sendo a maior parte em alocação a débito confessado em declaração entregue pela contribuinte e o restante em DCOMP transmitida pela contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.

A ciência do Despacho Decisório ocorreu por via postal em 10/05/2017. Em 08/06/2017, foi solicitada a juntada de manifestação de inconformidade, acompanhada de documentos (cópias de documentos pessoais, procuração, substabelecimento, Ata de assembleia, Despacho Decisório Eletrônico e pesquisa com a data de ciência).

Após protestar pelo reconhecimento da tempestividade da defesa, nos termos da legislação vigente, informa ter sido cientificada de um total de 48 despachos decisórios de não homologação de compensação pelo mesmo motivo, qual seja, a suposta inexistência do crédito decorrente de indébitos de PIS e de COFINS relativos à indevida inclusão das receitas de interconexão de redes na base de cálculo dessas contribuições.

Relaciona 48 (quarenta e oito) processos, indicando, para cada um deles, número de PER/DCOMP e características do DARF [PA, código de receita (8109 PIS, 2172 Cofins, 0473 IRRF e 0220 IRPJ) e data de arrecadação] e alega que:

- como a matéria envolvida nesses processos é a mesma, há clara conexão e interdependência entre o crédito discutido no presente processo administrativo e aqueles discutidos nos processos que lista.

- esses créditos de PIS/COFINS foram aproveitados de forma extemporânea pela Requerente e decorrem do pagamento a

maior de PIS/COFINS, em virtude da indevida inclusão na base de cálculo de tais contribuições de valores referentes a receitas de outras operadoras, relacionadas à interconexão de redes.

Argumenta que, em casos análogos, quando há estreita relação entre diversos processos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) tem entendido que deve haver a suspensão de processo administrativo dependente do resultado de outro processo administrativo. Transcreve excerto de voto que identifica como Resolução CARF 1401-000.054 e requer que, diante da relação de conexão e interdependência existente entre essas 48 compensações e como forma de se evitar decisões conflitantes, ocorra a reunião de todos os demais feitos e o julgamento definitivo em conjunto dos processos administrativos.

Ao expor os fatos, assevera ter solicitado restituição de créditos decorrentes do pagamento a maior de PIS/COFINS, em virtude da indevida inclusão na base

de cálculo de tais contribuições de valores referentes a receitas de outras operadoras, relacionadas à interconexão de redes. E explica:

- para a prestação dos serviços de telecomunicação a seus clientes, as prestadoras de serviços de telecomunicação, invariavelmente, têm que se valer da rede de outras prestadoras de telecomunicação, na forma denominada “interconexão de rede”, prevista nos dispositivos que menciona integrantes da legislação que rege os serviços de telecomunicações no âmbito da Anatel;

- da mesma forma, caso os clientes da Requerente necessitem se comunicar e estejam fora do alcance da rede da Requerente, é necessário também se valer da rede de outras operadoras para a prestação do serviço de telecomunicação (“roaming”), hipótese em que também há a previsão de uso de rede de um terceiro, conforme Resolução Anatel que cita.

- em todos esses casos a disponibilização da rede de telecomunicação para a Requerente é compulsória, por imposição legal e regulatória. Cita previsão legal de que as redes sejam interconectadas e de que haverá preço justo e adequado para esse uso da rede alheia.

- nos casos em que a prestação do serviço de telecomunicação por parte da Requerente envolve a cessão de meio de redes de um terceiro (doravante denominada genericamente de “interconexão de redes”), uma parte dos valores recebidos pela requerente dos seus clientes será necessariamente transferida a esse terceiro, como forma de remuneração por esse uso da rede.

- se a Requerente utiliza a rede de outras prestadoras de telecomunicação para prestar o serviço ao seu cliente, na prática, a Requerente recebe o valor total do serviço prestado ao usuário e transfere para as outras operadoras a parte referente ao serviço que foi por elas prestado.

- portanto os valores recebidos pela Requerente dos usuários a título de interconexão de rede não podem integrar a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, uma vez que esses valores não configuram receita da Requerente, mas sim das outras operadoras que cederam as suas redes.

- a requerente equivocadamente incluiu na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS os valores recebidos dos usuários a título de interconexão de rede, motivo pelo qual transmitiu os PER/DCOMPs acima referidos, a fim de ver restituídos os valores pagos a maior.

- mas foi proferido o despacho decisório ora impugnado que indeferiu os PER/DCOMP em questão, apenas e tão somente por entender que os valores transferidos pela Requerente a outras operadoras em razão da interconexão de redes corresponderiam a custos incorridos para a prestação do serviço e, portanto, não poderiam ser excluídos da base de cálculo das contribuições em questão;

- no entender da D. Fiscalização, os valores pagos pela “interconexão de redes”, nada mais são do que uma despesa das concessionárias que prestam serviços para o usuário final, uma vez que se não fossem utilizados os serviços de outras concessionárias para a conclusão do serviço solicitado, a empresa operadora teria que possuir instalações próprias, equipamentos, empregados etc., nas diversas localidades para executar o serviço requerido pelo usuário do sistema.

- além disso, a D. Fiscalização entendeu que haveria duas relações jurídicas distintas no caso, uma entre a Requerente e os usuários e outra entre a Requerente e as operadoras. Ou seja, os usuários não teriam relação jurídica com as operadoras cedentes, mas apenas com a Requerente. Assim, os valores recebidos pela Requerente dos usuários a título de interconexão de rede, ainda que repassados às operadoras cedentes, configurariam receita da Requerente.

Na sequência, passa a defender seu entendimento de que efetuou pagamento a maior, discorrendo acerca da Hipótese de Incidência do PIS e da COFINS, as Receitas de Interconexão de Redes e a Distinção entre Receitas e Meros Ingressos Patrimoniais, para concluir que Valores como aqueles recebidos e repassados a título de interconexão de redes, que não incrementam o patrimônio da empresa, que simplesmente é obrigada, por lei ou por acordo, a arrecadar e a transferir tais valores para outra empresa, havendo um mero trânsito de numerário pelo caixa da empresa que arrecada, não podem ser considerados como receitas próprias, para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Discorre também acerca de seu entendimento de que as receitas de interconexão configuram repasse a terceiros, sobre os quais não incidem tributos, não havendo necessidade de previsão legal para exclusão da base de cálculo. Cita decisões do CARF e

decisão judicial do TRF da 4ª Região, bem como invoca, como discussão análoga, decisão acerca da inclusão do ICMS na base

de cálculo das contribuições, no RE 574.706, com repercussão geral.

Também defende a ocorrência de dupla tributação de uma única prestação de serviço o que entende caracterizar Bis in idem tributário, invocando a sujeição das receitas decorrentes de prestação de serviço de comunicação à sistemática cumulativa (art. 8º, VIII, da Lei 10.637, de 2002, e art. 10 da Lei 10.833, de 2003). Em suas palavras há tributação pelo PIS/COFINS da receita total auferida pela Requerente pela prestação do serviço de telecomunicação, incluindo a parcela que será repassada a terceiros pela interconexão de redes. E, além dessa tributação,

nos termos da pretensão fiscal, haveria uma nova incidência do PIS/COFINS pelo terceiro que realiza a interconexão, no momento em que ele apropriar a receita que lhe é repassada.

Finaliza reprisando seus argumentos e pedindo a integral procedência do pedido de restituição.

Em 26 de outubro de 2017, através do Acórdão de Manifestação de Inconformidade nº **14-72.752**, a 11ª Turma da DRJ/POR por **unanimidade** de votos, **JULGOU IMPROCEDENTE** a manifestação de inconformidade e **NÃO RECONHECEU** o direito creditório trazido a litígio.

Entendeu a Turma que:

- ✓ A manifestação de inconformidade embute, na verdade, solicitação de desconstituição de confissão de dívida anterior sem, contudo, apresentar a correspondente retificação da DCTF (declaração que constitui instrumento de confissão de dívida) e sem atestar que o direito de crédito tem apoio não só legal como documental;
- ✓ Importante registrar que o tratamento do Pedido de Restituição transmitido pela contribuinte se deu de forma eletrônica, de modo que a verificação dos dados informados no respectivo PER/DCOMP (no caso, Pedidos de Restituição) foi realizada também de forma eletrônica, cotejando-os com os demais dados informados pela contribuinte à Receita Federal em outras declarações, bem como com outras bases de dados desse órgão (pagamentos etc), resultando no Despacho Decisório em discussão. E o indeferimento do Pedido de Restituição em tela decorreu do fato de o DARF indicado no PER/DCOMP como origem do crédito ter sido integralmente utilizado na quitação de débitos confessados pela própria interessada em declaração por ela apresentada (DCTF), bem como em DCOMP também por ela transmitida;
- ✓ Assim, o exame das declarações prestadas pela própria pessoa jurídica à Administração Tributária revela que o crédito pretendido não existia. Por conseguinte, não havia saldo disponível (é dizer, não havia crédito líquido e certo). Daí o indeferimento;

- ✓ Em sede de manifestação de inconformidade, a interessada, apontando motivos para não reconhecimento de crédito que extrapolam aqueles contidos no Despacho Decisório, alega, em síntese, que o indébito se originou por ter incluído, na base de cálculo das contribuições, receitas a título de interconexão de redes que seriam repassadas a outras operadoras de telefonia. Mas, não apresenta prova alguma referente à composição da base de cálculo. E nada menciona acerca da confissão do débito em declaração, nem justifica a ausência de retificação de tal confissão;
- ✓ Assim instalada a discussão, o sucesso da contribuinte em ver deferido o Pedido de Restituição nesta instância administrativa, já fora da órbita do tratamento eletrônico, condiciona-se à comprovação da liquidez e certeza do direito de crédito;
- ✓ No caso dos autos, depreende-se que a interessada pretende o reconhecimento de débito em valor divergente daquele confessado em DCTF, sem retificar a declaração em que utilizado o pagamento e sem apresentar documento algum comprobatório de seu direito de crédito, não só quanto ao montante do valor de recebimentos relativos a interconexão de redes a ser excluído, mas também quanto à existência de eventual medida judicial conferindo o direito à exclusão, dos referidos recebimentos, da base de cálculo da contribuição, dado que tal procedimento contraria o disposto na lei;
- ✓ O alcance do conceito de receita de serviços, para fins de incidência de PIS e Cofins, nas atividades de telecomunicações já foi objeto de análise pela Administração
- ✓ Tributária por meio da Solução de Consulta da COSIT de nº 06, de 31/03/2004;
- ✓ Pertinente também consignar que, embora a interessada alegue que apenas repassa valores recebidos de seus clientes a título de interconexão de redes, não comprova a ocorrência de tais repasses nem a identidade entre valores recebidos pelos serviços de interconexão e aqueles que teriam sido repassados. Ademais, depreende-se das alegações apresentadas que a ora Interessada assume com outras operadoras uma dívida por utilização de redes interconectadas e tal dívida independe do pagamento da conta individual pelo seu cliente e do valor dele cobrado pela Interessada. Ou seja, ainda que o cliente não pague ou atrase o pagamento de sua conta, a Interessada permanece devedora da outra operadora cuja rede foi utilizada por seu cliente, evidenciando que a relação entre a Interessada e seu cliente é autônoma e distinta da relação entre a Interessada e outras operadoras;
- ✓ Nesse contexto, também injustificável se mostra a alegação de *bis in idem*;
- ✓ De toda forma, reprise-se que a Interessada não trouxe aos autos qualquer documento que comprove a existência do crédito que pretende ver reconhecido;

-
- ✓ O chamado ônus da prova é da contribuinte no que tange à existência e regularidade do crédito que pretende ser restituído;
 - ✓ De fato, ao declarar à Autoridade Tributária que dispunha de crédito passível de restituição, o contribuinte assume a incumbência de demonstrar sua liquidez e certeza quando do exame administrativo. Como visto, a disponibilidade do crédito não existia na fase em que aconteceu a conferência eletrônica do Pedido de Restituição e sua liquidez e certeza não foi demonstrada nessa fase de contestação do despacho resultante.

A empresa TIM CELULAR S.A. foi cientificada do Acórdão de Manifestação de Inconformidade em 16 de fevereiro de 2018 (folhas 130).

A empresa TIM CELULAR S.A. ingressou com Recurso Voluntário em 19/03/2018 (folhas 131) de folhas 133 à 153.

Foi alegado em resumo que:

- ✓ A origem do crédito objeto do pedido;
- ✓ A hipótese de incidência do PIS e da COFINS e as receitas de interconexão de redes - a distinção entre receita e meros ingressos patrimoniais;
- ✓ As receitas de interconexão e o repasse a terceiros - a não incidência do tributo e a desnecessidade de previsão legal para exclusão da base de cálculo;
- ✓ A não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, no RE nº 574.706, com repercussão geral;
- ✓ A dupla tributação de uma única prestação de serviço - O *Bis in Idem* Tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 16 de fevereiro de 2018 (folhas 130).

A empresa TIM CELULAR S.A. ingressou com Recurso Voluntário em 19/03/2018 (folhas 131).

O Recurso é tempestivo.

Da controvérsia.

No Recurso Voluntário foram alegados os seguintes pontos:

- ✓ A origem do crédito objeto do pedido;
- ✓ A hipótese de incidência do PIS e da COFINS e as receitas de interconexão de redes - a distinção entre receita e meros ingressos patrimoniais;
- ✓ As receitas de interconexão e o repasse a terceiros - a não incidência do tributo e a desnecessidade de previsão legal para exclusão da base de cálculo;
- ✓ A não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, no RE nº 574.706, com repercussão geral;
- ✓ A dupla tributação de uma única prestação de serviço - O *Bis in Idem* Tributário.

Passa-se à análise.

- A ORIGEM DO CRÉDITO OBJETO DO PEDIDO

É alegado nos itens 10 a 12 do Recurso Voluntário:

Como mencionado acima, para a prestação dos serviços de telecomunicação a seus clientes, as prestadoras de serviços de telecomunicação, como a Recorrente, invariavelmente, têm que se valer da rede de outras prestadoras de telecomunicação, na forma da denominada "interconexão de rede", prevista no artigo 146, parágrafo único, da Lei nº 9.472/1997 e regulamentada pelo artigo 58 e seguintes do Regulamento dos Serviços de Telecomunicações, aprovado pela Resolução da Agência Nacional de Telecomunicações ("ANATEL") nº 73/1998 e pelo Regulamento Geral de Interconexão, aprovado pela Resolução ANATEL nº 410/2005.

Da mesma forma, caso os clientes da Recorrente necessitem se comunicar e estejam fora do alcance da rede da Recorrente, é necessário também se valer da rede de outras operadoras para a prestação do serviço de telecomunicação ("roaming"). Nesse caso, também há a previsão de uso da rede de um terceiro, regulamentada pela Resolução ANATEL nº 438/2006.

Frise-se que em todos esses casos a disponibilização da rede de telecomunicação para a Recorrente é compulsória, por imposição legal e regulatória. Por força do artigo 146 e 147 da Lei nº 9.472/1997, as redes de telecomunicação, no regime público ou privado, devem ser interconectadas. O que há, nos termos do artigo 152 e 153 da referida lei, é a previsão de que

haverá um preço justo e adequado para se remunerar esse uso da rede alheia, observada a regulamentação da ANATEL.

E assim conclui nos itens 15 a 18 do Recurso Voluntário:

Resta claro, portanto, que os valores recebidos pela Recorrente dos usuários a título de interconexão de rede não podem integrar a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, uma vez que esses valores não configuram receita da Recorrente, mas sim das outras operadoras que cederam as suas redes, conforme será detalhadamente explicado a seguir.

Assim, tendo em vista que a Recorrente equivocadamente incluiu na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS os valores recebidos dos usuários a título de interconexão de rede, a mesma realizou o pedido de restituição em comento, a fim de ver restituídos os valores pagos a maior a esse título.

No entanto, o v. acórdão recorrido entende por bem indeferir o pedido de restituição formulado pela Recorrente, por entender, em suma, que a Recorrente teria deixado de demonstrar a origem do crédito pleiteado.

Em que pese a evidente procedência dos argumentos aduzidos pela Recorrente, a mesma respeitosamente requer a juntada da anexa planilha (doc. 2), a qual demonstra, de forma detalhada, a apuração dos valores de outras operadoras recebidos de seus usuários a título de interconexão de redes, que foram indevidamente incluídos na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS no período em questão, comprovando a certeza e a liquidez do direito ao crédito ora em discussão, objeto do pedido de restituição em referência.

Para o adequado deslinde da questão é necessária uma abordagem a respeito da forma como as redes são organizadas como vias integradas de livre circulação.

O modelo de telecomunicações utiliza-se do compartilhamento de redes. A Empresa de telecomunicação escolhida pelo usuário registra, como receita, o total a ele faturado e repassa às demais a parcela a que cada uma corresponde o faturamento é realizado.

No caso, empresa TIM CELULAR S.A. é responsável pela prestação de serviços aos seus clientes, que são cobrados na fatura por ela emitida. Se, para prestar o serviço ao seu cliente, necessita utilizar-se de rede de terceiros (rede de outras empresas do ramo), a Interessada deve arcar com os correspondentes custos.

A organização dos serviços de telecomunicações está regulada pelo art. 146 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, que assim estabelece:

Art. 146. As redes serão organizadas como vias integradas de livre circulação, nos termos seguintes:

- i. - é obrigatória a interconexão entre as redes, na forma da regulamentação;

- ii. - deverá ser assegurada a operação integrada das redes, em âmbito nacional e internacional;
- iii. - o direito de propriedade sobre as redes é condicionado pelo dever de cumprimento de sua função social.

Parágrafo único. Interconexão é a ligação entre redes de telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os usuários de serviços de uma das redes possam comunicar-se com usuários de serviços de outra ou acessar serviços nela disponíveis.

As pessoas jurídicas de direito privado estão obrigadas a efetuarem os recolhimentos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados com base no faturamento (receita bruta) mensal, depois de efetuadas as exclusões e deduções legalmente admitidas. Essa regra decorre das disposições contidas nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, alterada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, editadas, portanto, após a publicação da Lei nº 9.472, de 1997, que 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.

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

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;

II - as reversões de provisões operacionais 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;- revogado pela alínea “b” do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 09 de junho de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001;

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

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita

bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir:

I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

- a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;
- b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;
- c) deságio na colocação de títulos;
- d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;
- e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge;

II - no caso de empresas de seguros privados, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos.

III - no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates;

IV - no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos.

§ 7º As exclusões previstas nos incisos III e IV do § 6º restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões.

§ 8º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, poderão ser deduzidas as despesas de

captação de recursos incorridas pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos:

I - imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997;

II - financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir:

I - co-responsabilidades cedidas;

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas;

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades. (NR)

Não está relacionado entre as hipóteses admitidas de exclusões e deduções da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep o pagamento efetuado pelas concessionárias de serviços de telecomunicações a outras congêneres a título de “co-prestação de serviços”.

Nesse sentido, as Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que tratam da incidência **não-cumulativa** do PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, em seus art. 8º, inciso VIII e art. 10, inciso VIII, assim dispõem:

- Lei nº 10.637, de 2002.

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:

(...)

VIII as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

(...)

- Lei nº 10.833, de 2003.

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

VIII as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

(...)

Transcreve-se os itens 13 a 16 da Solução de Consulta da COSIT de nº 06, de

31/03/2004:

Assim sendo, deve ser ressaltado que, em matéria de exclusão e dedução de base de cálculo, a interpretação deve ser estrita, afastando-se a possibilidade de uma interpretação que permita, por via de uma abordagem mais restritiva do conceito de receita bruta, excluir valores da base de cálculo não expressamente autorizados por lei.

Logo, analisada a legislação transcrita que trata da matéria sob exame, chega-se ao entendimento de que não há qualquer dispositivo legal que autorize as concessionárias prestadoras de serviços ao usuário demandante a excluir ou deduzir de seu faturamento (receita bruta) mensal, base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os valores pagos ou repassados a outras operadoras pela “co-prestação dos serviços”.

Desta forma, conclui-se que o legislador entendeu que os valores pagos pela “co-prestação de serviços”, nada mais é que uma despesa das concessionárias que prestam serviços para o usuário final, uma vez que se não fossem utilizados os serviços de outras concessionárias para a conclusão do serviço solicitado, a empresa operadora teria que possuir instalações próprias, equipamentos, empregados etc., nas diversas localidades para executar o serviço requerido pelo usuário do sistema, o que implicaria, sem dúvida alguma, para a operadora que atendeu o seu cliente, incorrer em novos custos e despesas próprios para a obtenção daquela mesma receita.

Cabe registrar ainda, por ser oportuno, que as notas fiscais/faturas emitidas, recentemente pelas concessionárias de serviços de telecomunicações aos usuários finais de seus serviços, deixam claro e evidente, e sem qualquer equívoco, que sobre os valores totais das contas/telefônicas faturadas aos usuários, incluem-se os custos das mencionadas contribuições.

Ademais, cabe esclarecer que outros setores da economia nacional devido à natureza de suas atividades também se sujeitam a disciplinamentos e regulamentos baixados pelo Poder Público, tais como: o de produção, transmissão e comercialização de energia elétrica, o de seguros, o de saúde, o de exploração de petróleo (onde existe o pagamento obrigatório de royalties), o de combustíveis líquidos gasosos, o de transportes coletivos (que se obriga ao pagamento de taxas de embarques). Sendo certo que os valores do PIS/Pasep e da Cofins são recolhidos sobre os 100% da receita bruta arrecadada.

E, por fim, a conclusão:

Conclusão

17. Diante do exposto, ... os valores pagos pelas concessionárias de serviços de telecomunicações a outras congêneres, a título de “co-prestação de serviços”, por serem considerados despesas das operadoras, não podem ser excluídos do faturamento

(receita bruta) mensal, base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

No mesmo sentido, a Solução de Consulta DISIT / SRRF da 7ª Região, de nº 329, de 22 julho de 2004, está assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

RECEITA. CONCEITO. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. CUSTOS COM USO DE REDE ALHEIA PARA COMPLEMENTAÇÃO DE LIGAÇÃO TELEFÔNICA. roaming .Receita, que não se confunde com o lucro, significa o preço recebido pela prestação de serviço contratado de modo bilateral com o cliente, sem qualquer consideração a respeito dos custos e despesas necessários à prestação. **Se o ajuste de vontade dá-se única e exclusivamente entre a operadora de telefonia e seu cliente, que não conhece e nem se relaciona com eventuais empresas cujas redes são necessárias para o complemento da ligação, o valor pago pelo segundo é receita exclusiva da primeira.** Não é lícito às prestadoras de serviços de telecomunicações excluir da base de cálculo da contribuição os custos conhecidos como roaming . (destaques incluídos)

- A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS E AS RECEITAS DE INTERCONEXÃO DE REDES - A DISTINÇÃO ENTRE RECEITA E MEROS INGRESSOS PATRIMONIAIS.

É alegado nos itens 19 e 20 do Recurso Voluntário:

19. Os valores recebidos pela Recorrente e repassados a outras operadoras a título de interconexão de redes não se configuram como receita tributável pelo PIS e COFINS, pois não são "receitas" da Recorrente, quer do ponto de vista jurídico, quer mesmo do ponto de vista contábil.

20. Do ponto de vista jurídico, para que possa ser qualificada como "receita", a entrada de recursos no patrimônio da pessoa jurídica não deve ser meramente transitória, mas sim em caráter definitivo, como que se integrando e aumentando o patrimônio da entidade.

E prossegue nos itens 24 a 27 do Recurso Voluntário:

No caso dos valores recebidos pela Recorrente e repassados a terceiros a título de interconexão de redes, o que se verifica é um mero e transitório ingresso de recursos que devem ser repassados ao terceiro que cedeu seus meios de rede à Recorrente.

Não há, portanto, qualquer efetivo acréscimo patrimonial da Recorrente, porque já há um imediato e compulsório destino para aquele valor recebido, que é repassado para as outras operadoras de telecomunicação.

Em suma, os valores de interconexão são cobrados ou arrecadados por conta e ordem dos terceiros titulares efetivos desses ingressos, pois foram esses terceiros que viabilizaram

uma parte do serviço de telecomunicação e deverão auferir e tributar a receita correspondente a essa parcela que executaram.

Não se trata de equiparar receita a lucro, mas saber distinguir entre receitas verdadeiras e meros ingressos patrimoniais transitórios.

Como dito no tópico anterior, não está relacionado entre as hipóteses admitidas de exclusões e deduções da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep o pagamento efetuado pelas concessionárias de serviços de telecomunicações a outras congêneres a título de “co-prestação de serviços”.

Nesta matéria, a NBC T 19.30, norma brasileira de contabilidade aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, dispõe que *Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários.*

O Pronunciamento Técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis assim define receita:

Objetivo

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Este Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

Conceitualmente, receita é o ingresso econômico representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Previamente, cabe esclarecer que, na legislação tributária, não se encontra a definição do conceito de receita. Por se tratar de um conceito eminentemente contábil, utilizado pela legislação tributária, a definição que melhor representa o conceito de receita, inequivocamente, é que aquele veiculado pelas normas contábeis editadas pelo CFC, de obediência obrigatória por todo o profissional que atua na área contábil. E no âmbito das referidas normas contábeis, a definição de receita encontra-se estabelecida no item 7 da Resolução CFC 1.412/2012¹, que deu nova redação à “NBC TG 30 – Receitas”, com os seguintes dizeres:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

No “Apêndice A - Definição de termos” da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG 47², de 25 de novembro de 2016, vigente a partir de 1/1/2018, a definição de receita passou ter a seguinte redação:

Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

Com mais detalhes, a referida definição também encontra-se estabelecida na Norma Brasileiro da Contabilidade, que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL), aprovada pela Resolução CFC 1.374/2011³, a seguir reproduzido:

70. Receitas e despesas são definidas como segue:

(a) Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e

(b) Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

71. As definições de receitas e despesas identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado. Os critérios para o reconhecimento das receitas e despesas são comentados nos itens 82 a 98.

72. As receitas e despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo que prestem informações relevantes para a tomada de decisões. Por

¹ Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1412.pdf> Acesso em: 21 mar. 2017.

² Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG47.pdf>> Acesso em: 21 mar. 2017.

³ Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.pdf> Acesso em 21 mar. 2017.

exemplo, é prática comum distinguir entre receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade e as demais. Essa distinção é feita porque a fonte de uma receita é relevante na avaliação da capacidade que a entidade tenha de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro; por exemplo, receitas oriundas de atividades eventuais como a venda de um investimento de longo prazo normalmente não se repetem numa base regular. Nessa distinção, deve-se levar em conta a natureza da entidade e suas operações. Itens que resultam das atividades ordinárias de uma entidade podem ser incomuns em outras entidades.

73. A distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diferentes maneiras também permitem demonstrar várias formas de medir o desempenho da entidade, com maior ou menor abrangência de itens. Por exemplo, a demonstração do resultado pode apresentar a margem bruta, o lucro ou prejuízo das atividades ordinárias antes dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo das atividades ordinárias depois desses tributos e o lucro ou prejuízo líquido.

Receitas

74. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.

75. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como um elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

76. Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não-correntes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e os que resultam de aumentos no valor de ativos a longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Esses ganhos são, na maioria das vezes, mostrados líquidos das respectivas despesas.

77. Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação da obrigação de pagar um empréstimo.

[...] (grifos não originais)

Com base nos textos transcritos, pode-se afirmar que as receitas se caracterizam pelos aumentos nos benefícios econômicos, que podem ser representados pela (i) aumento de ativos com a entrada de recursos, ou (ii) diminuição de passivos sem a saída de recursos, que resultem, nas duas hipóteses, em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de recursos aportados pelos proprietários da entidade. O conceito amplo (*lato sensu*) de receita compreende o conceito estrito (*stricto sensu*) de receita ou receita propriamente dita e os ganhos. As receitas propriamente ditas incluem os benefícios econômicos provenientes da atividade ordinária, enquanto que os ganhos compreendem os benefícios econômicos provenientes da atividade ordinária ou não.

No mesmo sentido a abalizada doutrina de Solon Sehn, para quem:

*[...] O dispositivo [art. 1º, § 1º, da Lei 10.833/2003] deve ser interpretado conforme a Constituição, de modo que por **receita** se entendam apenas os ingressos de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a afeita, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo.*

Daí resulta que não podem ser incluídos na base de cálculo da Cofins, os ingressos que não se enquadram no conceito de receita, como as simples entradas de caixa, os reembolsos, as cauções, depósitos, os empréstimos contraídos ou amortizações dos concedidos, enfim, todas as demais somas escrituradas sob reserva de serem restituídas ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito e as indenizações (por dano emergente) ⁴. (os últimos destaque não constam dos originais).

Com base nesse entendimento, chega-se à conclusão de que o pagamento efetuado pelas concessionárias de serviços de telecomunicações a outras congêneres a título de “co-prestação de serviços” representam ingressos de valores no ativo sem correspondência no passivo, o que implica aumento do patrimônio líquido.

Dessa forma, se o referido valor representa ganho não decorrente da atividade principal, ele representa receita da atividade não ordinária, sob a forma de incremento do ativo e do patrimônio líquido, portanto, receita integrante da base de cálculo das contribuições. E como não há previsão legal de exclusão desse tipo de receita da base de cálculo das referidas contribuições, ela foi corretamente submetida à tributação pela fiscalização.

- AS RECEITAS DE INTERCONEXÃO E O REPASSE A TERCEIROS - A NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO E A DESNECESSIDADE DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

É alegado nos itens 34 a 37 do Recurso Voluntário:

Cabe destacar que não há, no caso da interconexão de redes, uma duplicidade de relações jurídicas: uma primeira, entre a Recorrente e o seu cliente, e uma segunda, entre a Recorrente e outras operadoras de telecomunicação.

⁴ SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regime de Incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 230.

O que existe é uma única relação jurídica incindível relativa à prestação do serviço de telecomunicação, que, para ser executada, depende da intervenção de um terceiro - outra operadora - que deve necessariamente ceder os meios de rede para que a prestação de telecomunicação se aperfeiçoe.

Não há propriamente uma prestação do serviço de telecomunicação entre a Recorrente e a outra operadora. Na verdade, a outra operadora tem que compartilhar a sua rede para que a Recorrente possa prestar o serviço de telecomunicação. E será devidamente remunerada por esse uso.

Considerar a interconexão de redes uma prestação de um serviço é, data venia, admitir que, quando a rede de mais de uma prestadora é acionada na prestação de um serviço de telecomunicação, tem-se não a prestação de um único serviço de telecomunicação, mas tantas prestações de serviços quantas forem as redes utilizadas. Esse raciocínio não faz qualquer sentido, tendo em vista que a prestação do serviço de telecomunicação se estabelece para que uma pessoa consiga transmitir uma mensagem a outra, por meio de um terceiro, que é o prestador do serviço.

(Grifo e negrito próprios do original)

Repisa-se:

O modelo de telecomunicações utiliza-se do compartilhamento de redes. A Empresa de telecomunicação escolhida pelo usuário registra, como receita, o total a ele faturado e repassa às demais a parcela a que cada uma corresponde o faturamento é realizado.

No caso, empresa TIM CELULAR S.A. é responsável pela prestação de serviços aos seus clientes, que são cobrados na fatura por ela emitida. Se, para prestar o serviço ao seu cliente, necessita utilizar-se de rede de terceiros (rede de outras empresas do ramo), a Interessada deve arcar com os correspondentes custos.

As pessoas jurídicas de direito privado estão obrigadas a efetuarem os recolhimentos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados com base no faturamento (receita bruta) mensal, depois de efetuadas as exclusões e deduções legalmente admitidas.

Não há previsão legal de exclusão desse tipo de receita da base de cálculo das referidas contribuições.

- A NÃO INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS, NO RE Nº 574.706, COM REPERCUSSÃO GERAL

STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 1536647 MG 2015/0134556-3 (STJ)

Data de publicação: 09/08/2018

Ementa: PROCESSUAL CIVIL. ICMS. BASE DE CÁLCULO PARA PIS E COFINS. INCIDÊNCIA. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. JULGAMENTO DO RE 574.706/PR. 1. A irrisignação da União não deve ser acolhida, pois em

19.4.2017, no julgamento do RE 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, o Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu que "O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS". 2. Recurso Especial não provido, em juízo de retratação (art. 1.030 , II, do CPC).

Quanto à menção à discussão acerca da inclusão do ICMS na Base de Cálculo das contribuições objeto de discussão no Recurso Especial 574.706, trata-se de matéria distinta daquela alegada como motivo do pagamento a maior objeto do presente processo, não sendo possível aplicação por analogia para reconhecimento de direito creditório.

- A DUPLA TRIBUTAÇÃO DE UMA ÚNICA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - O *BIS IN IDEM* TRIBUTÁRIO.

É alegado no item 63 do Recurso Voluntário:

Na prática, a tributação pelo PIS/COFINS das receitas de interconexão de rede implica um bin in idem tributário, isto é, a dupla imposição dessas contribuições sobre um único fato gerador consubstanciado na receita oriunda da prestação do serviço de telecomunicação.

E prossegue nos itens 68 e 69 do Recurso Voluntário:

Isso significa, portanto, que a receita da prestação do serviço de telecomunicação é tributada sem que haja a possibilidade de desconto de créditos decorrentes do tributo incidente sobre prestações de serviço necessárias àquela prestação do serviço de telecomunicação. Não há, pois, qualquer desconto de crédito sobre eventuais valores repassados a outras operadoras a título de interconexão de redes.

Daí porque se verifica que a tributação nos moldes pretendidos pelo Fisco implica uma dupla incidência tributária de PIS/COFINS sobre uma mesma prestação de serviço.

A argumentação de *bis in idem* não procede.

Isso porque a empresa TIM CELULAR S.A. assume com outras operadoras uma dívida por utilização de redes interconectadas e esse fato não guarda qualquer relação com o pagamento da conta individual pelo cliente.

Os dois fatos se revelam independentes. Mesmo que o cliente não pague ou atrase o pagamento de sua conta, a empresa TIM CELULAR S.A. permanece devedora da outra operadora cuja rede foi utilizada por seu cliente.

Diante de tudo que foi exposto, conheço do RECURSO VOLUNTÁRIO e voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso do Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Processo nº 10880.919894/2017-55
Acórdão n.º **3302-006.530**

S3-C3T2
Fl. 12
