ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13708.000824/2003-15
COPIA

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

Processo nº	13708.000824/2003-15
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-002.564 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	23 de abril de 2014
Matéria	PIS E COFINS - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO
Recorrente	TELEMAR NORTE LESTE S.A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/08/2000

SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. CUSTO DE INTERCONEXÃO. 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 há previsão legal para deduzir os custos de utilização, pela prestadora do serviço, de rede de telecomunicações de terceiros.

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 redator designado. Vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto (relator), Fabiola Cassiano Keramidas e Alexandre Gomes, que davam provimento ao recurso. Designado o conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO – Relator.

EDITADO EM: 28/04/2014

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes, Gileno Gurjão Barreto e Paulo Guilherme Déroulède.

CÓPIA

Relatório

Adota-se o relatório da decisão recorrida, por bem refletir a contenda.

"Trata o presente processo sobre Declaração de Compensação (Dcomp), anexa fls. 01 a 03, de créditos provenientes de pagamentos de PIS e COFINS, períodos de apuração fevereiro/1999 a agosto/2000, que teriam sido efetuados a maior ou indevido, pela sucedida Telecomunicações de Minas Gerais S/A (CNPJ n° 17.184.201/0001-99), com débitos de PIS e COFINS, períodos de apuração abril/2003, no valor total de RS 15.119.388,15 (quinze milhões cento e dezenove mil trezentos e oitenta e oito reais e quinze centavos).

Por meio de Despacho Decisório de fl. 124, o Delegado da DERAT/Rio de Janeiro não homologou as compensações efetivadas por meio da Dcomp anexa às fls. 01 a 03 e das Dcomp listadas nas planilhas de fls. 127 e 128, no valor total de RS 19.675.218,74 (dezenove milhões seiscentos e setenta e cinco mil duzentos e dezoito reais e setenta e quatro centavos).

Do Parecer Conclusivo n° 14/2008, cabe destacar os seguintes trechos:

"...Com o objetivo de conferir certeza e liquidez necessárias à compensação pleiteada em conformidade com a determinação contida no artigo 170 do Código Tributário Nacional, foi o presente processo encaminhado a DEFISIRJO para que fosse efetuada diligência, nos lermos do artigo 4" da IN-SRF n° 600/2005, conforme despacho de fls. 82, 83, 85 e 86. 00 Em decorrência da diligência empreendida, foram anexados ao presente processo os documentos de fls. 88 a 106 e despacho de fls. 107 a 110, que concluiu que a interessada efetuou "a exclusão da base de cálculo das referidas exações de valores a título de 'Custos de Interconexão'. Estes valores se referem a montantes pagos a outras operadoras de telefonia, através das quais os clientes da interessada faziam ligações telefônicas".

(..) O crédito pleiteado pela interessada, correspondente a recolhimentos que teriam sido efetuados a maior de COFINS e PIS, anos calendários 1999 e 2000, decorre da exclusão dos valores pagos pelas concessionárias de serviços de telecomunicações a outras operadoras de telefonia. Cumpre ressaltar que as pessoas jurídicas de direito privado devem efetuar o recolhimento concernente a COFINS e PIS em obediência as disposições contidas na lei n° 9.718, de 1998, em especial nos artigos 2" ao 4", e demais normas supervenientes. (..) (..) Os dispositivos legais acima transcritos estabelecem que a COFINS e o PIS devidos pelas pessoas jurídicas de direito privado incidente sobre o faturamento (receita bruta) admitem as exclusões listadas no parágrafo 2" do artigo 3"supra, não contemplando os valores pagos a outras congéneres a titulo de "custos de interconexão".

Ademais, a Associação Brasileira de Prestadores de Serviço Telefónico Fixo Comutado - ABRAFIX, formalizou consulta encaminhada a Coordenadora-Geral de Tributação, processo n° 10168.00064412003-08, na qual questiona a possibilidade de excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP (receita bruta mensal) os valores pagos pelas concessionárias de serviços de telecomunicações a outras congêneres, a titulo de "c prestação de serviços". Da análise do processo ,foi

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

proferida a Solução de consulta COSIT n° 6, de 31 de março de 2004, cópia anexa _fls. 99 a 106, concluindo que "os valores pagos pelas concessionárias de serviços de telecomunicações a outras congêneres, a titulo de 'co-prestação de serviços', por serem considerados despesas das operadoras, não podem, ser excluídos do faturamenlo (receita bruta) mensal, base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. "Em virtude do acima exposto, a COFINS e o PIS devidos concernentes aos anos calendário 1999 e 2000, determinadas em razão da diligência, fls. 107 a 110, estão em conformidade com a legislação tributária vigente. Vale lembrar que a Solução de Consulta é ato tributário, conforme estabelece o artigo 2", inciso I, alínea ':f', da Portaria SRF n° 001, de 0210112001, e, portanto, integra a legislação tributária, nos termos do artigo 100, c/c artigo 96, ambos do Código Tributário Nacional.

Em virtude do exposto, a COFINS e o PIS devidos relativos aos anos calendário 1999 e 2000, determinados em razão da diligência, fls. 92 e 93, estão em conformidade com a legislação tributária vigente, com a seguinte ressalva:

- As planilhas de .fls. 107 a 110 evidenciam que a interessada efetuou dedução, concernente ao IRRF retido por órgão público, prevista na Instrução Normativa SRF/SMISFC n° 004, de 1997, modificada pela Instrução Normativa SRF/STN/SFC n' 03, de 1998.

- Consultas ao sistema DIRF, anexas .fls. 111 e 112, demonstram os valores de IRRF retidos em decorrência da prestação de serviço a órgãos públicos. A dedução prevista na supracitada Instrução Normativa determina a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir dos valores devidos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS percentuais preestabelecidos do IRRF retido por órgão público.

Dessa maneira, cotejando-se os valores que poderiam ser deduzidos de IRRF retido por órgão público e os efetivamente deduzidas, conclui-se que a interessada efetuou dedução, ano calendário 1999, concernente a COFINS e PIS, de valores superiores ao estabelecido na Instrução Normativa supracitada, conforme planilhas (..)

(..) Da análise das tabelas acima, verifica-se que o valor total de tributo a pagar é superior ao valor total recolhido, concluindo-se que não hei saldo credor para nenhum dos supostos créditos tributários alegados.

Ressalte-se que consultas ao sistema SIEF-PERDCOMP, fls. 113 a 119, demonstram que, até o presente momento, a interessada apresentou outras Dcomp utilizando os créditos objeto do presente processo. Foram atribuídos números de processo a algumas dessas dcomp, conforme demonstram as planilhas abaixo (..)

Cientificada, a Interessada, inconformada, ingressou com manifestação de inconformidade (fls. 176/189), alegando, em síntese que:

- Trata-se de declaração de compensação em que se pretende compensar créditos de PIS e COFINS, oriundos de pagamentos a maior ou indevidos, períodos de apuração 02/1999 a 08/2000, com débitos de PIS e COFINS, períodos de apuração 04/2003, no valor total de R$ 15.119.388,15 (quinze milhões cento e dezenove mil trezentos e oitenta e oito reais e quinze centavos).

- Os créditos em comento decorrem da exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS (PA's 02/1999 a 08/2000), dos valores a título de custos de interconexão, ou seja, daquelas quantias pagas pelos clientes da Requerente e, posteriormente, repassadas às concessionárias de serviços de telecomunicação pelos serviços prestados a estes por aquelas concessionárias.

- Resta por evidente que nenhuma empresa de telefonia detém rede própria de transmissão que cubra todo o País, e muito menos todo o globo, pretensão que se

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

revelaria economicamente inviável, além de ocasionar desnecessária redundância de meios.

- Assim, para completar as chamadas de longa distância nacionais e internacionais originadas de sua área de atuação, vale-se a Requerente da infra-estrutura instalada das demais companhias telefônicas, por meio da integração das respectivas redes - que a lei, aliás, dispõe ser obrigatória.

- Tal sistemática recebe a denominação técnica de interconexão e está regulada pela Lei n° 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) e pela Norma n° 24/96 – Remuneração pelo Uso das Redes de Serviço Móvel Celular e de Serviço Telefônico Público, aprovada pela Portaria n° 1.537/96 do Ministro das Comunicações.

- No entanto, os valores recebidos a título de custos de intercomunicação, apesar de serem captados pela Requerente, são repassados às concessionárias que efetivamente prestaram os serviços, constituindo receitas de terceiros. Destarte, resta claro que eles não integram o faturamento da Requerente (receita bruta operacional), não devendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

- Todavia, ao analisar o presente pedido a autoridade fiscal manifestou-se no sentido de que as exclusões do cômputo do faturamento efetuadas pela Requerente seriam indevidas, não restando comprovada, por via reflexa, a liquidez e a certeza do crédito constante na Declaração de Compensação. Por tais razões, entendeu por não homologar as compensações veiculadas nos presentes autos, bem como as PER/DCOMP's referendadas às fls. 127 dos presentes autos.

- Ressalte-se que a posição adotada pelo Fisco causa dupla oneração 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. Nesse sentido, equivoca-se o Fisco ao asseverar que os valores recebidos pela Requerente referentes aos custos de intercomunicação integram a base de cálculo da COFINS.

- A autoridade fiscal reduziu sensivelmente as retenções na fonte das contribuições ao PIS e a COFINS, em todos os períodos de apuração de origem dos créditos, relativos à prestação de serviços aos órgãos públicos (retenções havidas sob os códigos de receita 6147 e 6190).

- Os limites do conceito de faturamento, em contraste com a noção mais ampla de receita, foram demarcados pelo STF (RREE n° 346.084/PR, 357.950/RS, 390.840/MG e 358.273/RS). Já a delimitação do conceito de receita - embora constitua matéria constitucional, que pode chegar à Suprema Corte - tem sido feita primordialmente pelo STJ e pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em julgados referentes aos mais diversos setores econômicos.

- Quando de sua edição, a Lei n° 9.718/98 possuía dispositivo que vedava a incidência das contribuições em questão sobre as receitas que tivessem a finalidade de repasse a outras pessoas jurídicas. Confira-se:

"Art. 3º.

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

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; "

- O inciso III foi revogado pela Medida Provisória n° 1.991-18, de setembro de 1999. Entretanto, por depender de regulamentação do Executivo - que não chegou a ser levada a cabo - o dispositivo, mesmo no curto período em que vigorou,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

foi tido como não autoaplicável pelo STJ (interplures, vale citar o REsp ns 525.915/SC), razão pela qual nunca produziu efeitos no mundo jurídico.

- Não obstante, mesmo em face da revogação da norma supracitada, a discussão acerca da exigência de PIS/COFINS sobre as "receitas de terceiros" ainda permaneceu. Afinal, essas "receitas" seriam efetivamente valores tributáveis pelo PIS/COFINS? Em outras palavras: um ingresso que, ato contínuo e por força da lei ou do contrato é repassado a outra pessoa jurídica, enquadra-se no conceito de "receita bruta" ou "faturamento"?

- Portanto, a receita necessariamente constitui um "plus" que se integra ao conjunto de bens e direitos de titularidade da empresa. Assim, pode-se asseverar que as receitas ingressantes na contabilidade das pessoas jurídicas não podem ser tributadas quando tiverem como contrapartida a saída desses mesmos valores. Noutro giro verbal, se a receita tiver como destino final não o caixa da empresa que emitiu a fatura, mas sim o de outra companhia (a que efetivamente prestou o serviço ou vendeu a mercadoria, atuando a primeira como agente cobradora dos valores que pertencem à segunda), não poderá haver tributação pelo PIS/COFINS, posto que não haverá a conformação do conceito legal de "receita bruta" (e, tampouco -por consectario lógico - do de "faturamento"). O caso é - valendo-nos neste ponto das lições de BARROS CARVALHO - verdadeiramente de não-incidência, posto que o fato jurígeno efetivamente ocorrido refoge por completo àquele previsto na legislação e na própria Constituição.

- O Conselho de Contribuintes Federal já teve a oportunidade de analisar alguns casos em que se discutia justamente o conceito de receita para fins de incidência da contribuição in examen. Nos julgamentos abaixo transcritos, restou assentada a intributabilidade das "receitas de terceiros", por refugirem ao conceito jurídico de "receita".

- O primeiro precedente cuidava, assim como no presente caso, de operadora de telefonia celular que, por possuir clientes em trânsito - viajando em áreas de cobertura de outras operadoras - faturava para seus usuários o valor das ligações realizadas pela operadora "visitada", que era repassado a esta última (a título de remuneração pelo serviço de telefonia prestado a cliente da operadora-visitante - o denominado roaming). O trecho a seguir foi extraído do voto do Conselheiro Relator FRANCISCO DE ALBUQUERQUE SILVA:

"Com efeito, como a prestação do serviço de telefonia celular por parte da Recorrente depende, fora de sua área de concessão, da utilização da rede de outras operadoras, as quantias cobradas de seus clientes - o chamado roaming - são integralmente repassadas àquelas, não configurando receita para a Recorrente.

Assim, não vislumbro como óbice ao deferimento da pretensão da Recorrente a fundamentação invocada pelo d. julgador de primeira instancia no sentido de que o art. 3"; §2`, 111, da Lei n" 9.718198 dependeria de regulamentação para ser aplicável. Entendo que o mencionado dispositivo legal tão-somente repetia a regra geral segundo a qual não se pode tributar aquilo que não se amolde perfeitamente ao conceito técnico de receita.

Desta feita, ingressos transferidos a terceiros (...), como o roaming, não se consubstanciam em receitas, inexistindo o fato gerador da contribuição em tela. "(Segundo Conselho de Contribuintes Federal, 3" Câmara, Acórdão n"203- 08.793, Processo n210166.00088812001-31, DJ 12.03.2004)

- Outra manifestação administrativa favorável à tese apresentada nos presentes autos advém da Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais em processo de autuação de COFINS sobre a exclusão das receitas de terceiros da base de cálculo da contribuição.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Averbou a Câmara, ao julgar o auto que "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 a terceiros, como pretendido Faturamento bruto' para, sobre ele, exigir o tributo." (Acórdão CSRF/02-02.223, Processo na 10166.005507/2002-91. Recurso n° 203-122881, j. em 24.01.2006).

- O inteiro teor do acórdão de COFINS/ROAMING-DDI seque em anexo (doc. 05), ilustrando a solução correta que deverá ser dada aos presentes autos, considerando indevido o pagamento de COFINS sobre os custos de interconexão, o que por óbvio irá gerar o crédito da requerente de pagamento a maior e/ou indevido da citada contribuição, relativo ao período de apuração 06/00. para compensar débito de COFINS, PA 05/03, bem como os débitos veiculados nas demais PER/DCOMP's apensados aos presentes autos.

- Outro setor que já foi objeto de análise nas decisões do Conselho de Contribuintes Federal em matéria de PIS/COFINS sobre "receitas de terceiros" foi o das empresas de radiodifusão e das agências de publicidade. Os julgadores administrativos, com absoluta acuidade, apreenderam a diferença entre receita própria (aquela que é paga à emissora de rádio ou TV como remuneração pela difusão da mensagem) e receita alheia (aquela que, embora paga à emissora de rádio ou TV, corresponde ao montante da comissão que deverá ser repassada à agência de publicidade). É ver:

"COFINS. BASE DE CÁLCULO. VALORES FATURADOS EM NOME PRÓPRIO, REPASSADOS A TERCEIRO COMO COMISSÃO DE AGÊNCIA. DISTINÇÃO ENTRE RECEITAS E ENTRADAS. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO. Os valores faturados em nome próprio por veículo de propaganda e depois repassados, a título de comissão, à agência de publicidade, conforme disposições legais e regulamentares e a praxe do mercado, não são receitas daquele nem integram a base de cálculo da Contribuição por ele devida. Distinção necessária entre receita e meras entradas. Se o legislador, constituinte e ordinário, elegeu como base de cálculo da COFINS signo presuntivo de riqueza, importa em desvalia do princípio constitucional da capacidade contributiva a tributação de valores que não se agregam ao patrimônio do contribuinte, mesmo quando faturados em seu nome, por efetivamente pertencerem a terceiro, a quem posteriormente são repassados. A interpretação das normas deve se conformar à Constituição Federal. "(Segundo Conselho de Contribuintes Federal, 2" Câmara, Acórdão n" 202-14.979, Processo n" 10945.009549196-32, Recurso ns 105.110, em 12.08.2003)

- No mesmo sentido foi prolatado o Acórdão n° 201-73.944 (Segundo Conselho de Contribuintes Federal, V Câmara, 10950.002334/99-19, Recurso n° 113.145, j. em 16.08.2000).

- Dessa breve exposição, dessume-se que o Conselho de Contribuintes Federal tem aplicado com acerto a legislação do PIS/COFINS no que tange à matéria objeto desta manifestação de inconformidade, ou seja, que os custos de interconexão, receitas eminentemente de terceiros, não deverão integrar a base de cálculo da COFINS, devendo ser excluídas da base de cálculo da contribuição fazendo gerar o pagamento a maior e/ou indevido, crédito utilizado pela Requerente para compensar os débitos veiculados aos PA's 10768.906657/2006-68 (principal), 15374.720466/2008-10 (apenso), 10768.720692/2007-72 (apenso) e 15374.902877/2008-21 (apenso). - A exclusão das receitas de terceiros da base de cálculo 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

- Não menos do que por isso, mesmo à falta de regra expressa, tem o STJ vedado a tributação de receitas de terceiros pelo ISS, com argumentos que se aplicam inteiramente à COFINS. É conferir:

"Processo Civil e Tributário. Art. 535 do CPC. Violação não configurada. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Agenciamento de mão-de-obra temporária. Inlefinediação. Atividade.fim da empresa prestadora de serviços.

A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.

2.A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do. jato gerador consistente nessas 'intermediações'.

3.0 ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os, empregados) e despesas com a prestação. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeirotributários. Precedentes do E STJ acerca da distinção.

4. A exclusão da despesa consistente na remuneração de empregados e respectivos encargos da base de cálculo do ISS, impõe perquirir a natureza das atividades desenvolvidas pela empresa prestadora de serviços. Isto porque as empresas agenciadoras de mão-de-obra temporária, submetidas às regras da Lei 6.019, de 3 de janeiro de 1974, caracterizam-se pelo exercício de intermediação, hipótese em que o agenciador atua para o encontro das partes, quais sejam, o contratante da mão-de-obra e o trabalhador temporário, que é recrutado pela prestadora na estrita medida das necessidades dos clientes, dos serviços que a eles prestam, e ainda, segundo as especificações deles recebidas. A atividade-fim das referidas empresas é justamente, a intermediação.

5 . Consectariamente, se a atividade de prestação de serviço de mão-de-obra temporária fosse prestada através de pessoal permanente das empresas de recrutamento, afastada estaria a figura da intermediação, considerando-se a mão-de-obra empregada na prestação do serviço contratado - qualquer que fosse -, como custo do serviço, despesa não dedutível da base de cálculo do ISS.

8. Recurso especial provido." (STJ, Ia Turma, REsp. n2 777.7171MG, Rei. Min. LUIZ FUX, DJ 12.03.2007, p. 203) **o**

- O que importa é distinguir - como anotado pelo STJ no REsp n2 777.717/MG, acima transcrito - as transferências de receitas de terceiros, dedutíveis da base de cálculo 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).

- 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.

- 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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, senão pagando royalties ao titular dos direitos autorais? como pode ma agenciadora de mão-de-obra - que não e uma empresa de segurança - atender à demanda de vigilância de um banco, senão 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).

A matéria foi assim tratada por Aires F. Barreto:

"Despesas são inconfundíveis com valores pertencentes a terceiros. Despesas são gastos do prestador do serviço a serem subtraídos da sua respectiva receita, para efeito de apuração do resultado e, neste caso, sim, o seu reembolso configurará, também, receita, afetando o resultado econômico da atividade, vale dizer, afetando, positivamente, o património da empresa.

A contraposição é entre despesas e receitas, e não entre despesas e ingressos financeiros. Despesas são só as realizadas em.favor de quem as faz. São gastos com a própria atividade, realizados para que esta possa desenvolver-se e propiciar os proventos (receitas) à vista dos quais se a explora.

Os gastos com a própria atividade são - e apenas eles - as verdadeiras despesas, reembolsáveis ou não. Tais despesas, obviamente, não podem ser deduzidas, sob pena de o preço do serviço deixar de ser a receita bruta a ele correspondente."

(AIRES F. BARRETO, Trabalho temporário e base de cálculo do ISS. Atividades comissionadas. Distinção entre ingressos e receitas. Revista Dialética de Direito Tributário n° 90, São Paulo: Dialética, março de 2000, p. 16)

A autoridade fiscal, por meio de seu despacho decisório, reduziu o valor lançado na DIPJ relativo a retenções na fonte do PIS e da COFINS, nos períodos de apuração de origem dos créditos (PA's 02/99 a 08/00), sobre prestação de serviços aos órgãos públicos, com os seguintes fundamentos:

- "As planilhas de jls. 107 a 110 evidenciam que a interessada efetuou dedução, concernente ao IRRF retido por-órgão público, prevista na Instrução Normativa SRF/SM/SFC n 004, de 1997, modificada pela Instrução Normativa SRFISTN/SFC ns 03, de 1998.

- Consultas ao sistema DIRF, anexas .fls. 111 e 112, demonstram os valores de IRRF relidos em decorréncia da prestação de serviço a órgãos públicos. A dedução prevista na supracitada Instrução Normativa determina a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir dos valores devidos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS percentuais pré-estabelecidos do IRRF retido por órgão público.

- Dessa maneira, cotejando-se os valores que poderiam ser deduzidos de IRRF retido por órgão público e os efetivamente deduzidos, conclui-se que a interessada efetuou dedução, ano calendário 1999, concernente a COFINS e PIS, de valores superiores ao estabelecido na Instrução Normativa supracitada, conforme planilhas abaixo:

- O aproveitamento do PIS e da COFINS retido na fonte por órgãos públicos (recolhidos via DARF sob os códigos de receita 6147 e 6190), obedeceu ao limite legal estabelecido pela IN SRF/STN/SFC n° 004, de 1997. Conforme a citada instrução normativa conjunta expedida pelas Secretarias da Receita Federal, Tesouro Nacional e de Controle, os órgãos da administração federal direta, as autarquias e fundações federais reterão, na fonte, o IRPJ, a CSLL, a COFINS e a contribuição

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

para o PIS/PASEP sobre os pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral. O recolhimento do imposto e das citadas contribuições ocorreria via DARF, utilizando-se para tanto os códigos de receita 6147 ou 6190, dependendo do serviço prestado pela pessoa jurídica.

Da totalidade da retenção na fonte dos tributos supra, apenas representaria, de fato, retenção de PIS o percentual de 0,65% (retenção sob o código de receita 6147 e 6190), de um total arrecadado de 4,85% (cód. 6147) e 8,45% (cód. 6190), incidentes sobre o valor faturado. No que toca a COFINS, a representatividade do tributo seria na ordem de 2,00% para ambos os códigos de retenção.

- Inicialmente, o trabalho fiscal apresenta distorções no aproveitamento de retenções na fonte por órgãos públicos ocorridos sob os códigos de receita 6147 e 6190. Nos termos expressos no Livro Razão, estão sintetizados todos os valores de PIS vinculados as receitas auferidas nos períodos de origem do crédito (períodos de apuração de 02/99 a agosto de 2000).

- Ora, a Requerente possui receitas decorrentes da prestação de serviços para órgãos públicos, receitas estas notoriamente oferecidas à tributação, vinculadas às retenções na fonte de todos os tributos descritos. É imperioso o cômputo integral desses créditos, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado e de lesão ao direito subjetivo da Requerente de se submeter ao pagamento de tributos na exata medida prescrita em lei.

- Verifica-se que o referido órgão administrativo fundamentou sua decisão em DIRF que não reflete o real valor recolhido a título de tributos administrados pela SRF sob os códigos de receita 6147 e 6190, conforme se depreende do excerto extraído do Despacho Decisório DERAT/RJO/DIORT/EQCA n° 14, de 2008:

• Consultas ao sistema DIRF, anexas fls. 111 e 112, demonstram os valores de IRRF retidos em decorrência da prestação de serviço a órgãos públicos. A dedução prevista na supracitada Instrução Normativa determina a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir dos valores devidos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS percentuais pré-estabelecidos do IRRF retido por órgão público.

- In casu, tratando-se os créditos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o Fisco impõe ao contribuinte uma série de obrigações que envolvem desde a apuração até o pagamento antecipado (leia-se antes de qualquer atividade administrativa).

Nesse contexto, compete ao contribuinte produzir a "forma hábil", plexo de obrigações legalmente exigidas e sujeitas à ulterior homologação.

- Sob a ótica dessa inversão de obrigações, compete ao Fisco produzir a "contraforma", hábil a desconstituir os documentos fiscais produzidos pelo contribuinte.

- Não há dúvidas de que a apuração fiscal deve guardar correspondência com a escrituração contábil. Não poderia ser diferente, já que os números constantes daquela deveriam, pelo menos em tese, ser retirados desta. Ou seja, competindo ao contribuinte prestar declarações fiscais, opera-se em seu favor a presunção de correspondência entre o fiscal e o contábil.

- A prova de eventuais inconsistências e irregularidades compete ao Fisco, como conseqüência de seu dever de homologar. Da mesma forma que não se exige do contribuinte a transcrição de seus lançamentos contábeis no momento da entrega das atuais declarações (DIM, DCTF, Dacon, ete), não pode o Fisco ignorá-las e nem tampouco desprezar os registros contábeis que lhes servem de fundamento, ao simplório argumento de ausência de comprovação dos fatos que suscitaram a contabilização, uma vez que cabe ao Fisco o ônus de provar a existência de fatos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

impeditivos, modificativos ou extintivos do direito creditório da Requerente, regularmente declarado em seus documentos fiscais e contábeis.

- Repita-se, o apontamento de eventuais inconsistências entre as declarações apresentadas, e é por isso que existem uma série delas com dados que se entrecruzam, é o mínimo que se pode esperar da autoridade administrativa.

- No presente caso, está o despacho decisório a transferir tal dever (e não ônus) ao contribuinte. Contudo, a situação é inversa, pois deveria o Fisco indicar as evidências seguras que infirmassem as declarações fiscais e os registros contábeis apresentados à autoridade administrativa.

- De mais a mais, o Fisco tem um vastíssimo poder de fiscalização, devendo examinar todo o material probatório facultado por todos aqueles envolvidos com o fato gerador. Como se trata de retenções de órgãos públicos, deveria a fiscalização examinar as DIRF's, onde os agentes retentores são obrigados a informar as retenções na fonte. Tratando-se de recolhimentos efetuados por órgãos e pessoas da União, deveria, ainda, o Fisco examinar o SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, onde poderia verificar as informações prestadas pela Requerente.

- O fisco, na relação tributária, não tem um interesse enquanto parte, devendo sua conduta estar direcionada à descoberta da verdade material e da vontade da lei, como pressuposto da adequada aplicação da lei fiscal.

- Como se viu, os deveres instrumentais do contribuinte não se identificam com o dever de produzir provas, mas são concernentes a um dever de colaboração, destinado a facultar elementos de prova ao Fisco, a quem cabe privativamente a aplicação da lei tributária.

Para se desincumbir de tal mister, deve o Fisco demonstrar com certeza e exatidão os fundamentos de sua atuação, o que não se verifica no caso vertente, merecendo ser rejeitada a objeção fiscal ao aproveitamento dos valores de PIS e COFINS retido na fonte por órgãos públicos, nos períodos de apuração 02/99 a 08/00, em face da inexistência de comprovação da irregularidade aventada e da falta de liame lógico entre os fundamentos da decisão e a conclusão de desconsiderar a integralidade das retenções na fonte de PIS e COFINS informadas pela Requerente.

- Diante do exposto, pede a Requerente a procedência da presente Manifestação de Inconformidade, para que seja homologada a compensação efetuada, reconhecendo-se o direito creditório ora demonstrado, devidamente atualizado, bem como a insubsistência da decisão profligada e a extinção dos créditos tributários consubstanciados nas declarações de compensação não homologadas.

- Requer, ainda, o exame comparativo das DIRF's e dos registros no SIAFI, a fim de que sejam verificadas as retenções de PIS por órgãos públicos, havidas em nome da Requerente e por ela informadas em DIPJ.

- Requer, ainda, com fulcro no art. 16, § 4% "a" e § 5° do Decreto n° 70.235/72, a juntada posterior de documentos que se fizerem necessários. Protesta por todos os meios de prova em Direito admitidos."

A 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, que restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/08/2000

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. O contribuinte deve instruir a peça impugnatória com todos os documentos comprobatórios de suas alegações, sob pena de preclusão, exceto em situações específicas previstas na legislação pertinente.

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 n° 9.718/1998, arts. 2° e 3°; AD SRF n° 56/2000.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

Cabe ao contribuinte no momento da impugnação trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O presente recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Como visto, as Delegacias de Fiscalização e de Julgamento negaram o direito creditório pleiteado pela Recorrente em razão da ausência de permissão na Lei nº 9.718/98 para excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os "custos de interconexão". Confira-se o teor da decisão:

> *"A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins é o total do valor cobrado pela prestação de serviços de telecomunicações. Não podem ser deduzidos os custos de utilização, pela prestadora do serviço, de rede de telecomunicações de terceiros." (grifos nossos)*

De fato, não há dúvidas que a atividade exercida pela Concessionária de telefonia fixa está enquadrada nas exceções previstas no art. 8º da lei nº 10.637/2002 e art. 10 da lei nº 10.833/2002. Assim, suas receitas decorrentes da prestação de serviços de telecomunicações estão totalmente submetidas à sistemática cumulativa de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS previstas na Lei nº 9.718/98.

Também resta claro que inexiste hipótese legal que permita a exclusão, da "receita bruta" que serve de base de cálculo para tais contribuições, de eventuais custos e despesas incorridos pelos contribuintes prestadores de serviços de telecomunicações. As hipóteses legais de exclusão e dedução estão expressamente previstas no art. 3º, § 6º da Lei nº 9.718/98, a saber:

> *"Art. 3º Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

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: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Incluída pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Incluída pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001)

c) deságio na colocação de títulos; (Incluída pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001)

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Incluída pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001)

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (Incluída pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001)

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. (Incluído pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001)

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; (Incluído pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001)

IV - no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos. (Incluído pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001).

Nenhuma destas previsões enumeradas pelo art. 3º, § 6º da Lei nº 9.718/98 é aplicável aos custos incorridos pelas prestadoras de serviços de telecomunicações. Quanto a este aspecto, nenhum reparo deve ser feito à decisão recorrida.

Também não entendo ser o caso uma questão de apreciação de provas, como posto pela decisão a quo. Trata-se de questão de direito, de mérito, cuja análise foi incorretamente, com a devida vênia, direcionada para uma eventual não comprovação de retenção dos tributos por terceiros, o que na visão deste relator não seria o caso. Por isso, não a tratarei aqui, restringindo-me a considerar o mérito da contenda.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por outro lado, no caso dos autos, não se discute a possibilidade de se excluir custos ou despesas das bases de cálculo das contribuições em referência. Em realidade, na visão particular desse relator, resta avaliar se os montantes transferidos a outras operadoras pelo uso de suas redes de telecomunicações, por força de regulamentação específica, compõe a receita bruta da Recorrente ou devem ser tratados como meros "ingressos financeiros".

A nosso ver, este é o verdadeiro cerne da controvérsia, cujo deslinde demanda cuidadosa análise das especificidades atinentes à regulamentação das telecomunicações no País e do modelo eleito pela União Federal para garantir a efetividade destes serviços. Neste sentido, um esforço histórico faz-se necessário.

I. Dos aspectos regulatórios – Histórico

Com a finalidade de garantir a interconexão das redes de telefonia existentes à época e de normatizar e regular o setor de telecomunicações, foi editada a Lei nº 4.117 de 27 de agosto de 1962 (Código Brasileiro de Telecomunicações). Tais objetivos seriam alcançados por meio dos seguintes mecanismos: **(a)** criação do Conselho Nacional de Telecomunicações (CONTTEL, órgão federal colegiado, responsável pela normatização e fiscalização das telecomunicações, diretamente subordinado à Presidência da República); e **(b)** criação do "Sistema Nacional de Telecomunicações" composto por redes de grande porte (troncos), que seriam operados exclusivamente pela União Federal, interligando a infraestrutura das diversas empresas de telecomunicações existentes à época, inclusive controlados por Estados e Municípios.

Confira-se, a esse respeito, a redação dos arts. 7º, 30 e 101, que sintetizam a regras aplicáveis à interconexão obrigatória de redes, instituídas pelo Código Brasileiro de Telecomunicações de 1962:

> *"Art. 7º Os meios, através dos quais se executam os serviços de telecomunicações, constituirão troncos e redes contínuos, que formarão o Sistema Nacional de Telecomunicações.*
>
> *§1º O Sistema Nacional de Telecomunicações será integrado por troncos e redes a eles ligados.*
>
> *§2º Objetivando a estruturação e o emprego do Sistema Nacional de Telecomunicações, o Governo estabelecerá as normas técnicas e as condições de tráfego mútuo a serem compulsoriamente observadas pelos executores dos serviços, segundo o que for especificado nos Regulamentos.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 30. Os serviços de telégrafos, radiocomunicações e telefones interestaduais estão sob a jurisdição da União, que explorará diretamente os troncos integrantes do Sistema Nacional de Telecomunicações, e poderá explorar diretamente ou através de concessão, autorização ou permissão, as linhas e canais subsidiários.*
>
> *§ 1º Os troncos que constituem o Sistema Nacional de Telecomunicações serão explorados pela União através de empresa pública, com os direitos, privilégios e prerrogativas do Departamento dos Correios e Telégrafos, a qual avocará todos os serviços processados pelos referidos troncos, à medida que expirarem as concessões ou autorizações vigentes ou que se*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *tornar conveniente a revogação das autorizações sem prazo determinado.*
>
> *§ 2º Os serviços telefônicos explorados pelo Estado ou Município, diretamente ou através de concessão ou autorização, a partir do momento em que se ligarem direta ou indiretamente a serviços congêneres existentes em outra unidade federativa, ficarão sob fiscalização do Conselho Nacional de Telecomunicações, que terá poderes para determinar as condições de tráfego mútuo, a redistribuição das taxas daí resultante, e as normas e especificações a serem obedecidas na operação e instalação desses serviços, inclusive para fixação das tarifas.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 101. Os critérios para determinação da tarifa dos serviços de telecomunicações, excluídas as referentes à Radiodifusão, serão fixados pelo Conselho Nacional de Telecomunicações de modo a permitirem:*
>
> *a) cobertura das despesas de custeio;*
>
> *b) justa remuneração do capital;*
>
> *c) melhoramentos e expansão dos serviços (Constituição, art. 151, parágrafo único).*
>
> *§ 1º As tarifas dos serviços internacionais obedecerão aos mesmos princípios deste artigo, observando-se o que estiver ou vier a ser estabelecido em acordos e convenções a que o Brasil esteja obrigado.*
>
> *§ 2º Nenhuma tarifa entrará em vigor sem prévia aprovação pelo Conselho Nacional de Telecomunicações."*

Como se vê, previu-se a criação do Sistema Nacional de Telecomunicações através de redes e circuitos contínuos interligando as diversas redes isoladas existentes à época. A explorações desses "troncos" restou a cargo da União Federal, por meio (i) de empresa pública criada para esse fim (Embratel) quanto a exploração dos troncos de interligação de redes entre estados; e (ii) mediante concessão, autorização ou permissão, no que se refere às linhas e canais subsidiários.

De fato, com a interligação obrigatória das redes então existentes, viabilizou-se o curso de chamadas além dos limites físicos da rede da operadora contratada. Nesse contexto, caberia ao Conselho Nacional de Telecomunicações determinar qual a "tarifa" a ser cobrada do Usuário e que caberia a cada empresa envolvida, de modo a permitir a cobertura das despesas, a justa remuneração do capital e o aprimoramento do serviço.

Com a edição da CF de 1967/69, a União passa a ser titular do direito de explorar, igualmente de forma direta ou mediante autorização ou concessão, todos os serviços de telecomunicações, sem qualquer ressalva para os Estados (art. 8º, XV, a, CF 1967). No mesmo sentido, restou a cargo da União competência exclusiva para legislar sobre telecomunicações (art. 8, XVII, CF 1967).

Posteriormente, a Lei nº 5.792/1972 autorizou a constituição de uma *holding*, a TELEBRÁS, sociedade de economia mista, com a finalidade de concentrar as operações das empresas de telecomunicações em operação, nos termos autorizados pela referida lei e regulamentação veiculada pelos Decretos nº 70.913/72 e 74.379/74.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conforme se extrai de estudo elaborado por ANDRÉ MENDES MOREIRA[1], a Telebrás estabeleceu suas operações a partir da criação de concessionárias em todos os Estados e territórios brasileiros. Cada uma destas concessionárias concentrou as operações antes mantidas por operadoras locais e regionais em seus respectivos estados[2]. A Embratel, empresa então responsável pela exploração dos serviços de telex (antecessor do fax), transmissão de dados e exploração dos "troncos" que interligavam as diversas redes locais, foi igualmente integrada ao denominado "Sistema Telebrás".

Na Constituição de 1988, a exploração dos serviços de telecomunicações – que, até então, poderia ser outorgada a particulares – passou a ser restrita às empresas sob controle acionário da União Federal, como a TELEBRÁS. Anos mais tarde, na esteira do Programa Nacional de Desestatização, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº 8/95, alterando o art. 21 da CF/88 para permitir à União outorgar a exploração do serviço de telecomunicações a particulares, mediante concessões, autorizações ou permissões, na forma da lei.

As telecomunicações no País, àquela altura, ainda eram exploradas com base no modelo inaugurado pela Lei nº 5.792/1972. Este aspecto está claramente retratado na Exposição de motivos da Lei Geral das Telecomunicações (EM nº 231, de 10 de dezembro de 1996). O excerto abaixo traz um panorama geral do modelo de exploração dos serviços de telecomunicações vigente no início da década de 1990:

> *"No inicio da Década de 90, os serviços públicos de telecomunicações no Brasil eram explorados pelo Sistema Telebrás, composto por uma empresa holding, a Telebrás, por uma empresa "carrier" de longa distância de âmbito nacional e internacional, que explora também serviços de comunicações de dados e de telex (a Embratel); e por 27 empresas de âmbito estadual ou local – e por quatro empresas independentes"*

Ainda nesse particular, em estudo dedicado ao tema, a advogada e economista ANA NOVAES (atualmente diretora da CVM), disponível no site do BDNES, traz importantes esclarecimentos sobre as alterações legislativas promovidas no período pré-privatização. Segundo a autora, a Embratel era a operadora encarregada de realizar a interconexão entre a rede de 02 operadoras estaduais (uma originava a chamada e a outra cuidava da terminação da chamada, no jargão técnico). A receita era repartida entre a Embratel e a operadora de origem, em percentual fixado anualmente de forma individual para cada uma delas, levando-se em consideração a situação financeira das empresas, o retorno do investimento e suas necessidades de financiamento[3].

Ou seja, o sistema estava organizado como uma espécie de órgão nacional integrado, que, a partir das necessidades de cada operadora (originadora e Embratel) e respectivo empenho econômico para a conclusão do serviço (trafego de um sinal originado na rede de uma operadora e transferido pela Embratel para a rede de outra), determinava a participação de cada agente na receita resultante. Nenhuma remuneração, contudo, era devida à operadora responsável pela terminação das chamadas.

---

[1] MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação.** 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2006, P. 21-22.

[2] Algumas companhias mantiveram-se independentes do Sistema Telebrás (CETERP, SERCOMTEL, CRT e CTBC Telecom).

[3] NOVAES, Ana. "**Privatização do setor de telecomunicações no Brasil.** In Pinheiro, Armando Castelar & Fukasaki, Kichirio (org.). "A privatização no Brasil: o caso dos serviços de utilidade pública". Rio de Janeiro, BNDES-OCDE, Fevereiro de 2000, P.8.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A opção do legislador foi pela criação de uma empresa exploradora de redes, a quem se outorgava a obrigação de interconexão, e outras empresas locais, que mantinham relação com o usuário, cobrando-lhe tarifas pelo transporte de sinais nas suas áreas de atuação. O sistema todo, diga-se, era público e interligado, sendo as tarifas claramente definidas e publicadas para remuneração dos custos envolvidos com o transporte de sinais.

Considerando que todo o sistema era regulado e controlado pela Telebrás, tal modelo de remuneração mostrava-se absolutamente consistente, eis que: (i) atendia ao objetivo de se garantir ao usuário simplicidade na tomada de serviços de telecomunicações, mediante relação direta apenas com uma concessionária; e (ii) a própria Telebrás, ao verificar desbalanceamento de tráfego relevante entre as concessionárias sob seu controle, poderia determinar os ajustes necessários às tarifas.

Em 08 de Agosto de 1997 o Ministério das Comunicações editou a Portaria 392 que alterou o percentual de alocação de receitas entre a operadora de origem e a Embratel para valores mais próximos do que seriam devidos, considerando apenas o critério de remuneração de redes[4]. Entretanto, a operadora que efetivava a terminação de chamada (telefone de destino) continuava sem fazer jus à remuneração pelo uso de suas redes.

Isso só foi alterado quando da edição da Resolução nº 33/1998 da Anatel, por meio da qual aprovou-se o Regulamento "Remuneração pelo Uso das Redes Prestadoras do STFC". Com efeito, nos termos determinados pelo Regulamento, as operadoras passariam a fazer jus à tarifa (cujo ônus seria arcado pelos usuários de outras concessionárias), como forma de remuneração pela terminação de chamadas dentro de suas redes.

Tal alteração na sistemática de remuneração das concessionárias pelo uso de suas redes foi movimento preparatório para a desestatização do setor. O modelo eleito para tanto foi o de cisão parcial da Telebrás para a constituição de 12 *holdings* que a sucederiam, a saber: 3 holdings para operar a telefonia fixa local, 1 holding para operar a telefonia fixa de longa distância e 8 holdings para operar a telefonia móvel.

A operacionalização jurídica desse plano deu-se com a edição do Plano Geral de Outorgas do Serviço de Telefonia Fixa Comutada (Decreto nº 2.534/98), dividindo o território nacional em 03 regiões, cada uma a ser explorada por uma das sociedades de propósito específico constituídas para este fim, a partir da cisão da Telebrás. Posteriormente, foi editado o Decreto nº 2.546/98, que aprovou o modelo de reestruturação e desestatização das empresas do Sistema Telebrás com a criação destas 12 holdings.

Deste modo, a telefonia móvel foi repartida em oito lotes diferentes e a telefonia fixa local (STFC-Local), em três. A Embratel permaneceu como a concessionária responsável pela prestação de serviços de longa distância nacional e internacional em todo o País (Região 4), através de ligações dos chamados *backbones* das diversas Regiões do Plano Geral de Outorgas, com os cabos submarinos e satélites responsáveis pelo tráfego internacional de voz e dados[5].

Concluída a privatização do Setor, em 28 de julho de 1998, por expressa previsão legal, cada uma das três Concessionárias de Telefonia fixa que arrematou a infraestrutura de telefonia existente em cada uma das três Regiões do Plano Geral de Outorgas (Telefônica – Região 3, Telemar Norte Leste – Região 1 e Brasil Telecom – Região 2) e suas respectivas empresas-espelho poderiam prestar o serviço de telecomunicações apenas dentro de sua área de concessão. Neste mesmo sentido, caberia à Embratel (Concessionária de Telefonia

[4] Ibid. P. 13.

[5] BRASIL, BNDES. **As telecomunicações no Brasil**, Junho de 2000, disponível em www.bndes.gov.br.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014
por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Fixa de Longa Distância Nacional e Internacional – Região 4), interligar as três regiões diferentes de telefonia fixa local.

Importante ressaltar que em 1997 e 1998 o Governo também privatizou a telefonia móvel, com a outorga de autorizações específicas e geograficamente restritas para oito empresas diferentes na chamada banda A (privatizada em 29/07/1998) e outras dez empresas na Banda B (licitação pública em 1997/1998)[6].

Assim sendo, após a privatização, por expressa previsão legal e regulamentar, determinado usuário, assinante do STFC no Rio de Janeiro (Região 1 do PGO, cliente da Telemar), para realizar uma chamada para um usuário localizado em São Paulo (Região 3 do PGO, cliente da Telefônica), deveria contratar três serviços de telecomunicações distintos, a saber:

(i) Contratação da Concessionária de Telefonia Fixa da Região 1, que foi a recorrente, para transportar os sinais de voz de seu telefone fixo até o ponto de interconexão da rede desta operadora com a rede da Embratel;

(ii) Contratação da Concessionária de Telefonia Fixa da Região 4 (Embratel) para transportar os sinais de voz do final da rede da Concessionária de Telefonia da Região 1 até o início da rede da Concessionária de Telefonia Fixa da Região 3;

(iii) Contratação da Concessionária de Telefonia Fixa da Região 3 (Telefônica) para transportar os sinais de voz do final da rede da Concessionária de Telefonia da Região 4 até o telefone do destinatário, localizado em área de cobertura da Região 3.

Cada operadora, por expressa determinação legal está adstrita a prestar serviços dentro dos limites de sua concessão. É contratada, pois, para cursar determinado sinal – de voz ou dados – dentro de sua rede e até o chamado "Ponto de Interconexão" que separa em termos tecnológicos e jurídicos os serviços prestados pelas diversas Concessionárias. Confira-se a definição sobre Ponto de Interconexão efetuada pela Resolução 410/2005 da ANATEL (Regulamento Geral de Interconexão):

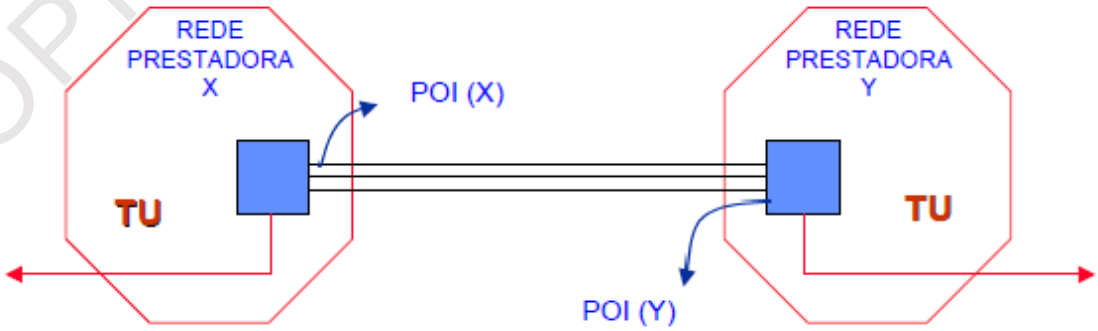
> *"Art. 3º. Para efeito deste regulamento, considera-se:*
>
> *(...)*
>
> *V - Interconexão: ligação de Redes de Telecomunicações funcionalmente compatíveis, de modo que os Usuários de serviços de uma das redes possam comunicar-se com Usuários de serviços de outra ou acessar serviços nela disponíveis;*
>
> *VI - Ponto de Interconexão: Elemento de Rede empregado como ponto de entrada ou saída para o tráfego a ser cursado na Interconexão com outra rede, constituindo o ponto de referência para definição dos deveres e obrigações de cada uma das partes envolvidas no contrato de interconexão."*

Este é o modelo legal escolhido. Isso significa que o usuário do serviço, ao escolher uma operadora para cursar a sua chamada sabe que estará contratando co-prestadores que, sucessivamente, precisarão compartilhar o serviço (transporte de sinais por suas redes) para atender aquele usuário.

[6] **Operadores de Telefonia Móvel.** Rio de Janeiro: [s.n.], 2001b. (Cadernos de Infra-Estrutura Urbana do BNDES, n. 19)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para uma melhor visualização das sucessivas prestações de serviços de telecomunicações, confira-se o seguinte exemplo retirado do site da Anatel, que numa visão simplificada, descreve o modelo com apenas 02 operadoras (é o que ocorre, por exemplo, numa ligação local entre usuários de operadoras diferentes):



Como se vê, a "Prestadora A" é quem inicia a chamada e é responsável pelo tráfego dos sinais do telefone do Usuário até o chamado POI (Ponto de Interconexão). A partir dali, a "Prestadora B" é quem será responsável pelo tráfego dos sinais até o usuário de destino. Este segundo tráfego efetuado pela Prestadora B é chamado de "interconexão de redes".

De fato, o modelo eleito tinha propósitos, pois, ao segregar o País em regiões, buscou, dentre outros fatores: (i) um maior atratividade em relação aos lotes privatizados; (ii) maior número de interessados com capacidade financeira de participar do processo; (iii) a especialização das concessionárias em relação às demandas regionais; (iv) o estabelecimento de parâmetros de comparação de atingimento de metas e obrigações regulatórias e de qualidade; e (v) a pulverização dos vultuosos investimentos em infra-estrutura necessários à concretização dos planos de metas definidos.

Como consequência lógica do modelo, deveria, cada usuário no País, manter relação contratual com, àquela altura, vinte e cinco operadoras (03 Concessionários de Fixo Local, 03 empresas espelho, 01 Concessionária de Longa Distância Nacional e 18 operadoras móveis).

Daí iniciou-se uma série de discussões, necessárias à tornar prático um modelo concebido nas pranchetas dos engenheiros. Não foi por outra razão que, mesmo diante da potencial contratação de serviços de 25 operadoras diferentes, o legislador optou por determinar o faturamento de todos os serviços de telecomunicações tomados apenas pela operadora com a qual o cliente mantém assinatura. A esta operadora, por sua vez, restou a obrigação de repassar os montantes devidos a cada uma das demais operadoras envolvidas na prestação dos serviços.

O legislador, portanto, preocupou-se em garantir aos usuários a mais completa cadeia de proteção aos seus direitos, na condição de consumidor de serviços. Tal desiderato só foi atingido a partir da definição de apenas uma operadora – aquela titular da outorga para operar na área do PGO de localização do assinante – responsável pelo relacionamento direto com o usuário dos serviços, a ser demandada, em juízo ou fora dele, em relação à qualidade, continuidade ou universalização do serviço público consumido.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Isso não muda a natureza dos valores recebidos pelas operadoras com as quais o usuário mantenha contato direto. A sistemática eleita não implicou na alteração na natureza da relação jurídica sucessiva mantida entre ele, usuário, e as mais diversas prestadoras de serviços envolvidas naquela chamada por ele originada ou recebida.

As sucessivas relações jurídicas mantidas entre o usuário, assinante da operadora atuante na respectiva área geográfica definida pelo PGO, e as demais operadoras que, a par de lhes prestarem serviços de telecomunicações não estão autorizadas a emitir cobranças diretas, não podem ser afastadas pela inexistência de contrato formalizado no âmbito do direito privado.

Isso poderia até servir de fundamento caso se estivesse diante de relação jurídica de direito privado, mas esse não é o caso, pois estamos diante da natureza pública da prestação dos serviços de telecomunicações. É dizer que todas as relações entre operadora-usuário e operadora-operadora estão sob a fiscalização e regulação da Anatel e da sociedade em geral. Não é à toa que contratos, ofertas, planos de serviços e mesmo contendas entre operadoras são resolvidas pela Agência Reguladora, de forma pública e motivada.

As relações jurídicas desencadeadas pelo usuário são públicas e a forma como o serviço é prestado de forma multipla, por tantas operadoras como sejam necessárias para garantir a origem, e a terminação da chamada é decorrência lógica e direta do modelo brasileiro de regulação, público e de conhecimento dos usuários.

Ainda como forma de tornar possível a oferta de serviços de telecomunicações de maneira universal, o legislador precisou criar a obrigação da interconexão, que passou a ser dever das prestadoras[7]. E, num modelo onde as outorgas são regionais, em respeito à universalização do serviço público. Não teria sentido impor a uma operadora o dever de oferecer serviço completo ao usuário (origem e terminação) se ela não pudesse exigir de outras operadoras a interconexão, mantida a vedação quanto à atuação fora dos limites de sua concessão. Sempre, contudo, com total conhecimento dos usuários, não só quanto a tarifas de interconexão, como em relação às áreas de outorga.

Prosseguindo, a obrigação de interconectar as redes de telecomunicações decorre de lei. A tarifa de interconexão, da mesma forma possui regulação própria. Tanto os contratos que formalizam a interconexão das redes quanto as tarifas praticadas são absolutamente claras e de conhecimento dos usuários do serviço. Neste sentido, não é porque apenas uma operadora cobra do usuário pelo serviço, que este valor torna-se receita dela. A questão precisa ser observada no âmbito do que preconizam as regras atinentes ao setor.

Por conseqüência, podemos concluir que a operadora que cobra pelo serviço ao usuário não possui a outorga necessária para prestar o serviço em todas as regiões. Em quaisquer destes casos, o usuário é conhecedor das tarifas, regras, limites e contratos aplicáveis. E nem poderia ser diferente, pois, como visto, o usuário arca com o custo da interconexão, como titular que é das diversas relações jurídicas decorrentes das chamadas que realiza.

Nesse particular, importante mencionar que a ANATEL determina, através da Resolução nº 410/2005, que os contratos de interconexão devem ser arquivados na biblioteca da ANATEL, justamente para dar transparência sobre as suas condições aos usuários de outras operadoras. Confira-se:

> *"Art. 40. As condições para a Interconexão de redes são objeto de livre negociação entre interessados, mediante acordo, que*

[7] Art. 146 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei n. 9.472/97)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

deve ser formalizado por contrato, cuja eficácia depende de homologação pela Anatel.

(...)

§ 4.º ***Após a homologação, cópia do contrato de Interconexão****, bem como suas alterações posteriores,* ***estarão disponíveis na Biblioteca da Anatel para consulta do público em geral****, podendo ser resguardadas partes sigilosas, a critério da Anatel."*

"Art. 42. O contrato de interconexão deve indicar:

I - objeto;

II - modo, forma e condições em que a Interconexão será provida;

III - direitos, garantias e obrigações das partes;

IV - ***preços a serem cobrados, quando não forem fixados pela Anatel****;*

V - ***formas de acerto de contas entre as partes****;*

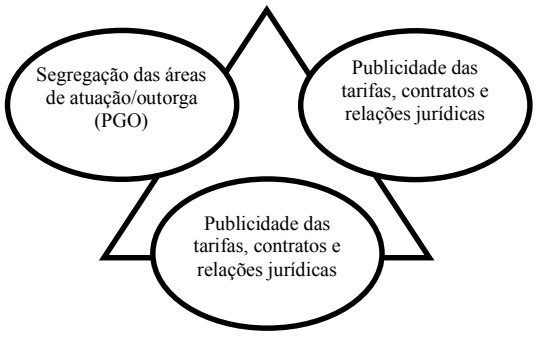
VI - condições de compartilhamento de infra-estrutura;

VII - condições técnicas relativas a implementação e qualidade da Interconexão;

VIII - multas e demais sanções; (...)" (grifos nossos)

Neste contexto, tanto em razão da publicidade que a ANATEL dá aos contratos de interconexão, quanto ao princípio da obrigatoriedade das leis previstos no art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil[8]), presume-se, de forma legal e absoluta, o conhecimento de todos os consumidores da regulamentação do serviço de telefonia fixa comutada e da existência das tarifas de interconexão de redes.

Concluindo essa parte regulatória, por opção de política setorial, o modelo de exploração dos serviços de telecomunicações no Brasil restou então calcado no seguinte tripé:



A partir das considerações de natureza regulatória até aqui desenvolvidas, é possível concluir primeiramente que o fato de a Recorrente, como operadora de serviços de telecomunicações que é, arrecadar, por determinação regulatória, o total devido por seus assinantes pela contratação de serviços de telecomunicações prestados por outros agentes não pode alterar o espectro de incidência do PIS e da COFINS.

[8] **Decreto-Lei nº 4.657/1942 -** Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (antiga LICC)
"*Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.*"

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nesse contexto, é importante ressaltar que os valores que transitam pelo patrimônio do Recorrente, a título de interconexão, da mesma forma que ingressam, são integralmente repassados a outras operadoras. Tais quantias, pois, não integram o patrimônio do Recorrente, pois, em hipótese alguma, a ele pertencem, sendo, por força de lei, de exclusiva propriedade dos terceiros acima especificados, apenas transitando temporariamente em suas contas para o fim de atendimento de exigência legal.

Nesse contexto, é importante ter claro em mente que o conceito de receita sobre a qual recai a tributação pelo PIS e pela COFINS deve ser compreendido como sendo a entrada de recursos no patrimônio da pessoa jurídica, integrando-o, não provisoriamente, mas em caráter definitivo, como contrapartida à realização de atividades que implicam na consecução de seu objeto social.

Noutras palavras, receita é um ingresso de numerário no patrimônio da pessoa jurídica que representa a aquisição de uma riqueza nova, e que venha a integrá-lo em caráter definitivo. Só há, logo, receita quando se está diante de operação ou prestação decorrente de esforço empreendido pela entidade e jamais por terceiros.

Este conceito pode ser extraído do Pronunciamento Técnico CPC nº 30, que traz o seguinte critério de identificação e mensuração "*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."* (nosso grifo).

Em idêntico sentido, o NPC – Normas e Pronunciamentos de Contabilidade nº 14 – Receitas e Despesas – Resultados, traz a seguinte definição:

> *"4. Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa,* ***quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido****, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou quotistas.*
>
> *5. Receita inclui somente a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela empresa* ***em transações por conta própria****. Importâncias cobradas por conta e em favor de terceiros, tais como impostos sobre vendas, mercadorias e serviços e impostos de valor agregado, não são benefícios econômicos que fluem para a empresa e não resultam em aumentos no patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Semelhantemente, no contexto de um relacionamento como agente ou administrador, a entrada bruta dos benefícios econômicos inclui as importâncias cobradas em favor de quem outorgou os poderes para cobrar e que não resultam em aumentos no patrimônio líquido da empresa.* ***As importâncias cobradas em favor de terceiros (o outorgante) não constituem receita****. Nesse caso, a receita é, se houver, o valor da comissão pelos serviços prestados." (grifos nossos)*

Assim sendo, podemos concluir que, para que se esteja diante de uma receita da entidade, é preciso identificar, ao menos, dois fatores: (i) empenho econômico por parte desta; e (ii) acréscimo patrimonial em caráter definitivo, capaz, portanto de afetar positivamente o seu patrimônio líquido. No que se refere especificamente ao caso aqui analisado (interconexão de redes), nenhum dos dois pressupostos pode ser identificado, na

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

medida em que o ingresso (parcela da tarifa arrecadada do usuário) decorre de empenho econômico levado a efeito por outra entidade (as operadoras que terminam as chamadas) e tal ingresso não se agrega definitivamente ao patrimônio da concessionária originadora da chamada.

Tanto é verdade que o artigo 15 da Resolução 410/2005 da ANATEL (Regulamento Geral de Interconexão) é claro ao determinar que, cada operadora envolvida na prestação do serviço, deve arcar com os custos do transporte dos sinais em suas redes sempre, evidentemente, dentro de sua área de atuação definida pelo PGO e ratificada no respetivo contrato de concessão:

> *"Art. 15. Quando da Interconexão de duas prestadoras de Serviços de Telecomunicações de interesse coletivo**, cada prestadora deve arcar com os custos de entrega do tráfego advindo de sua rede até o Ponto de Interconexão** ou Ponto de Presença para Interconexão da prestadora recebedora do tráfego."*

Nesse ponto, importante mencionar que a melhor doutrina e jurisprudência pátrias têm entendido que a incidência tributária deve recair apenas sobre as receitas efetivamente auferidas pelos contribuintes e não sobre os valores que temporariamente ingressam em seu patrimônio, e que, posteriormente, são repassados a terceiros.

GERALDO ATALIBA, com a clareza que lhe é peculiar, já asseverou que:

> *"o conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe*". (ISS e Base Imponível in "Estudos e Pareceres de Direito Tributário", São Paulo, RT, 1978, 1º vol) – (grifos nossos)

Ou, nas palavras do Professor IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

> *"(...) o conceito de faturamento, como o de receita, ainda que tomados como sinônimos de 'receita bruta', deixam evidente que só podem ser assim considerados os ingressos destinados a remunerar algum tipo de atividade exercida pela empresa, **e não aqueles que se destinam a ser transferidos a terceiros, sendo, portanto, receitas destes e não do contribuinte que os recebem**."* (Revista Dialética de Direito Tributário nº 70, página 152) – (grifos nossos)

O Superior Tribunal de Justiça assim já se posicionou:

> *"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.*
>
> *1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.*
>
> *2. A* intermediação *implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas* "intermediações".

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.*
>
> *4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita,* ***excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso****.*
>
> *Distinção necessária entre receita e entrada par fins financeiro-tributários. Precedentes do E STJ acerca da distinção.(...)"* (RESP n° 411.580, 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, Rel. Min. Luiz Fux, D.J. 16.12.2002) – grifos nossos

Assim, entendo que as tarifas de "interconexão de redes" configuram "Receita" da operadora que **termina a chamada telefônica** e lá deve ser regularmente tributada por PIS/COFINS, como de fato o é. É dela a responsabilidade regulatória, no modelo adotado no Brasil, pelo transporte de sinais do POI ao destinatário da chamada. O empenho econômico e a exploração dos meios de rede são, assim, de sua exclusiva competência.

Assim, a operadora que possui relação comercial com o usuário do serviço, apenas cobra deste a tarifa definida pela ANATEL (Agência que regula e fiscaliza a prestação dos serviços de Telecomunicações, no termos da Lei nº 9.472/97 - LGT) e repassa os valores relativos à interconexão de rede para as operadoras que realizam o transporte de sinais até o destino, nas suas respectivas áreas de outorga.

Não há, assim, que se falar em receita total auferida pela operadora que cobra dos usuários a tarifa pelo simples motivo de que a obrigação ou o esforço econômico, na doutrina contábil, não é e, repise-se, não pode ser, de sua competência, por opção do modelo de prestação de serviços preconizado pela LGT. A receita dela é o valor que remunera o transporte dos sinais em sua rede. Assim, a o valor repassado para a outra operadora, para remunerar o custo de transporte de sinais na sua rede, é receita desta e não daquela.

À essa mesma conclusão chegou o Professor PAULO DE BARROS CARVALHO, em parecer juntado aos autos, que tratava especificamente sobre essa questão. Confira-se, pelo poder de síntese, o seguinte trecho:

> *"A obrigação legal de interconexão tem por objeto, portanto, 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 das prestações subjetivas distintas, que devem ser realizadas, sucessivamente, por cada operadora envolvida, em benefício do direito de comunicação ou de acesso a serviços da outra ou de terceiros, de quem é titular o usuário final.*
>
> *(...)*
>
> *Está evidenciado, portanto, que nos acordos de interconexão tem-se a prestação compartilhada do serviço público de telecomunicações, ou seja, duas ou mais empresas de telecomunicações prestando serviço a um único usuário, arcando, cada uma delas, com o custo da sua atividade e auferindo, por consequência, a receita a ela correspondente."*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Prosseguindo, entendo pois que inexiste receita a ser tributada no caso concreto. Os ingressos correspondem a exigibilidades perante as operadoras que permitem a conclusão das chamadas, mediante a cessão de seus meios de rede. O parecer técnico contábil, juntado pela Recorrente, de lavra do Professor ELISEU MARTINS é claro quanto à natureza contábil de "passivo" de tais ingressos.

> *"c - Qual a natureza e como deve ser contabilizado na prestadora de serviço que exige do usuário o valor que será repassado a outra prestadora? É possível qualificar essas entradas como meros ingressos, tendo em vista que não são "próprias"?*
>
> *Tal recebimento não deve ser contabilizado como Receita mas somente como um ingresso por conta de terceiros, com contrapartida no passivo da entidade, como visto ao final do quesito anterior.*
>
> *Tal valor não pode ser considerado como Receita uma vez que o serviço não foi e não será efetivamente prestado pela recebedora que está fazendo o papel de agente da entidade que de fato prestará o serviço. A entidade atua neste caso como mera intermediadora dos recursos. Para que tenhamos Receita é sempre necessário que exista incremento patrimonial e não mero trânsito de recursos. E incremento patrimonial, se não derivado de transações de capital com os sócios (recebimento de aumento de capital, por exemplo), e sim derivado das atividades ordinárias da entidade, só pode existir como retribuição do desenvolvimento dessas suas atividades. Não pode a entidade recebedora reconhecer Receita por conta de atividades a serem desenvolvidas por outrem.*

Como se depreende das conclusões do Professor ELISEU MARTINS, os valores arrecadados a título de interconexão de redes não representam "receita" e sim um "passivo" da entidade arrecadadora. Ora, não há como se cogitar da incidência de PIS/COFINS sobre valores que representam uma dívida do contribuinte, por total ausência de capacidade contributiva.

Por fim, ressaltamos que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já teve a oportunidade de firmar entendimento no sentido aqui defendido, para afastar a incidência do PIS e da COFINS sobre meros ingressos, como ocorre quanto à arrecadação dos montantes devidos a outras operadoras como remuneração pelo uso de suas redes de telecomunicações (interconexão de redes).

Com efeito, em Fevereiro de 2006 a Câmara Superior de Recursos Fiscais se manifestou pela não-incidência de PIS/COFINS sobre os valores arrecadados do Usuário a titulo de *roaming*, montantes estes que, a exemplo do que ocorre com a interconexão de redes, devem ser repassados, por obrigação legal, para outra operadora (Caso AMERICEL S/A, Acórdão CSRF/02-02.218, sessão de 24 de Janeiro de 2006). A questão é extremamente similar à discutida neste processo.

Exatamente como ocorre no caso da interconexão de redes, os montantes arrecadados devem ser repassados à operadora que, de fato, prestou o serviço de telecomunicação. Isto é, a receita deve ser reconhecida pela entidade em relação a qual se

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

verifica o efetivo empenho econômico, no caso, o transporte de sinais por meios de sua titularidade.

O Relator do voto vencedor, conselheiro ROGERIO GUSTAVO DREYER destacou que a arrecadação dos valores de ambos os serviços pela Operadora que presta o serviço diretamente ao cliente, decorre de normas que visam a otimizar o serviço e proteger o consumidor. Caso contrário, o Usuário teria a inconveniente tarefa de formalizar contrato com todas as operadoras e efetuar o pagamento de diversas faturas. Confira-se o seguinte trecho:

> *"No presente caso, indene de dúvidas, até por tratar-se de concessão governamental para a exploração dos serviços de comunicação por telefonia móvel, a atividade é grandemente regulamentada. Esta regulamentação prevê, entre outros aspectos, a regionalização das operadoras, ainda que, com regramento básico, permita a contratação de parcerias entre as diversas operadoras.*
>
> *A sistemática da cobrança pela operadora que presta o serviço diretamente ao cliente (usuário do telefone móvel), decorre desta simbiose da regulamentação e das parcerias envolvidas, com destacada importância do cumprimento de regras que visam otimizar o serviço e proteger o consumidor.*
>
> *Por certo esta parceria, no mais das vezes, fica cingida ao operador disponível para disponibilizar o roaming, pouco restando à operadora do usuário visitante, além do que disponibilizar aquela operadora que está em atividade na região visitada.*
>
> *Ainda mais, a exemplo que ocorre na telefonia fixa, a conta da visita feita pelo usuário da operadora que presta o serviço inicial ao usuário poderia ser pago diretamente à operadora visitada, em fatura própria. Não o é, certamente, por conta da pré-falada otimização do serviço e de sua eficiência.*
>
> *Em tempos recentes, o visitante era obrigado a registrar-se na área visitada, para utilizar o seu aparelho móvel. Atualmente, tal é feito de forma automática, por avanço tecnológico e por regulamentação que, como já asseverei, procura preservar a eficiência do serviço, a proteção do usuário e o desconforto a este causado pela necessidade de, em sendo viajor contumaz, ter que pagar diversas faturas num mesmo período".*

À mesma conclusão chegou o Poder Judiciário. De fato, em recente sentença proferida pela Seção Judiciária Federal do Rio de Janeiro, assim se afirmou[9]:

> *"(...) No caso dos autos há uma prestação compartilhada de serviços, onde os valores adimplidos são proporcionalmente rateados. Assim, o ingresso de tarifa de interconexão nos cofres da Impetrante para posterior repasse a outra operadora, não pode ser visto como valor tributável para integrar o faturamento no escólio de todos precedentes aqui mencionados. (...) Isto posto, pelas razões elencadas concedo a segurança para o fim de não sujeitar a Impetrante a incidência da PIS e COFINS sobre os ingressos apurados decorrentes de tarifas de interconexão recebidas dos usuários pela co-prestação de serviços de*

[9] Mandado de Segurança n. 0024185-79.2013.4.02.5101. Em 16.12.13.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *telecomunicações prestadas pelas demais operadoras e a elas integralmente repassadas (...)"*

Da mesma forma foi a conclusão da Seção Judiciaria de Sao Paulo, que, em sentença ali proferida em favor de outra operadora de telecomunicações do país, com sede naquele Estado, assim pontuou[10]:

> *"Isto posto, pelas razões elencadas concedo a segurança para o fim de não sujeitar a Impetrante a incidência da PIS e COFINS sobre os ingressos apurados decorrentes de tarifas de interconexão recebidas dos usuários pela co-prestação de serviços de telecomunicações prestadas pelas demais operadoras e a elas integralmente repassadas."*

Na própria Justiça Federal encontramos precedentes. Na AC no. 5000984-38.2010.404.7003 do Paraná, o Dês. Federal concedeu a segurança.

Por todo o exposto, entendo que devemos reconhecer as especificidades e características próprias das situações postas a julgamento neste Colegiado. Não se pode, simplesmente, na analise do caso posto em discussão, importar racionais usados em situações distintas porque não se amoldam ao arcabouço fático próprio da regulação do setor de telecomunicações. Repetindo, trata-se de obrigação imposta por Lei Federal, regulatória. Não estamos diante de contratos de Direito Privado, cuja oposição ao Fisco poderia ser questionada.

Neste sentido, resta evidente que os valores recebidos da operadora que realiza a cobrança ao usuário não remuneram o esforço econômico por ela realizado, mas sim, aquele realizado pela outra operadora, que teve os seus meios de redes utilizados para o curso da chamada, após o Ponto de Interconexão.

A mudança de modelo de gestão do sistema reflete a proteção dos interesses econômicos e de livre iniciativa e competição, elevados a princípios na próprio Lei Geral de Telecomunicações, porém, não tem o condão de alterar a natureza jurídica dos valores recebidos e repassados entre as operadoras para a remuneração das redes que lhe são próprias, de acordo com o esquema normativo de divisão de outorgas para a prestação do serviço de telecomunicações.

Isso posto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO

[10] Mandado de Segurança n. 0015839-25.2013.4.03.6100. Em 11.02.14.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Redator Designado.

CÓPIA

Discordo totalmente do voto do Ilustre Conselheiro Relator, GILENO GURJÃO BARRETO, pelas razões de fato e de direito abaixo.

A empresa recorrente apresentou PER/DCOMP pleiteando a restituição de PIS e Cofins dos períodos de apuração de fevereiro/1999 a agosto/2000, que teriam sido efetuados a maior ou indevidamente pela sucedida Telecomunicações de Minas Gerais S/A, e declarando a compensação de débitos de PIS e de Cofins do período de apuração de abril/2003, sob a alegação de ter deixado de excluir da base de cálculo das exações o valor dos "custos de interconexão" pagos a outras empresas de prestação de serviço de telefonia, que considera como receita de terceiros.

A RFB indeferiu o pedido de restituição da recorrente por inexistência de previsão legal para o pleito da recorrente.

Insatisfeita, a empresa recorre a este Colegiado sustentando, em apertada síntese, que os custos de interconexão são receitas de terceiros, ou seja, são receitas das empresas proprietárias das redes físicas de telefonia utilizadas pelos clientes dela recorrente.

Sem razão a recorrente.

Este Colegiado já se manifestou sobre a matéria objeto da lide, ao julgar os recursos constantes dos processos nºs 10768.906659/2006-57 e 10768.906956/2006-01, conforme respectivos Acórdãos nºs 3302-01.543 e 3302-01.544, ambos de 24/04/2012 e de interesse da própria Recorrente TELEMAR.

Sobre a pretensão de excluir a receita que a Recorrente entende que foi transferida a terceiros, a decisão recorrida foi clara sobre a não produção dos efeitos do inciso III do § 2º do art. 3° da Lei n° 9.718/1998 e de sua revogação pela alínea "b " do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória n° 1.991-18/2000, conforme esclarece o Ato Declaratório n° 56/2000.

Disse mais a decisão recorrida que:

> *A impugnante é responsável pela prestação de serviços de telefonia aos seus clientes, que são cobrados na fatura de serviços emitida por ela. Quando o cliente se encontra fora de determinada área, para que os serviços sejam prestados pela impugnante, é necessário que haja um contrato de utilização de redes, que é celebrado entre a interessada e a empresa possuidora da rede correspondente à outra área. Em nenhum momento, na situação apresentada, há contrato entre o cliente da impugnante e a terceira empresa. A impugnante, sim, para prestar o serviço ao seu cliente, deve arcar com o custo da utilização de rede de terceiros. O valor cobrado pelo serviço ao usuário contém todos os elementos para ser caracterizado como receita de venda de serviço: é a contraprestação por um serviço fornecido pela impugnante e integra o seu patrimônio, aumentando-o.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Está claro que pode haver valores cobrados em conta telefônica que não configuram receitas da empresa emissora da conta. Basta que a empresa atue como mera cobradora de receita de terceiros. No caso apresentado, entretanto, não é isso que acontece. O valor cobrado pelo serviço pertence à impugnante, é remuneração pelo serviço por ela prestado, ainda que se utilizando de rede de terceiros. Não há dupla tributação sobre a mesma receita, mas duas receitas distintas e bem definidas. Uma em relação à impugnante, que é o valor cobrado de seu cliente pela prestação do serviço de telecomunicação; e outra da terceira empresa, cobrada da impugnante pela utilização da rede daquela.*
>
> *Sendo assim, tem-se que o valor cobrado dos seus clientes pela prestação de serviços de telecomunicações constitui receita da interessada, mais especificamente, receita da venda de serviços, devendo integrar a base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep o total do valor cobrado pela prestação de serviços de telecomunicação, não podendo ser deduzidos, portanto, os custos de utilização, pela prestadora do serviço, de rede de telecomunicações de terceiros.*

Não procede, portanto, o argumento da Recorrente de que os custos por ela incorridos para prestar serviços de telefonia a seus clientes que trafegaram por redes de terceiros sejam uma receita da empresa proprietária da rede.

O fato de o tráfego telefônico ser obrigatório e, conseqüentemente, existir custo pelo uso da rede de terceiro, não descaracteriza o dispêndio incorrido como custo necessário à prestação do serviço aos clientes da Recorrente.

Portanto, se o serviço de telefonia foi contratado, prestado e faturado pela recorrente, em seu nome, não há como caracterizar parte do preço contratado como sendo receita de terceiros.

Esta situação, como bem disse a decisão recorrida, não se confunde com serviços contratados e prestador por uma empresa de telefonia, mas incluído na fatura de outra empresa de telefonia, de forma discriminado e perfeitamente identificado como sendo o preço do serviço prestado por terceiros, como era o caso dos serviços telefônicos prestados pela Embratel que eram, no início da privatização da telefonia no Brasil, incluídos nas faturas das empresas de telefonia fixo, a exemplo da recorrente.

Este entendimento está em perfeita harmonia com o exarado na Solução de Consulta COSIT nº 06, de 31/03/2004, impetrada pela Associação Brasileira de Prestadores de Serviço Telefônico Fixo Comutado - ABRAFIX, cuja conclusão abaixo se transcreve.

> *"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 bruto) mensal, base de cálculo da contribuição para o P1S/Pasep e da Cofins".*

Portanto, a mingua de previsão legal, não há como acolher a pretensão da recorrente.

Sobre a questão do aproveitamento do PIS e da Cofins retidos na fonte por órgãos públicos, continua a Recorrente sem apresentar provas do alegado, não havendo razão para reformar a decisão recorrida, nesta parte.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999[11], adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância que tenho por boa e conforme a Lei.

Por tais razões, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

CÓPIA

[11] Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:
[. . .]
§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2014 por GILENO GURJAO BARRETO, Assinado digitalmente em 28/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA
Impresso em 31/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA