



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

Processo n° 15374.904565/2008-52
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-01.532 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2012
Matéria COFINS
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2001 a 30/11/2001

SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. CUSTOS COM USO DE REDE ALHEIA PARA COMPLEMENTAÇÃO DE LIGAÇÃO TELEFÔNICA. INTERCONEXÃO.

Se o ajuste de vontade dá-se única e exclusivamente entre a operadora de telefonia e seu cliente, que não conhece e nem se relaciona com eventuais operadoras de telefonia cujas redes são necessárias para o complemento da ligação, o valor pago pelo segundo é receita exclusiva da primeira.

Os custos de interconexão compõem a base de cálculo da contribuição devida pelas prestadoras de serviços de telecomunicações, pelas receitas advindas da prestação de serviços que utilizem redes operadas por terceiros.

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

É vedada a compensação de débitos com créditos desvestidos dos atributos de liquidez e certeza.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho (Relator) e Marcos Tranchesi Ortiz. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim. Sustentou pela recorrente o Dr. Caius Henrique Duarte Lisboa. OAB/RJ n° 168.567.

Antonio Carlos Atulim - Presidente e Redator Designado.

Domingos de Sá Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Domingos de Sá Filho, Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Liduina Maria Alves Macambira, Raquel Motta Brandão Minatel e Marcos Tranchesí Ortiz.

Relatório

Trata-se de declaração de compensação não homologada relativo a pagamento a maior do que o devido para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade social -COFINS, referente ao período de apuração de 01.11.2001 a 31.11.2001.

Examinando os autos verifica que o indeferimento, inicialmente, pelos termos do despacho eletrônico com base em motivação genérica, alegando a inexistência do crédito pleiteado, que a contribuinte tratou como sendo análise parametrizada, uma vez consistir em cruzamento dos dados fiscais do contribuinte sem que houvesse análise criteriosa e profunda quanto à existência ou não do crédito.

Apresentado a Manifestação de Inconformidade, baixou-se os autos em diligência no sentido de que fosse informados a existência do crédito e o valor, isso e com base na documentação a ser fornecida pela Recorrente, determinação às fls. 57/58 de 15 de janeiro de 2009, inclusive, determinando abertura de vista para manifestação da interessada do resultado da diligência, possibilitando também, no prazo de 30 (trinta) dias contado da data da ciência, apresentar aditamento à Manifestação de Inconformidade, em relação a fatos novos trazidos à colação pela fiscalização.

Sobreveio o resultado da diligência, em que pese não existir cópia acostada aos autos, aberto o prazo para manifestação, a Interessada apresentou aditamento à Manifestação de Inconformidade às fls. 68/84.

A decisão de piso rejeitou os argumentos apresentados e decidiu que não cabia reparo ao despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição em razão da impossibilidade de se excluir da base de cálculo receita transferida para outras pessoas jurídicas com base no disposto no inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, afirmando que tal dispositivo não produziu efeitos por falta de regulamentação e por ter sido revogado pela alínea "b" do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000.

Transcrevo o relatório da decisão atacada, fls. 120/123, por espelhar a alegação da Recorrente:

Relatório Trata-se de apreciação de compensação declarada em PER/Dcomp no qual a interessada pretende utilizar-se de crédito decorrente de recolhimento indevido ou a maior para compensação de débitos próprios.

Por meio de Despacho Decisório emitido eletronicamente, o Delegado da Derat/Rio de Janeiro, não homologou a compensação declarada, diante da constatação da inexistência do crédito informado, em virtude da utilização dos pagamentos do quais os créditos seriam oriundos na quitação de outros débitos da Contribuinte. Determinou ainda a cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Cientificada, a Interessada, inconformada, ingressou com manifestação de inconformidade, na qual alega, em síntese, que:

1) o crédito utilizado na compensação efetuada pela Telemar tem origem nas apurações da sociedade Telemar Norte Leste S.A.

2) No momento da transmissão da declaração de compensação, a Requerente pretendia compensar um débito de Cofins no valor original de R\$ 19.009,42 (valor atualizado R\$ 26.318,54), com crédito de Cofins, decorrente de valor pago a maior contido em um Darf de R\$ 85.214,42.

3) Depreende-se do despacho eletrônico encaminhado pela RFB que o único motivo para não homologação da compensação foi a suposta inexistência de crédito, disponível em análise parametrizada da DCTF transmitida.

4) A questão discutida neste processo está retratada em DCTF retificadora, recepcionada pela RFB em 14.10.2005, referente ao 4o trimestre de 2001, entregue pela Telemar Norte Leste S.A. (nº 05). A simples análise da DCTF retificadora demonstra de forma clara a existência de crédito disponível à compensação.

5) Para o período de apuração em questão (agosto de 2001 (sic)), foi apurado debito de Cofins (2172), no valor de R\$ 37.191.854,37.

6) Como forma de pagamento do débito apurado, foram vinculados os seguintes créditos: - DARF R\$ 24.384.550,58; Suspensão R\$ 12.897.238,08 - Créditos vinculados R\$ 37.281.788,66 (doe. nº 06).

7) O valor recolhido supera o montante do débito apurado em R\$ 89.934,29.

8) E justamente deste valor recolhido a maior que a Requerente retirou o crédito utilizado na compensação efetuada nestes autos, de forma que basta o confronto da DCTF retificadora (transmitida e recebida pelo FISCO em 14.01.2005), com a declaração de compensação apresentada, para que se confirme a existência do crédito e a regularidade da compensação realizada.

9) Nos termos do § I o do art. 147 do CTN, pode o contribuinte retificar suas declarações até o momento em que for notificado do lançamento.

10) O próprio CTN fixa como prazo final para a retificação, nas hipóteses de redução e exclusão de tributo, a notificação do lançamento pelo FISCO.

11) É caso dos autos, em que foi feita a retificação da declaração fiscal antes de qualquer ato fiscal questionando a declaração entregue pela contribuinte.

12) A retificação da DCTF referente ao 4º trimestre de 2001 deve ser observada, e, como consequência, deve ser homologada a compensação, já que nela está demonstrada a existência do crédito utilizado.

13) Com base no exposto, fica claro que (i) o montante de R\$ 89.934,29 foi recolhido a maior, a título de PIS; (ii) tal valor consta do Darf cujo total é de R\$ 614.466,41;

(iii) a diferença entre o valor recolhido e o apurado, representa crédito, passível de utilização pela Requerente; (v) o citado valor foi corretamente e utilizado na DCOMP objeto desta manifestação de inconformidade, inexistindo débito em aberto.

14) Dessa forma, impõe-se a homologação da compensação nº 09388.34662.151203.1.3.04-1213.

Da análise dos autos conclui-se que o Despacho Decisório impugnado não homologou a compensação declarada, alegando a inexistência do crédito informado, em virtude de o pagamento do qual seria oriundo já ter sido integralmente utilizado para quitar outros débitos da Contribuinte.

Verifica-se, ainda, o seguinte.

A Contribuinte havia informado na DCTF original, enviada a RFB (fls. 52/53).

Em 15/02/2002, que o valor apurado da Contribuição para a Cofins referente ao mês 11/2001 seria R\$ 37.489.199,18, e que a este valor estariam vinculados pagamento no valor de R\$ 24.384.550,58 e Suspensão no valor de R\$ 13.489.199,18.

Posteriormente apresentou DCTF retificadora, em 14/10/2005, informando que o valor apurado da Contribuição para a Cofins seria R\$ 37.191.854,37, e que a este valor estariam vinculados pagamento no valor de R\$ 24.294.616,29 e Suspensão no valor de R\$ 12.897.2238,08.

A interessada afirma que a DCTF retificadora não foi considerada e em função disto não foi homologada a compensação pretendida.

Como pode ser observado, se as informações fornecidas pela Contribuinte a RFB, por meio da DCTF retificadora, tivessem sido consideradas, o débito apurado seria R\$ 37.191.854,37, restando um crédito no valor de R\$ 89.934,29.

Por outro lado, ao analisar o processo nº 10768.906742/2006-26 esta Turma teve ciência de que a interessada naqueles autos teve indeferido seu pleito quanto ao reconhecimento de direito creditório, bem como não homologadas Dcomp ali tratadas.

Isto ocorreu por ter decidido a DIMCO/DERAT/RJ não haver qualquer saldo a ser restituído à interessada.

Em função de diligência empreendida no curso daquele processo concluiu-se que a interessada havia efetuado "... a exclusão da base de cálculo das referidas exações 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".

Portanto, o pretense crédito da interessada, advindo da exclusão indevida dos custos de interconexão da base de cálculo não foi reconhecido naquele processo.

Nos autos deste processo (15374.904565/2008-52), a interessada afirma que se as informações fornecidas a RFB, por meio da DCTF retificadora, tivessem sido consideradas, restaria um saldo credor suficiente para a compensação pretendida.

Entretanto, não há qualquer explicação sobre o porque da redução do débito apurado declarado na DCTF retificadora.

Tendo em vista haver um indício de que o crédito informado pela interessada pudesse advir de redução do débito apurado, decorrente de exclusões indevidas da base de cálculo do tributo, e considerando que não se encontravam reunidos nos autos os elementos necessários à solução do litígio, o presente processo foi encaminhado a Derat/RJO, para as seguintes providências:

- Intimasse a Contribuinte a comprovar a existência do crédito objeto da presente lide, apresentando, para isso, o demonstrativo de apuração da contribuição referentes aos meses em discussão acompanhados da documentação contábil (cópia autenticada) que ratifique as informações nele fornecidas;

- Atendida a intimação citada no subitem anterior, com base na documentação apresentada pela Contribuinte, fosse informado:

a) Qual é o valor devido do PIS (Cofins) para o período que originou o pretense crédito;

b) Se o valor recolhido por meio de Darf informado no PER/DCOMP é maior que o devido;

c) No caso de o valor recolhido ser maior que o devido, qual seria o valor do crédito da Contribuinte, e se esse seria suficiente para quitar o débito declarado nos PER/DCOMP;

d) No caso do crédito não ser suficiente para quitar o débito informado, qual seria o saldo devedor do débito; e.

e) Fosse dada ciência à Interessada do resultado da diligência solicitada, podendo esta, no prazo de 30 (trinta) dias contado da data da ciência, apresentar aditamento à manifestação de inconformidade, em relação a fatos novos que venham a ocorrer em decorrência da diligência solicitada.

Ao ser intimado o impugnante se manifestou nos seguintes termos:

1) Versa o presente processo sobre Declaração de Compensação (DCOMP)

Apresentada pela Requerente à Receita Federal, na qual se compensou débitos de nov/03 no valor total de R\$ 26.318,54, com crédito decorrente de pagamento a maior ou indevido de Cofins efetuado pela Telemar Norte Leste S. A.

2) Os créditos utilizados na compensação referem-se a pagamentos efetuados pela Telemar Norte Leste S. A. que indevidamente incluiu em sua base de cálculo da Cofins valores recebidos a título de interconexão de redes. 3) Receitas de interconexão de redes são aqueles valores recebidos pelas empresas prestadoras de serviços, mas que são repassados a terceiros, também prestadores de serviços, em virtude da utilização de rede telefônica destes, na prestação de seus serviços.

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

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

6) 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, aprovado pela Portaria n° 1.537/96 do Ministro das Comunicações (doe). n° (08).

7) Sobre o assunto, registra a doutrina especializada:

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

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

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

(...)

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

A interconexão deve dar-se mediante acordo, formalizado por contrato livremente negociado entre as operadoras interessadas (ad. 153 LGT).

Na falta de acordo entre os interessados, não obstante a natureza da obrigação legal de interconexão como obrigação legal de contratar em benefício de terceiro — o usuário-assinante — a LGT só admite seu suprimento pela ANATEL, por provocação de um deles (ar. 153, § 2, LGT). “(HELENA LOPES XAVIER, O regime especial da concorrência no direito das telecomunicações)”.

Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 45-4 7)

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

- 1ª prestação:

prestador: a companhia que origina a chamada;

tomador: o assinante desta;

preço: a tarifa cobrada em conta telefônica.

-2ª prestação:

prestador: a companhia que termina a chamada;

tomador: a companhia que a origina;

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

10) A receita da operadora que termina a chamada (receita de interconexão)

É óbvio, contida nas entradas financeiras daquela que a origina (tarifa cobrada do usuário).

11) Tratando-se de caso de contratação compulsória - sob pena de intervenção ANATEL -, sem a qual, ademais, o serviço público essencial de telefonia não se completa, conclui-se que a receita de interconexão é, para a operadora que a paga, receita de terceiros, passível de exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins.

12) A posição do Fisco causa dupla oneração das receitas de interconexão, a ira 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.

13) A COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91, tendo por base de o faturamento mensal (“assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, Mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza’) e alíquota de 2%”.

14) A Lei nº 9.718/98 pretendeu alargar a base de cálculo de ambas as contribuições de faturamento para receita bruta, manteve a alíquota do PIS e elevou a da COFINS para 3%, inicialmente permitindo a compensação do 1% a ela acrescida com a CSLL devida no período, previsão que foi depois revogada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

15) A majoração da alíquota da COFINS foi convalidada pelo STF (RE nº 336.134/RS), mas a ampliação da base de cálculo de ambos os tributos foi declarada inconstitucional pela Corte, que não reconheceu efeitos retroativos a ECnº20/95 (RREE nº 346.084/PR, 357.950/RS, 390.840/MG e 358.273/RS).

16) A instituição válida de PIS e COFINS sobre a receita bruta deu-se somente com as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que - como anotado no item 15 supra - não se aplicam à Impetrante.

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

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

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

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

21) 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 ao PIS e a COFINS.

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

23) 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 exercida, 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.

24) Já as receitas de terceiros dizem respeito à atividade de pessoas a que o contribuinte tem por força de recorrer na realização da atividade contratada com o seu cliente, a qual desborda de seu objeto social (como pode uma agência de publicidade criar e veicular propaganda sem remunerar os veículos de comunicação)? Como pode uma empresa distribuir filmes que não realizou, senão pagando royalties ao titular dos direitos autorais? Como pode uma agenciadora de mão-de-obra — que não é 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 a empresa de telefonia que precisa valer-se de rede alheia para terminar chamada destinada a ponto situado fora de sua área de concessão).

25) Por fim, pede a procedência da manifestação de inconformidade, para que a solicitação seja deferida, reconhecendo-se o direito creditório, devidamente atualizado, bem como a insubsistência da decisão profligada e a extinção do crédito tributário consubstanciado na declaração de compensação não homologada.

E o relatório”.

O caso trazido a cotejo neste caderno processual administrativo teria sido indeferido em razão do entendimento de que não existe autorização expressa para exclusão da base de cálculo da COFINS e do PIS de valores relativos a transferências para terceiros como sendo receitas destes, no caso em exame são aquelas transferidas a título de receitas de interconexão.

É o relatório.

Voto

Domingos de Sá Filho, Relator.

Satisfeitos os pressupostos de admissibilidades, tomo conhecimento do Recurso.

A questão colocada neste caderno se refere à exclusão da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS das receitas oriundas de conexão, consideras para a Recorrente como sendo receitas de terceiros.

Trata-se de empresa concessionária de serviço telefônico fixo comutado, e, no Brasil a diretriz geral da exploração desses serviços de telecomunicações encontra fixados pela Lei nº 9.472/97. Como é de conhecimento comum que área de atuação é delimitada,

portanto, impõe a interconexão entre as redes de telecomunicações no sentido da continuidade dos serviços prestados por cada uma das concessionárias.

A rede de telecomunicação é formada pelas empresas brasileiras e estrangeiras, portanto, trata-se de serviço público compartilhado, para tanto, é fixado tarifa em razão da interconexão, cabendo a prestadora do serviço incluir em sua fatura a receita das outras operadoras em decorrência da complementação do serviço o montante que lhes cabem. Atualmente, algumas operadoras em decorrência da tecnologia e dos custos compatíveis, emitem suas faturas contra o consumidor final relativas aos serviços prestados em decorrência da interconexão.

A natureza dos serviços prestada pelas concessionárias de serviços telefônicos se assemelha aqueles prestados pelas concessionárias de serviços de energia. A empresa operadora do sistema de energia ao emitir a fatura faz incluir diversos valores que não são receitas próprias, mas de terceiros, isto é, outra operadora, entre essas destaca-se: o valor do consumo de energia que é empresa geradora de energia; a “Tusd”, tarifa paga a título de uso do fio que pertence à distribuidora local de energia, etc.

A decisão hostilizada encontra fundamentada na ausência de previsão legal para exclusão da base de cálculo de receitas de terceiros diante da revogação da disposição que continha o inciso III do parágrafo 2º do art. 3º da Lei 9.718.

A interconexão de rede consiste não compartilhamento do serviço de telecomunicação e é uma da etapa de um serviço prestado por uma concessionária que origina a chamada e não pode ser confundida com prestação de serviços terceirizado, como sendo custo da prestadora.

A interconexão de rede é o compartilhamento de infra-estrutura para a efetivação dos serviços de telecomunicação, sistema que permiti interação do sistema em todo o território nacional, assim como o exterior.

Tem-se em conta que as operadoras encarregadas de concluir a prestação de serviços não o façam gratuitamente, para tanto, são remunerados pelo consumidor final, independentemente de ter contrato com o usuário. A legislação exige que a segregação das receitas na contabilidade.

ANATEL, Agencia Reguladora, ao regulamentar interconexão de redes e sistemas das prestadoras de serviços de telecomunicação de interesse coletivo o fez por meio da Resolução nº 410, de 11 de julho de 2005, que se tornou o Regulamento Geral da Interconexão – RGI, disciplinando em seu artigo 15º:

“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”.

Vale anotar que o fato do serviço de interconexão ser pago diretamente à concessionária solicitante não interfere na titularidade da receita, pois o serviço referente à origem configura receita dela e aquela da interconexão da empresa que concluiu a prestação dos serviços.

Há de se questionar se todo o ingresso de recurso financeiro configura receita, a resposta é não, pois a doutrina ensina que receita é a entrada financeira que se integra ao patrimônio sem quaisquer reserva ou condições, em quantos ingressos financeiros não possui caráter de definitividade.

Segundo lição de Aires Barreto, ao comentar sobre ISS – Atividade meio e Serviço-fim, RDDT 5/85, assim ensina:

“Receita x ingresso – Nem todos os valores que entra nos cofres das empresas são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) pode ser de duas espécies: os que configuram receita e os que se caracterizam como meros ingressos (que, na Ciência das Finanças, recebem a designação de movimentos de fundo ou de caixa). Receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Ingressos envolvem tanto as receitas como as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem). São aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, para posterior entrega a quem pertencem. Apenas os aportes que incrementam o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas (...) Estas, e só estas, são tributáveis...”

José Antonio Minatel, ao comentar o tema receita partilhada, o fez nos termos:

“Serve, como primeiro norte, avaliar se estão presentes os seguintes pressupostos”:

- a) *O ingresso dos recursos financeiros remunera o exercício de diferentes atividades, individualizadas e praticadas por diferentes pessoas, com titularidade disponibilidade dos recursos definida de início, porém canalizados em nome de uma pessoa jurídica: hipótese de partilha, com tributação individualizada da receita cabível a cada um dos agentes;*
- b) *o ingresso financeiro dos recursos remunera diferentes atividades, praticadas por diferentes pessoas, porém sem especificação prévia da titularidade e valores a serem repassados que remunerem cada atividade: hipótese em que todo o ingresso tipifica receita de titularidade da empresa, enquanto valores transferidos representam assunção de custo para geração daquela receita.*

Essas diretrizes são extraídas unicamente do conceito de receita e de seus necessários atributos da titularidade, disponibilidade e definitividade ““.

A Egrégia Câmara Superior ao examinar e debater os serviços denominados “roaming”, concluiu que o valor recebido a esse título não compõe receita da operadora que recebe os recursos financeiros, assim restou decidido no r. Acórdão CSRF 02.02.218, rel. Rogério Gustavo Dreyer, DOU 06.08.2007:

“COFINS. RECEITAS DE TERCEIROS. TELEFONIA CELULAR “- ROAMING “- As receitas de” roaming’ mesmo

recebidas pela operadora de serviço móvel pessoa ou celular com quem o usuário tem contrato não se incluem na base de cálculo da COFINS por ela devida. A base de cálculo da contribuição é a receita própria, não se prestando o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre à terceiros, como pretendido “faturamento bruto” para, sobre ele, exigir o tributo”.

Em decisão contida no Acórdão nº 203.08.793-1, a decisão foi no sentido de exclusão da base de cálculo:

“EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO – Deve ser excluído da base de cálculo da COFINS tudo aquilo que não faz parte da receita da pessoa jurídica, a exemplo do roaming, quanto às empresas de telefonia celular, por não se perfectibilizar o fato gerador da contribuição. Recurso parcialmente provido”.

Resta claro que as razões que levaram ao entendimento contido nos acórdãos aqui mencionados em relação às receitas de “roaming”, mesmo quando recebidas pela operadora de serviço móvel contratada pelo consumidor decorre do fato que são totalmente transferidas a outra operadora”.

Com essas considerações penso que em relação aos ingressos oriundos de interconexão de rede não configura receita da prestação de serviços da concessionária solicitante, portanto, deve ser excluída da base de cálculo em razão de não fazer parte da receita da pessoa jurídica. A meu sentir não são receitas, daí a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS independe de previsão expressa.

Do exposto, conheço o recurso e dou provimento para afastar da base de cálculo as receitas transferidas a outras operadoras referente à interconexão de rede de telecomunicação.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Redator Designado.

Considerando que a discussão do direito ao indébito decorrente da exclusão dos custos com interconexão de redes é objeto do processo nº 10768.906742/2006-26, adoto na redação deste voto vencedor a mesma fundamentação lançada pelo Conselheiro Alexandre Kern no Acórdão 3803-01.663 que decidiu aquele processo, *in verbis*:

“(…) O cerne do litígio consiste em determinar de quem são as receitas decorrentes da prestação de serviços de telefonia que se valem de redes operadas por outras prestadoras do serviço, ou seja, daquelas quantias pagas pelos clientes da requerente e, posteriormente, repassadas às concessionárias de serviços de telecomunicações

pelos serviços prestados a estes por aquelas concessionárias, denominadas de custos de interconexão. A recorrente, obviamente, entende que esse valor repassado a título de interconexão não pode integrar sua receita, para fins de incidência das contribuições sociais.

A propósito, o art. 146 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, obriga as operadoras em geral a cederem suas redes para que as ligações iniciadas por outras operadoras sejam completadas. Em função dessa utilização de rede alheia, a interessada se vê compelida a remunerar a operadora cedente, com pagamento conhecido no jargão do setor por custo de interconexão. Os critérios de remuneração de redes são os estabelecidos na Resolução nº 33 da Anatel e na Portaria 1537/96 do Ministério das Comunicações, regulamentados pela Norma Anatel nº 6, de 1999 anexa à Resolução nº 163, de 30 de agosto de 1999.

Destaco ainda que, no período de interesse, incidem as normas da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Segundo essa sistemática de tributação, as contribuições sociais devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado são calculadas com base no seu faturamento, entendido como tal a sua receita bruta, admitidas as seguintes exclusões:

a) das vendas canceladas, dos descontos incondicionais concedidos, do IPI e do ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

b) das reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, e;

c) a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Peço *vênia* para discorrer sobre o óbvio. A tributação de receitas difere da tributação do lucro, em que, de regra, admite-se a dedução de todo o gasto que é necessário e usual ao funcionamento da pessoa jurídica. Quando se tributam receitas, não se almeja o lucro, mas apenas o montante que a pessoa jurídica auferiu com a sua atividade, desprezando-se as despesas e custos em que incorreu para tanto. É normal que, nesse contexto de tributação de receitas, emirjam irresignações quanto a parcelas auferidas que, por algum motivo, acabem sendo pagas a outrem.

O inc. III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, admitia expressamente que se excluíssem da base de cálculo os valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo. A revogação promovida pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, atingiu o referido dispositivo sem que editassem as reclamadas normas regulamentadoras. A sistemática da não-cumulatividade, que vem sendo implementado nos últimos anos, tem amenizado o problema, permitindo a escrituração e o aproveitamento de créditos das contribuições oriundos de pagamentos feitos a outras pessoas jurídicas radicadas no País, mas apenas aquele montante que a pessoa jurídica angariou (ignoradas as despesas e custos) com a sua atividade.

Toda e qualquer atividade econômica pressupõe custos. Em qualquer tipo de atividade, parte da receita corresponderá a custos a serem arcados por quem desenvolve a empresa. Mesmo na atividade de venda de mercadorias no varejo, é notório que significativa parcela do preço recebido corresponde ao custo da

mercadoria vendida e que será, de algum modo, repassado ao produtor ou fornecedor do varejista. Nem por isso, a receita deixa de ser, para o varejista, a integridade do preço recebido.

Nas atividades econômicas de intermediação, em que se classificaria a atividade da recorrente, quando se vale das redes de terceiros para a consecução dos seus objetivos societários, a necessidade de repasse desses custos fica ainda mais evidente. O motivo é também bastante singelo: ninguém é capaz de fazer todas as coisas. Desde a antiguidade, os seres humanos se agregam em sociedade justamente para buscar em outrem tudo aquilo que por si só não conseguem produzir. O regime de produção é, então, inevitavelmente calcado na especialização do trabalho.

Nesse contexto, pretender que todos os valores que correspondem a custos ou despesas necessárias ao auferimento da receita devem ser dela excluídos, significa pretender igualar receita a lucro. Seja contratual ou legal a natureza do custo ou despesa incorridos, o só fato de eles existirem não dá a ninguém o direito de pretender excluí-los. Mesmo as obrigações *ex lege* a que o auferidor da receita está sujeito incluem-se na receita para todos os efeitos. Mesmo o ICMS, por exemplo, que, inegavelmente, deverá ser repassado aos cofres estaduais inclui-se na receita, conforme também reconhece a jurisprudência superior do País (extinto Tribunal Federal de Recursos, súmula 258; Superior Tribunal de Justiça, súmula 68).

Portanto, o critério que deve orientar a identificação de ser a receita própria ou não da pessoa jurídica não pode ser o puramente econômico. Sob esse prisma, quase toda a receita é repassada a terceiros. O que sobra é justamente o lucro. Portanto, o critério é imprestável por acabar identificando lucro e receita, institutos que a própria Constituição fez questão de diferenciar (art. 195, I, “b” e “c”). O aspecto que há de ser levado em conta é, essencialmente, o jurídico.

No caso presente, a recorrente ajusta sua vontade com a do seu cliente, para lhe oferecer certo serviço em troca da remuneração correspondente. Tal contrato possui apenas duas partes. O cliente não conhece e nem se relaciona com as cessionárias de redes eventualmente necessárias para completar a ligação. Na verdade, o cliente não tem qualquer ingerência sobre quem será a companhia que promoverá o complemento da ligação; havendo mais de uma capaz, a escolha cabe à própria recorrente, de acordo com as suas conveniências. A recorrente oferece a seu cliente um serviço completo, e não a intermediação negocial junto a terceiras operadoras. O fato de haver a necessidade prática de a recorrente tomar serviços de terceiros, não transforma estes em contratantes dos clientes da primeira. Ou seja, essa eventual segunda relação jurídica estabelece-se entre a recorrente e terceiras operadoras, e não entre estas e o usuário. A recorrente não é, sob o ponto de vista jurídico, mera depositária e repassadora dos recursos.

Trata-se de relações jurídicas absolutamente distintas. A cessionária da rede não tem qualquer responsabilidade contratual junto ao cliente da recorrente, e vice-versa. Mesmo que o usuário deixe de pagar pelo serviço tomado, fica incólume o dever de a recorrente honrar suas obrigações junto a quem lhe cedeu o uso da rede. Assim como falece à cessionária das instalações cujo uso foi cedido qualquer direito ou pretensão contra o usuário.

Não prosperará, portanto, a tese da recorrente. Ela pretende que justamente se identifique uma relação entre o usuário e a eventual cessionária da rede necessária para complemento da ligação, de modo que o valor pago pelo primeiro seja considerado também receita da segunda, e não apenas da recorrente. Ao contrário, entendendo que a recorrente, em relação aos seus clientes, opera em nome e por conta próprios, significando a interconexão apenas um dos custos do serviço que presta e, por isso, não pode ser subtraído da base de cálculo das contribuições sobre a receita.

Processo nº 15374.904565/2008-52
Acórdão n.º **3403-01.532**

S3-C4T3
Fl. 8

Nesse sentido, julgo correto o não reconhecimento do direito creditório pretendido e, via de consequência, a não homologação da compensação declarada. (...)"

Com estes fundamentos, divirjo do ilustre relator para negar provimento ao recurso.

Antonio Carlos Atulim