



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.919900/2017-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.148 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2019
Recorrente TIM CELULAR S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2017

"DIREITO CRÉDITORIO 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

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente Substituto

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto), Corinho Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-007.148 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.919900/2017-74

Relatório

Trata-se de processo administrativo no qual discute-se a tributação dos valores recebidos pela recorrente e repassados a terceiros a título de interconexão de redes.

O reconhecimento do direito creditório foi requerido por meio de Pedido de Restituição Eletrônico – PER/DCOMP, no qual é alegado pagamento indevido e/ou a maior de contribuições, apontando-se o DARF correspondente.

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

Devidamente cientificada, a recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, onde observa que tomou ciência de um total de 48 despachos decisórios de não homologação de indébitos de PIS e Cofins com a mesma fundamentação. Pede o reconhecimento da conexão e interdependência dos processos administrativos correspondentes e julgamento conjunto, de forma a evitar decisões conflitantes.

Argumenta que os 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, o que motivou o pedido de restituição/compensação.

Esclarece que, 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.

Registra que 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. Portanto os valores recebidos pela requerente dos usuários a título de interconexão de rede não podem integrar a base de cálculo das contribuições, uma vez que esses valores não configuram receita da requerente, mas sim das outras operadoras que cederam as suas redes.

Todavia, no entender da fiscalização, os valores pagos pela “interconexão de redes”, nada mais são do que uma despesa das concessionárias que prestam serviços para o usuário final, havendo 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, procura fazer 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. Tais valores, portanto, não podem ser considerados como receitas próprias, para fins de incidência das contribuições.

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*, 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.

Após a análise do processo a DRJ não reconheceu o crédito pleiteado e julgou improcedente a manifestação de inconformidade, consignando que receitas auferidas por empresas de telecomunicação (ainda que utilizem redes interligadas de outras operadoras) não têm sua exclusão prevista na determinação da base de cálculo estabelecida pela Lei nº 9.718, de 1998.

Observou ainda que a interessada não trouxe aos autos qualquer documento que comprove a existência do crédito que pretende ver reconhecido. Registra que o chamado ônus da prova é da contribuinte no que tange à existência e regularidade do crédito que pretende ser restituído.

Conforme consignado no acórdão, 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.

Irresignada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, reiterando os argumentos de que se trata de um mero ingresso patrimonial e não uma receita, bem como que, ao contrário do entendimento esposado pela DRJ, não há necessidade de previsão legal para a exclusão da base de cálculo.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3302-007.148 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.919900/2017-74

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3302-007.140**, de 22 de maio de 2019, proferido no julgamento do processo **10880.919888/2017-06**, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcrevem-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão **3302-007.140**):

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual dele conheço.

A discussão em torno da qual gravita o presente processo é sobre a composição da base de cálculo das contribuições, especificamente se os valores recebidos a título de interconexão telefônica a integram, ou não.

Em ocasiões anteriores, a última dela em 31 de janeiro de 2018 Acórdão 3302-006.530 exarado no processo 10880.919894/2017-55, de Relatoria do Conselheiro Jorge Lima Abud, tive a oportunidade de votar no sentido de que os referidos valores não integram a referida base de cálculo, em harmonia com o entendimento de outras Turmas deste Colegiado.

Contudo, atualmente este entendimento é isolado, como se infere do julgamento do processo 10768.906953/200669, acórdão 3301005.669 proferido por unanimidade pela Primeira Turma desta mesma Câmara também no dia 31 de janeiro de 2019,

Por esta razão, em homenagem à colegiabilidade, adoto e transcrevo o voto do Conselheiro Jorge Lima Abud, no qual restei vencido em 31 de janeiro de 2019, nesta Turma, ainda que com composição diversa, para admitir a inclusão da "Receita de Interconexão de Rede" na base de cálculo do PIS e da COFINS.

"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 n.º 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:

- é obrigatória a interconexão entre as redes, na forma da regulamentação;
- deverá ser assegurada a operação integrada das redes, em âmbito nacional e internacional;
- 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 n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, alterada pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, editadas, portanto, após a publicação da Lei n.º 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 n.º 1.991-18, de 09 de junho de 2000, atual Medida Provisória n.º 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 n.º 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 n.º 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:

despesas incorridas nas operações de intermediação financeira;

despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado;

deságio na colocação de títulos;

perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações;

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 cosseguo e resseguo, 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 n.º 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 n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 Federa 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.

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.

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 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 auferir, 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 destaques 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.

O que existe é uma única relação jurídica incidível 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

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

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.

(...)

- 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.

Entendimento análogo foi adotado pela Primeira Turma da Terceira Câmara dessa Terceira Sessão, que também nega a pretensão da Recorrente de retirar as receitas de interconexão da base de cálculo das contribuições sociais, acórdão 3301005.669 proferido nos autos do processo 10768.906953/200669, *verbis*.

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/09/2003 a 30/09/2003
SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. DESPESAS DE INTERCONEXÃO*

*TELEFÔNICA**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. A remuneração recebida dos usuários é preço do serviço de comunicação e as despesas incorridas pelas operadoras de telefonia para interconexão telefônica, utilizando-se de infraestrutura de telecomunicações de outra concessionária de serviço para a adequada prestação de seu serviço é despesa operacional da prestação de serviços, não podendo ser excluídos da base de cálculo das contribuições.

Do preço do serviço cobrado dos consumidores, a parcela repassada para outras empresas de telefonia compõem a receita bruta, não se tratando de mero ingresso financeiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Ari Vendramini, Marco Antônio Marinho Nunes e Valcir Gassen, votaram pelas conclusões, para negar provimento em razão da aplicação do art. 62 do Regimento Interno do CARF que determina a reprodução nos julgados das decisões do STJ em repetitivo. Julgou-se suspeita a Conselheira Semírames de Oliveira Duro e não participou do julgamento.

Desta feita, concordando com tais argumentos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Importante frisar que **as situações fática e jurídica presentes** no processo paradigma encontram correspondência nos autos ora em análise. Desta forma, os elementos que justificaram a decisão no caso do paradigma também a justificam no presente caso.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator