



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.720516/2011-43  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.689 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 09 de agosto de 2023  
**Recorrente** FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2009

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de recurso especial cuja divergência suscitada está amparada na análise de circunstâncias fáticas e jurídicas distintas nos acórdãos recorrido e paradigma apresentado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

**Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto por FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS S/A, em face do Acórdão nº 1302-003.718 (16/07/2019) (fls. 2.532/2.563), integrado pelo Acórdão nº 1302-004.163 (13/11/2019 - fls. 2.654/2.658) cujas respectivas ementas e dispositivos restaram assim redigidos:

Acórdão nº 1302-003.718

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

**LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

**COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PER/DCOMP. IMPOSSIBILIDADE.**

A compensação de créditos tributários com débitos de titularidade do sujeito passivo só pode ser efetivada sob o rito do art. 74, da Lei 9.430/96, sendo condição necessária a apresentação da Declaração de Compensação ali prevista.

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO INDEVIDA. RECEITAS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.**

Apenas é isento das contribuições PIS e COFINS o faturamento proveniente da venda de materiais e equipamentos, bem como da prestação de serviços decorrentes destas operações, efetuadas diretamente a Itaipu Binacional. Não se incluem nesta isenção as tarifas de transporte de potência elétrica oriunda de Itaipu Binacional, já que são pagas pelas concessionárias que compraram a energia, integrando o custo do serviço prestado pela autuada.

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO INDEVIDA. QUOTAS DA RESERVA GLOBAL DE REVERSÃO.**

O valor da Reserva Global de Reversão integra o faturamento da autuada, assim considerado como sua receita bruta e, por conseguinte, compõe a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, independentemente da destinação dada após a transferência de tais rubricas, visto que não há, na lei, autorização para a sua exclusão.

**REVERSÃO DO PASSIVO ATUARIAL. REAVALIAÇÃO SEGUNDO INAPLICABILIDADE DA ALÍQUOTA ZERO.**

A reavaliação do Passivo Atuarial mantido junto a entidade de Previdência Privada Complementar não tem natureza jurídica de variação monetária, motivo pelo qual não se aplica a alíquota zero.

**MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. SÚMULA CARF.**

Este colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, ou sobre sua legalidade, conforme Súmula CARF nº 2.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

**LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

**COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PER/DCOMP. IMPOSSIBILIDADE.**

A compensação de créditos tributários com débitos de titularidade do sujeito passivo só pode ser efetivada sob o rito do art. 74, da Lei 9.430/96, sendo condição necessária a apresentação da Declaração de Compensação ali prevista.

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO INDEVIDA. RECEITAS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.**

Apenas é isento das contribuições PIS e COFINS o faturamento proveniente da venda de materiais e equipamentos, bem como da prestação de serviços decorrentes destas operações, efetuadas diretamente a Itaipu Binacional. Não se incluem nesta isenção as tarifas de transporte de potência elétrica oriunda de Itaipu Binacional, já que são pagas pelas concessionárias que compraram a energia, integrando o custo do serviço prestado pela atuada.

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO INDEVIDA. QUOTAS DA RESERVA GLOBAL DE REVERSÃO.**

O valor da Reserva Global de Reversão integra o faturamento da atuada, assim considerado como sua receita bruta e, por conseguinte, compõe a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, independentemente da destinação dada após a transferência de tais rubricas, visto que não há, na lei, autorização para a sua exclusão

**REVERSÃO DO PASSIVO ATUARIAL. REAVALIAÇÃO SEGUNDO INAPLICABILIDADE DA ALÍQUOTA ZERO.**

A reavaliação do Passivo Atuarial mantido junto a entidade de Previdência Privada Complementar não tem natureza jurídica de variação monetária, motivo pelo qual não se aplica a alíquota zero.

**MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. SÚMULA CARF.**

Este colegiado não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, ou sobre sua legalidade, conforme Súmula CARF nº 2.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto às exigências de PIS/Cofins sobre diferenças cobradas por compensações não formalizadas e sobre as receitas de uso de rede elétrica de Itaipu; por maioria de votos em negar provimento quanto a exigência de PIS/Cofins sobre valores excluídos relativos a quotas de Reserva Global de Reversão - RGR, vencido o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, que dava provimento nesta parte; por maioria de votos, em negar provimento ao recurso sobre a exigência de PIS/Cofins sobre a receita proveniente de reavaliação do passivo atuarial mantido junto à Fundação Real Grandeza, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Breno do Carmo Moreira Vieira, que davam parcial provimento ao reconhecimento como receitas financeiras e propunham a realização de diligência para sua quantificação; e, por unanimidade em negar provimento quanto a exigência de multa de ofício e juros Selic. O conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira votou apenas a última matéria, uma vez que as demais já haviam sido votadas na sessão de junho de 2018, com a participação do conselheiro suplente Marcelo José Luz de Macedo.

Acórdão nº 1302-004.163

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

EMBARGOS INOMINADOS. ERROS MATERIAIS. SANEAMENTO.

Existindo erros materiais na decisão recorrida, apontados em embargos inominados nos termos do artigo 66 do Anexo II do RICARF, estes devem ser acolhidos e saneada a decisão.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos inominados e acolhê-los, sem efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto da relatora.

As exigências em discussão nos autos referem-se a autos de infração de PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário 2006 a 2009, em razão da constatação, em sede de procedimento fiscal, das seguintes irregularidades:

i. exclusão da base de cálculo, utilizada para apuração do PIS e da Cofins, das receitas de serviços de transmissão de energia elétrica prestada por Furnas à Itaipu Binacional e das Quotas da Reserva Global de Reversão;

ii - compensações sem observância das formalidades legais, feita apenas contabilmente sem apresentação de DCOMP.

iii. inclusão como receita financeira, no mês de dezembro de 2007, da receita proveniente da reavaliação do passivo atuarial mantido junto à Fundação Real Grandeza, com aplicação indevida de alíquota zero para determinação das contribuições.

A irregularidade atinente ao item iii (inclusão como receita financeira, no mês de dezembro de 2007, da receita proveniente da reavaliação do passivo atuarial mantido junto à Fundação Real Grandeza), também deu origem ao lançamento de créditos tributários de IRPJ e CSLL, formalizados no processo administrativo nº 16682.720517/2011-98.

O Sujeito Passivo apresentou Impugnação (fls. 2.136/2.222) alegando, em resumo: (i) que os autos de infração de PIS e COFINS devem ser julgados juntamente com os autos de infração de IRPJ e CSLL por decorrerem dos mesmos pressupostos fáticos; (ii) a obrigatoriedade de apresentação de PER/DCOMP não pode ter prevalência absoluta sobre o direito que assiste ao contribuinte de se utilizar de indébitos decorrentes de recolhimentos a maior ou indevidos; (iii) as exigências constituem-se em confisco; (iv) não se buscou pela verdade material, razão pela qual (v) as exigências são nulas; (vi) os serviços de FURNAS a ITAIPU de transporte da potência elétrica da ITAIPU binacional decorrem de obrigação firmada em Tratado, pelo Brasil, configurando atividade essencial para que a energia gerada pela ITAIPU binacional chegue aos seus destinatários, de modo que os recursos provenientes desse transporte de potência elétrica não devem ser incluídos nas bases de cálculo da COFINS e do PIS; (vii) a Reserva Global de Reversão não deve compor a base de cálculo da COFINS e do PIS, porquanto constitui encargo do consumidor exigido em lei e destinado diretamente aos cofres da UNIÃO, incumbindo à Recorrente o ônus de efetuar o recolhimento e imediato repasse à ELETROBRAS, que é gestora desse fundo, no mês seguinte ao do ingresso de recursos; (viii) a o ajuste positivo do passivo atuarial mantido pela empresa junto à Fundação Real Grandeza se trata de receita financeira, e portanto sujeita à alíquota 0 para PIS e COFINS, pois decorre de reversão de passivo atuarial relacionado aos compromissos de FURNAS com a Fundação Real Grandeza, da qual é patrocinadora e que tem como principal benefício o pagamento de previdência privada,

que se submetem à variações monetárias aplicáveis por disposição legal ou contratual e devem ser consideradas como receitas financeiras, quando ativas, ou como despesas financeiras, quando passivas; (ix) a multa de ofício é abusiva e os juros s à taxa Selic inconstitucionais.

A Turma Julgadora de 1ª Instância julgou improcedente a impugnação (fls. 2.248/2.261)

O Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, ao qual foi negado provimento, conforme dispositivo antes transcrito. Em suma, o Colegiado entendeu pela manutenção das exigências de PIS/Cofins sobre diferenças cobradas por compensações não formalizadas e sobre as receitas de uso de rede elétrica de Itaipu sobre valores excluídos relativos a quotas de Reserva Global de Reversão – RGR, e sobre a receita proveniente de reavaliação do passivo atuarial junto à Fundação Real Grandeza, mantendo ainda a exigência de multa de ofício e juros Selic.

Cientificada, a Recorrente opôs embargos de declaração e inominados (fls. 2.587/2.599) apontando erros materiais, contradições, obscuridades e omissões na decisão. Somente os embargos inominados foram admitidos e julgados na sessão de 13/11/2019, dando origem ao Acórdão nº 1302-004.16, cuja ementa e dispositivo já foram transcritos anteriormente e pelo qual o Colegiado decidiu por acolher os embargos inominados, sem efeitos infringentes, para sanear erros materiais vislumbrados no julgado anterior. Em suma, foi acolhido o argumento de existência de lapsos manifestos apontados nos embargos (i) quanto à proclamação do resultado – data de participação do conselheiro suplente Marcelo José Luz de Macedo e (ii) quanto à data da primeira sessão em que o processo foi levado a julgamento pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção, ratificando-se os demais fundamentos da decisão embargada (fls. 2.654/2.658).

A PGFN deu-se por ciente às fls. 2.660.

O sujeito passivo foi cientificado do acórdão integrativo, em 07/01/2020, como demonstra o Termo de Abertura de Documento à fl. 2.670 e manejou o Recurso Especial em 17/01/2020, como atesta o Termo de Solicitação de Juntada à fl. 2.672, invocando divergência jurisprudencial no que concerne às seguintes matérias: (i) Desconsideração das compensações realizadas pela Recorrente por mero erro formal - Aplicação do Princípio da Verdade Material; (ii) Inclusão das quotas da Reserva Global de Reversão (RGR) na base de cálculo do PIS e da COFINS; e (iii) Inclusão dos ajustes atuariais da Fundação Real Grandeza na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Pelo despacho de exame de admissibilidade de recurso especial às fls. 2.853/2.873, a presidência da Câmara deu seguimento parcial ao recurso especial, apenas com relação à matéria **(ii) Inclusão das quotas da Reserva Global de Reversão (RGR) na base de cálculo do PIS e da COFINS**, eis que caracterizada a divergência jurisprudencial na comparação com o primeiro paradigma indicado. Eis os principais trechos deste despacho, no que tange à matéria admitida:

[...]

## 2) DA SEGUNDA DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA SUSCITADA

Em relação à matéria objeto da segunda divergência interpretativa, referente à **"Inclusão das quotas da Reserva Global de Reversão (RGR) na base de cálculo do PIS e da COFINS"**, a recorrente afirma o seguinte:

*Tanto na Impugnação quanto no Recurso Voluntário, a Recorrente vem demonstrando que os valores relativos às quotas da Reserva Global de Reversão (RGR) não devem compor a base de cálculo do PIS e COFINS, pois trata-se de encargo do setor elétrico brasileiro, repassado diretamente à Eletrobrás e destinado ao financiamento da expansão e melhoria deste serviço público, bem como destinado para os estudos de inventário e viabilidade de aproveitamento de novos potenciais hidráulicos.*

*Como a RGR não é receita própria da Recorrente, demonstrou-se que tais valores não podem compor a base de cálculo das contribuições, tal como já definido pelo STF no julgamento do RE 574.706, em sede de repercussão geral, no qual restou definido que o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, justamente por representarem receitas de terceiros, no caso, dos Estados. O julgamento do STF no RE nº 574.706 foi ressaltado em Memoriais protocolados nos autos pela Recorrente, já que o julgamento foi finalizado pelo Supremo após o protocolo do Recurso Voluntário. De toda forma, toda a matéria que envolve a discussão do RE nº 574.706 já vinha sendo debatida desde a Impugnação nos presentes autos, conforme se verifica a seguir.*

(...)

- Recurso Voluntário (fls. 2.277/2.338)

A RGR não deve compor a base de cálculo da COFINS e do PIS JUSTAMENTE PORQUE CONSTITUI ENCARGO DO CONSUMIDOR EXIGIDO EM LEI E DESTINADO DIRETAMENTE AOS COFRES DA UNIÃO, incumbindo à Recorrente o ônus de efetuar o recolhimento e imediato repasse à ELETROBRÁS, que é gestora desse fundo, no mês seguinte ao do ingresso de recursos.

É absurdo considerar a RGR como "receita", baseando-se no fato de que está incluída no custo da tarifa, pois tal obrigatoriedade decorre da legislação regulatória, específica do Setor Elétrico, determinada pela ANEEL.

Logo, é inadmissível tributar os recursos da RGR, visto que desde sempre pertencem ao Poder Concedente, no caso, a União, sendo a empresa um mero arrecadador a mando do Tesouro.

(...)

*Em que pese o acerto dos argumentos, assim se pronunciou o Eg. CARF sobre a questão:*

- Acórdão nº 1302-003.718 - Recurso Voluntário (fls. 2.532/2.563)

Da análise da legislação que rege o assunto, verifico que não assiste razão à recorrente. A decisão recorrida foi precisa neste aspecto, afirmando que a Reserva Global de Reversão compõe o custo dos serviços prestados e tem finalidade de expansão e melhoria dos serviços públicos de energia elétrica, citando os artigos 1º, 2º, 27 e 28 do Decreto

nº 774, de 18 de março de 1993, que regulamentou a Lei nº 8.631, de 1993. Destes dispositivos, destaco o art. 2º, que discrimina os custos que deverão compor a tarifa a ser proposta pelas concessionárias (recorrente), para a contraprestação do serviço público de suprimento de energia elétrica a outro concessionário:

(...)

Se faz parte do custo do serviço, certamente integra o faturamento da recorrente.

*Considerando que o acórdão quedou-se omissos sobre o fato de que no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706, em sede de repercussão geral, o STF reconheceu que somente podem ser considerados na base de cálculo das contribuições os ingressos que se agreguem positiva e definitivamente ao patrimônio do contribuinte, o que não ocorre com o RGR, que determinação legal é recolhido pela Recorrente e repassado à Eletrobrás, bem como que o art. 62, §1º, II, “b” do Regimento Interno do CARF determina que as decisões proferidas em sede de repercussão geral vinculam o órgão administrativo julgador, foram opostos Embargos de Declaração visando sanar a referida omissão, crucial para o deslinde da controvérsia.*

(...)

*Ao analisar os EDs, o D. Presidente da 2ª Turma da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF houve por bem rejeitá-lo quanto a esse ponto, sob o entendimento de que não haveria omissão a ser sanada via Embargos de Declaração, bem como que as conclusões do STF não seriam aplicáveis ao presente caso.*

(...)

*Assim, como se verifica em todos os trechos citados acima, a matéria, objeto do presente Recurso Especial, foi exaustivamente suscitada e debatida nas instâncias inferiores, sendo cumprido o requisito do prequestionamento.*

(...)

*Por sua vez, a divergência que fundamenta a interposição do presente Recurso Especial neste ponto está configurada entre a decisão recorrida e os acórdãos nº 3401002.469 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 3ª Seção e 3301-006.983 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / 3ª Seção de Julgamento.*

*Conforme demonstrado, nos presentes autos o acórdão recorrido entendeu que, considerando que a RGR “compõe o custo dos serviços prestados e tem finalidade de expansão e melhoria dos serviços públicos de energia elétrica” (fl. 2.555), tais valores devem compor a base de cálculo do PIS e COFINS.*

(...)

*Tal entendimento foi corroborado pela decisão que analisou a admissibilidade dos Embargos de Declaração, que negou a aplicação, ao*

*caso concreto, do entendimento exarado pelo STF nos autos do RE 574.706, em sede de Repercussão Geral, que delimitou o alcance da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS da seguinte forma:*

Considerado o exposto e compulsados os autos, verifica-se que o vício alegado não constitui hipótese prevista no art. 65, do Anexo II, do RICARF, mas representa busca pela rediscussão de matéria superada pela decisão embargada, com amparo em tese que não integrou o recurso voluntário e em dispositivo do Regimento Interno do CARF que não se aplica ao caso.

(...)

(...) a decisão STF mencionada pela embargante examinou a inclusão do ICMS na base de cálculo do Pis e da Cofins e, portanto, não caracteriza a hipótese de afastamento de lei prevista no art. 62, § 1º, II, “b” do RICARF, já que a matéria ora em tela é a possibilidade de exclusão de quotas da reserva global de reversão – RGR, encargo do setor elétrico brasileiro. (fl. 2.652)

*Entretanto, no acórdão para 3401-002.469, a decisão dada pelo Eg. CARF foi diametralmente oposta. Nesse caso, assim como no caso concreto, estava sendo analisada a inclusão de uma parcela (receitas de "roaming") na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS (Importação) de contribuinte altamente regulado, pertencente ao setor de telefonia. Por não tratar-se de receita do contribuinte, assim como a RGR debatida no presente caso concreto, o contribuinte alegava que tal valor não poderia integrar a base de cálculo das referidas contribuições, já que eram valores repassados a terceiros, apesar de integrar o custo do serviço (fatura) por questões regulatórias do setor. Veja-se os seguintes trechos do voto proferido no acórdão paradigma, que elucidam o contexto fático da discussão:*

#### *Voto Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte*

Neste Conselho, o meu posicionamento é conhecido quanto à necessidade da vinculação da receita decorrente do faturamento com aquela que representa receita própria.

São inúmeras as operações perpetradas, principalmente por prestadores de serviço, onde, quer por conveniência dos procedimentos, quer por exigências regulamentares relativas ao cumprimento de regras institucionais decorrentes da especialidade e da especificidade do serviço prestado (o que ocorre no presente caso) a receita seja dirigida para o primeiro prestador ou fornecedor de serviço.

Cito aqui como exemplo aquelas operações que, por seu caráter consuetudinário, se consagram no mundo dos negócios, tais como: receita de vendas de passagens aéreas recebidas pelas agências de turismo, a recebida pelo hotel e destinada ao restaurante terceirizado, a destinada à mídia pelas agências de publicidade (esta igualmente regulamentada) e a recebida por empresas de logística de transporte e destinadas a transportadores diversos.

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.

(...)

Ressalto, ainda, que as despesas de roaming internacional vem devidamente discriminadas na fatura apresentada. Fosse a pareceria, por sua natureza, determinante do entendimento que a integralidade da receita recebida pela operadora visitante fosse própria, e os valores pagos à visitada custo da primeira, desnecessário seria a revelação, ao usuário, dos valores pagos à visitada. Tal relação comercial não poderia ser, em tese, oposta ou sofrer interferência do Poder Público ou do usuário, restando protegida pela privacidade. E é consabido que não é este o caso. A profunda regulamentação existente não deixa margens de liberalidade. Pelo menos não a ponto de permitir que se entenda, juridicamente, ser a receita recebida do usuário como própria, definindo a repassada à visitada como custo.

*Diferentemente do que ocorreu no caso concreto, a decisão foi no sentido de que as receitas de "roaming", mesmo recebidas pelo contribuinte, que tem contrato com o consumidor, não se incluem na base de cálculo da COFINS por ela devida, pois não representam 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". A seguir, a transcrição da ementa do julgamento nesse mesmo sentido:*

COFINS. RECEITAS DE TERCEIROS. TELEFONIA CELULAR. "ROAMING" INTERNACIONAL

As receitas de "roaming" mesmo recebidas pela operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato não se incluem na base de cálculo da 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.

*Se aplicado o entendimento do acórdão paradigma ao presente caso, a conclusão não seria outra senão a de que os valores relativos ao*

*RGR não podem integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS, por não serem receita própria da ora Recorrente.*

(...)

Pois bem, pelo exame dessa parte do recurso e do inteiro teor do acórdão recorrido é possível verificar que **a recorrente logrou êxito em demonstrar o prequestionamento da matéria objeto dessa primeira divergência interpretativa**, pois a Turma apreciou a questão tendo decidido que, como as quotas para a Reserva Global de Reversão (RGR) compõem o "custo" dos serviços prestados, também integram o faturamento da recorrente.

Vejamos o que consta no voto condutor do acórdão recorrido a esse respeito:

*Da análise da legislação que rege o assunto, verifico que não assiste razão à recorrente. A decisão recorrida foi precisa neste aspecto, afirmando que a Reserva Global de Reversão compõe o custo dos serviços prestados e tem finalidade de expansão e melhoria dos serviços públicos de energia elétrica, citando os artigos 1º, 2º, 27 e 28 do Decreto nº 774, de 18 de março de 1993, que regulamentou a Lei nº 8.631, de 1993. Destes dispositivos, destaco o artigo 2º, que discrimina os custos que deverão compor a tarifa a ser proposta pelas concessionárias (recorrente), para a contraprestação do serviço público de suprimento de energia elétrica a outro concessionário:*

Art. 2º A proposta dos níveis das tarifas do concessionário do serviço público de energia elétrica conterá os valores necessários à cobertura do respectivo custo do serviço, segundo suas características específicas, de modo a garantir a prestação de serviço adequado.

§ 1º O custo do serviço compreende:

a) pessoal e encargos sociais;

(...)

k) quotas para a Reserva Global de Reversão (RGR);

(...)

Se faz parte do custo do serviço, certamente integra o faturamento da recorrente. Transcrevo o trecho da decisão recorrida que tão bem conclui que esses valores não podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições, por inexistência de previsão legal:

*Portanto, considerando que o valor da RGR integra o custo do concessionário do serviço público de energia elétrica (art. 2º, caput e § 1º, "k", do Decreto nº 774, de 1993) e que o preço dos serviços prestados é composto pelo somatório desse custo com o valor dos encargos administrativos e operacionais e do lucro, não é pertinente excluir o valor da RGR do seu faturamento para fins de apuração da base de cálculo da exação. Assim, seja com fundamento na Lei Complementar nº 70, de 1991, seja com base na Lei nº 9.718, de 1998, o valor da RGR integra o seu faturamento e, em consequência, compõe a base de cálculo da exação, independentemente da destinação dada após a sua*

*transferência para a Eletrobrás, pois inexistia previsão legal que autorize a sua exclusão.*

Como já relatado anteriormente, nos lançamentos anteriores, a recorrente não obteve sucesso nos recursos voluntários, sendo mais uma vez pacífico o entendimento de que o valor da Reserva Global de Reversão não pode ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS.

(...)

A fim de demonstrar a existência de divergência interpretativa acerca dessa matéria, a recorrente aponta como paradigmas os acórdãos nos 3401-002.469 e 3301-006.983, cujas ementas e trechos dos respectivos votos condutores a seguir se transcreve:

**Acórdão nº 3401-002.469 (Primeiro Paradigma):**

**COFINS. RECEITAS DE TERCEIROS. TELEFONIA CELULAR.  
"ROAMING" INTERNACIONAL**

*As receitas de "roaming" mesmo recebidas pela operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato não se incluem na base de cálculo da 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.*

(...)

**Voto**

(...)

**SERVIÇOS VERIFICADOS NO EXTERIOR – ROAMING  
INTERNACIONAL**

*No tocante ao serviço de roaming internacional, também entendo que o acórdão a quo merece reparo.*

*Ora, da leitura do art. 1º, §1º, da Lei n. 10.865/2004, se depreende que, para fins de incidência do PIS/COFINS – Importação, para que haja efetiva importação do serviço desenvolvido no exterior, ele deverá ser executado no Brasil ou aqui ter consequências ou produzir efeitos.*

*Assim, a questão que se coloca aqui consiste em desvendar de quem são as receitas decorrentes da prestação de serviços de "roaming" internacional e de Discagem Direta Internacional (DDI); se da contribuinte, que faturou os serviços, ou se das operadoras que foram "visitadas" por seus clientes e para as quais as verbas foram repassadas.*

*Neste Conselho, o meu posicionamento é conhecido quanto à necessidade da vinculação da receita decorrente do faturamento com aquela que representa receita própria.*

*São inúmeras as operações perpetradas, principalmente por prestadores de serviço, onde, quer por conveniência dos procedimentos, quer por exigências regulamentares relativas ao cumprimento de regras institucionais decorrentes da especialidade e da especificidade do serviço prestado (o que ocorre no presente caso) a receita seja dirigida para o primeiro prestador ou fornecedor de serviço.*

*Cito aqui como exemplo aquelas operações que, por seu caráter consuetudinário, se consagram no mundo dos negócios, tais como: receita de vendas de passagens aéreas recebidas pelas agências de turismo, a recebida pelo hotel e destinada ao restaurante terceirizado, a destinada à mídia pelas agências de publicidade (esta igualmente regulamentada) e a recebida por empresas de logística de transporte e destinadas a transportadores diversos.*

*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 é solicita o serviço para a área visitada, para utilizar o seu aparelho móvel, 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.*

*Ressalto, ainda, que as despesas de roaming internacional vem devidamente discriminadas na fatura apresentada. Fosse a pareceria, por sua natureza, determinante do entendimento que a integralidade da receita recebida pela operadora visitante fosse própria, e os valores pagos à visitada custo da primeira, desnecessário seria a revelação, ao usuário, dos valores pagos à visitada. Tal relação comercial não poderia ser, em tese, oposta ou sofrer interferência do Poder Público ou do usuário, restando protegida pela privacidade. E é consabido que não é*

*este o caso. A profunda regulamentação existente não deixa margens de liberalidade. Pelo menos não a ponto de permitir que se entenda, juridicamente, ser a receita recebida do usuário como própria, definindo a repassada à visitada como custo.*

*(...)*

*Destarte, olhando sob a ótica da empresa que origina a chamada, o valor pago pelo usuário apenas transita pelo seu patrimônio (ou seja, meros ingressos financeiros), sendo, posteriormente, repassados em parte para as outras operadoras de telecomunicações a título interconexão de redes. Esta parcela a ser repassada, obviamente, não se configura receita própria da operadora, e via de consequência, não pode ser tributada pelo PIS/Cofins. É uma obrigação que ela assume, nos termos da legislação regulatória, para com a operadora que lhe cedeu suas redes.*

*O preço a ser cobrado do usuário final do serviço não é, como se alega, de livre iniciativa de uma operadora, mas regulado pela Anatel e composto de custos por ela definidos, dentre estes o da interconexão. Tanto é assim que os contratos de interconexão e de ofertas aos usuários são arquivados ou até, em alguns casos, necessariamente arquivados na Agência, podendo a mesma agir como mediadora nas negociações entre as operadoras.*

*(...)*

*De fato, sob o ponto de vista contábil, não se pode considerar receita algo que não decorre de um empenho econômico de unidade produtiva. Em outras palavras, o componente de valor que compõe o preço cobrado do usuário final, que será repassado à operadora cedente dos meios de rede não pode ser refeita da primeira, posto que as redes, empenhadas economicamente para o referido serviço, não são de sua propriedade, mas cedidas e operadas por outra operadora.*

*(...)*

Bem, pelo cotejo entre o acórdão recorrido e o **primeiro paradigma** é possível verificar que a recorrente logrou êxito em demonstrar que entre eles há divergência interpretativa da legislação tributária na matéria ora sob exame.

Embora o caso tratado no recorrido seja de valores recebidos pelo sujeito passivo a título de quotas para a Reserva Global de Reversão (RGR), cobrados dos usuários do serviço público de energia elétrica, enquanto o caso tratado no primeiro paradigma seja de valores recebidos pelo sujeito passivo por serviços prestados ao cliente por outra operadora de telefonia (*roaming internacional*), ambos integram o "custo" do serviço prestado ao cliente por força de norma legal ou regulamentar, e posteriormente são "repassados" aos destinatários dessas verbas.

Mas, (i) enquanto no recorrido decidiu-se que os valores cobrados dos clientes a título de RGR, e repassados à Eletrobrás, representam faturamento do sujeito passivo pois compõem o custo do serviço prestado, (ii) no

primeiro paradigma decidiu-se que os valores cobrados dos clientes a título de *roaming*, e repassados à operadora que efetivamente prestou os serviços de telecomunicações, não representam faturamento do sujeito passivo ainda que componha o custo do serviço prestado.

Isso posto, como dito antes, restou demonstrada a divergência interpretativa entre o recorrido e o primeiro paradigma, acórdão nº 3401-002.469, em relação a essa matéria.

[...]

A Recorrente apresentou recurso de agravo (fls. 2.882/2.901) quanto às matérias que não obtiveram seguimento. Pelo despacho de fls. 2.904/2.911, o agravo foi rejeitado pela Presidente da CSRF, prevalecendo o seguimento parcial ao recurso especial expresso pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

Os autos foram encaminhados para ciência da PGFN quanto ao Recurso Especial do sujeito passivo, ao despacho de exame de admissibilidade de recurso especial, ao recurso de agravo, e ao despacho de exame de agravo, em 1/10/2020, como demonstra o Despacho de Encaminhamento à fl. 2.994. A PGFN retornou os autos ao CARF, em 03/11/2020 (despacho à fl. 3.007, com contrarrazões (fls. 2.995/3.006).

Nas contrarrazões a PGFN opõe-se ao conhecimento do recurso especial fazendário no tocante à matéria **(ii) Inclusão das quotas da Reserva Global de Reversão (RGR) na base de cálculo do PIS e da COFINS** alegando não se prestar como paradigma sequer a decisão admitida como tal, pelo despacho de exame de admissibilidade de recurso especial, trataria de situação fática distinta, pois *o acórdão nº 3401-002.469, único considerado servível pelo despacho de admissibilidade para demonstrar a divergência jurisprudencial, discute a inclusão da receita de “roaming” na base de cálculo do PIS e da COFINS, matéria que não se confunde com a tratada nos presentes autos.* No mérito apresenta os argumentos pelos quais entende deva ser negado provimento ao apelo especial da Contribuinte.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

## 1 CONHECIMENTO

A Recorrente foi cientificada do despacho de exame de embargos, em 07/01/2020, como demonstra o Termo de Abertura de Documento à fl. 2.670 e apresentou o Recurso Especial

em 17/01/2020, como atesta o Termo de Solicitação de Juntada à fl. 2.672. Fato também evidenciado no despacho de exame de admissibilidade.

O despacho de exame de admissibilidade admitiu a caracterização da divergência quanto à matéria **(ii) Inclusão das quotas da Reserva Global de Reversão (RGR) na base de cálculo do PIS e da COFINS**, unicamente na comparação com o paradigma de nº 3401-002.469, e a Fazenda contesta essa admissibilidade sob a alegação de que o acórdão paradigmático trataria de situação fática distinta.

A Recorrente contesta inclusão de valores relativos às quotas da Reserva Global de Reversão (RGR) nas bases de cálculo do PIS e COFINS, feita pela Auditoria Fiscal, sob a alegação de que tais verbas não são receitas próprias, mas de terceiros, no caso os Estados, e destinam-se ao financiamento da expansão e melhoria do serviço público do setor elétrico, bem como para os estudos de inventário e viabilidade de aproveitamento de novos potenciais hidráulicos.

Quanto a tais alegações o relator do voto condutor do acórdão recorrido afirma que a Reserva Global de Reversão compõe o custo dos serviços prestados e tem finalidade de expansão e melhoria dos serviços públicos de energia elétrica, citando os artigos 1º, 2º, 27 e 28 do Decreto nº 774, de 18 de março de 1993, que regulamentou a Lei nº 8.631, de 1993, destacando e transcrevendo o artigo 2º, que discrimina os custos que deverão compor a tarifa a ser proposta pelas concessionárias, condição da Recorrente, para a contraprestação do serviço público de suprimento de energia elétrica a outro concessionário. Concluiu no sentido de que, se faz parte do custo do serviço, então deve integrar o faturamento da Recorrente. Ainda colacionou trecho da decisão de primeira instância ressaltando que esses valores não podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições, por inexistência de previsão legal.

O paradigma tratou de lançamento para inclusão de valores recebidos a título de serviços de roaming internacional de telefonia móvel, na base de cálculo da COFINS no regime cumulativo, nas operadoras de telefonia. A questão controvertida ali discutida tinha por objeto desvendar de quem seriam as receitas decorrentes da prestação de serviços de "roaming" internacional e de Discagem Direta Internacional (DDI); se da contribuinte autuada, que faturou os serviços, ou se das operadoras que foram "visitadas" por seus clientes e para as quais as verbas foram repassadas.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional oferece resistência ao conhecimento do apelo pois *“o acórdão nº 3401-002.469, único considerado servível pelo despacho de admissibilidade para demonstrar a divergência jurisprudencial, discute a inclusão da receita de “roaming” na base de cálculo do PIS e da COFINS, matéria que não se confunde com a tratada nos presentes autos”*.

Entendo assistir razão à Fazenda Nacional. A 3ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9303-002.140, em Recurso Especial também interposto por Furnas Centrais Elétricas S/A, examinando paradigma que decidiu que não incidiria PIS e Cofins sobre as receitas de “roaming”, concluiu não restar caracterizado o dissídio jurisprudencial em confronto com o então acórdão recorrido que, tal qual os presentes autos, tratava da discussão da inclusão da Reserva Global de Reversão (RGR) na base de cálculo do PIS e da Cofins. Confira-se:

Pois bem, na decisão que foi trazida como demonstração da divergência se entendeu que a receita de roaming auferida pelas empresas operadoras dos sistemas de telefonia celular não deveria compor a base de cálculo da COFINS daquelas empresas. O fato é, pois, tributação pela COFINS da receita de *roaming*.

Assim, estivéssemos aqui a discutir a tributação de tais receitas – o que exigiria ser a recorrente uma operadora dos serviços de telefonia móvel celular auçada pela COFINS sobre elas, auto que tivesse sido mantido na instância recorrida – indubitável que os fatos seriam os mesmos e o paradigma marcaria perfeitamente a divergência. Que não é este o caso dispensa maiores esclarecimentos.

Não sou, porém, tão literal a ponto de deixar de ver que o apontado paradigma afirmou, como fundamentação, que valores que apenas transitem pelo caixa da empresa – e assim se entendeu ser o caso do roaming – mas que a ela não pertençam não se configuram como receitas próprias e, por esse motivo, não compõem a base de cálculo da tributação.

Isso permite, a meu ver, que ele seja usado também quando a decisão atacada tenha entendido que determinada parcela deve ser tributada pela COFINS **ainda que não seja receita própria da empresa**. Ou seja, o fato incontroverso, porquanto admitido pelo colegiado *a quo*, teria que ser que a rubrica auçada não é receita própria da empresa, apenas transitando pela sua contabilidade, mas por falta de previsão legal ou outro qualquer fundamento o colegiado recorrido entendeu de julgar correta a tributação.

No caso em tela, as transcrições que fiz procuram demonstrar estarmos longe de tal equivalência. Aqui, de fato, não houve o reconhecimento de que as rubricas discutidas apenas transitavam pela contabilidade da auçada mas não lhe pertenciam.

Tudo ao contrário, o que se rejeitou foi exatamente a tese da empresa, repetida desde a impugnação, nessa linha, para afirmar tratar-se sim de receita e receita própria, cabendo ver o repasse feito aos respectivos entes previstos nos atos regulatórios como meros custos.

Em suma, o que se busca no recurso é que essa instância especial rediscuta se as rubricas são ou não receita própria. Mas só há um pronunciamento a respeito, exatamente aquele consubstanciado na decisão atacada. Assim, acolhê-lo nos faria qual terceira instância administrativa, a quem competisse meramente revisar a decisão proferida pela segunda.

Com essas considerações, é o meu voto pelo não conhecimento do recurso ofertado.

Veja-se que, nesse precedente da 3ª Turma da CSRF, para que um paradigma afirmando a não tributação de receitas de “*roaming*” por uma companhia telefônica pudesse ser acatado como divergente com a matéria ora em exame, o colegiado recorrido teria que ter decidido que as receitas de RGR não pertencessem à recorrente e mesmo assim deveriam ser tributadas pelo PIS e pela Cofins. Mas não foi essa a afirmação do colegiado recorrido, muito pelo contrário, restando assim estampado no voto condutor do aresto:



Assim, seja com fundamento na Lei Complementar n.º 70, de 1991, seja com base na Lei n.º 9.718, de 1998, ***o valor da RGR integra o seu faturamento e, em consequência, compõe a base de cálculo da exação, independentemente da destinação dada após a sua transferência para a Eletrobrás***, pois inexistente previsão legal que autorize a sua exclusão.

Desse modo, encaminho meu voto para NÃO CONHECER do Recurso Especial do Contribuinte.

## 2 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto