



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720674/2017-99
ACÓRDÃO	3402-012.444 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TELEMAR NORTE LESTE S/A. - EM RECUPERACAO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2008

COFINS. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES. CUMULATIVIDADE.

Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a Lei nº 10.833/2003, não se lhes aplicando o regime não cumulativo nela disposto, as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações. Não constitui serviços de telecomunicações a atividade de habilitação ou cadastro de usuário e de equipamento para acesso a serviços de telecomunicações.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (substituto[a] integral), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Leonardo Honorio dos Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo, peço vênia para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata-se do Per/Dcomp nº 39276.64489.040912.1.2.04-4451 por meio do qual a interessada requer créditos no valor de R\$ 1.154.051,39, decorrentes de pagamento indevido ou a maior de Cofins (5856) de 10/2008 por meio de DARF no valor de R\$ 3.415.283,48 (fls. 2/4).

A autoridade local efetuou análise da compensação e emitiu a decisão de fls. 166/169 denegando o pleito por insuficiência de comprovação dos créditos da não cumulatividade que deram ensejo ao pagamento indevido ou a maior, essencialmente nos seguintes termos:

♣ Pelo termo de intimação nº 086/2015 (fls. 6/7) o contribuinte foi intimado a justificar a diferença do valor recolhido e do declarado em DCTF ativa, apresentando demonstrativo de apuração da base de cálculo que resultou no valor total pago do tributo, informando, ainda, quais foram os ajustes efetuados, comprovando-os com o registro na documentação contábil-fiscal. Deveria apresentar cópias dos livros Diário e Razão, indicando os lançamentos que dão suporte ao procedimento adotado;

♣ O contribuinte respondeu (fls. 8/9) que a retificação do valor da contribuição a pagar de R\$ 3.415.283,48 (DCTF de 04.12.2008) para R\$ 2.554.284,00 (DCTF de 23.08.2012) decorre de:

- Ajustes nas Contas 31111080, 31111081 e 31211080, referentes a receitas que eram tributadas no primeiro momento pelo regime cumulativo e, posteriormente, o passaram a ser pelo não-cumulativo.
- A diferença R\$ 6.370.693,64 acabou por aumentar a base da contribuição calculada pelo regime não-cumulativo de R\$ 44.937.940,50 para R\$ 51.308.634,08. Com esta alteração, a contribuição a pagar passou a ser de R\$ 3.899.456,19.
- A empresa também apurou créditos decorrentes de aquisição no mercado interno, no montante de R\$ 1.345.172,20, que, considerado na retificadora de 23.08.2012, reduziu o valor da contribuição devida a R\$ 2.554.283,99.
- Com relação ao saldo a pagar no montante de R\$ 293.051,91, verificado nas DCTFs retificadoras, informa que o débito foi incluído no parcelamento

da Lei 11.941/2009, regularmente adimplido, conforme extratos anexos (doc. 01).

- Conforme solicitado, anexa à presente cópia do Balancete Contábil de outubro de 2008 (doc. 02) e Memória de Cálculo da COFINS com as respectivas Contas Contábeis (doc. 03).

- ♣ A documentação apresentada pela empresa para justificar as alterações promovidas em sua apuração não corresponde à documentação contábil requerida, pois são meros extratos ou planilhas, não tendo valor probante;

- ♣ Não há especificação a respeito dos créditos de insumos aproveitados, impedindo a análise;

- ♣ Não há comprovação de que o parcelamento no qual se insere a parcela do débito de R\$ 293.051,91 esteja sendo corretamente adimplido. Todavia, sua verificação é desnecessária, visto que cada pagamento extingue um percentual de cada débito nele considerado. Assim, a simples existência do parcelamento é prova de que o débito não foi integralmente pago, não podendo portanto, ser considerado líquido e certo. Cientificada em 19/05/2017 (fl. 173), a interessada apresentou a defesa de fls. 177/198 nos seguintes termos:

- ♣ Durante o exame fiscal esclareceu à autoridade fiscal que o indébito não decorreu de ajustes na base de cálculo da contribuição e sim do aproveitamento de créditos da não cumulatividade previstos em lei. Na oportunidade, juntou aos autos memória de cálculo e respectivo balancete contábil.

- ♣ A despeito de ter prestado os esclarecimentos solicitados (e de nada mais ter sido solicitado), a autoridade fiscal simplesmente deixou de homologar a compensação ao argumento de que os documentos apresentados pela Requerente não seriam idôneos, além de questionar a existência da quitação do débito parcelado no valor de R\$ 293.051,91.

- ♣ Por oportuno, importante mencionar que, ao regulamentar a utilização, por pessoas jurídicas, de sistemas de processamento eletrônico de dados em substituição aos livros ou fichas em papel, a Instrução Normativa SRF nº 86/20013 nada dispôs acerca da obrigatoriedade da sua impressão, limitando-se a exigir que tais documentos sejam mantidos pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária e apresentados à fiscalização sempre que solicitados, o que, a toda evidência, foi estritamente observado pela Requerente.

♣ Forçoso concluir, pois, que a documentação juntada aos autos pela Requerente é hábil e idônea, merecendo fé pública até prova em contrário nos termos dos arts. 923 e 924 do RIR/99. Em verdade, a opção por apresentar extratos do sistema de contabilidade integrada da Requerente (SAP) é justamente para facilitar o trabalho da Fiscalização uma vez que a análise física dos livros diário e razão da Companhia é simplesmente impraticável, em razão do volume de dados.

♣ Dessa forma, ao se negar a analisar a documentação apresentada a Autoridade Fiscal incorreu em cerceamento do direito de defesa da Requerente, acarretando, assim, a nulidade do despacho decisório na forma do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972.

♣ Em relação à parcela do débito incluído no parcelamento, os art. 36 e 37 da Lei 9.784/1999 estabelecem que, embora caiba ao interessado fazer prova dos fatos por ele alegados, quando os documentos estiverem em poder de órgãos da Administração Pública estes serão juntados aos autos mediante simples requerimento.

♣ Registre-se que tais previsões foram expressamente repetidas no Decreto 7.574/2011. Assim, se a autoridade fiscal tem dúvidas quanto à situação do parcelamento da Lei 11.941/2009 da Requerente (que vem sendo religiosamente pago, frise-se), bastaria confirmar seus sistemas informatizados.

♣ Por outro lado, o parcelamento do débito não impede o reconhecimento de indébito referente ao mesmo período de apuração. É que a inclusão do débito em programa de parcelamento suspende a exigibilidade do montante devido, de modo que a situação é neutra em relação à formação do saldo credor. A questão é lógica. Nos casos de parcelamento, há uma expectativa concreta de que o pagamento integral ocorrerá com o decorrer do tempo, de acordo com os termos de cada programa.

♣ Assim, em caso de rescisão do parcelamento o débito parcelado será inscrito em dívida ativa e sua cobrança judicial será realizada através de execução fiscal, com a satisfação do crédito tributário devidamente atualizado. A prevalecer entendimento diverso, restaria configurada dupla cobrança do mesmo crédito tributário: (i) mediante a redução do saldo de Cofins a restituir e ii) pela liquidação do débito no processo de parcelamento ou, em caso de exclusão do contribuinte, pela via ordinária, em razão da cobrança judicial do débito em aberto.

♣ No que se refere à origem do indébito, a interessada verificou que incorreu em dispêndios que geram direitos a créditos de não

cumulatividade no montante de R\$ 1.345.172,20, o que motivou a transmissão de DACTON (doc. n° 09) e DCTF retificadoras (doc. n° 10) para reduzir a COFINS a pagar (gerando indébito restituível).

♣ Portanto, o que se constata é que a origem do indébito foi devidamente informada à autoridade fiscal durante a Fiscalização. Apesar disso, e sem requerer qualquer esclarecimento adicional, o despacho decisório indeferiu o PER ao argumento de que não foram especificadas as despesas que geraram tais créditos, bem como a sua vinculação a receitas tributadas pelo regime não-cumulativo.

♣ Ocorre que, ao contrário do que alegou a autoridade fiscal, a origem do crédito é de fácil demonstração, bastando, para tanto, que a autoridade fiscal tivesse intimado a Requerente sobre este ponto. As contas contábeis que se referem a receitas sujeitas à tributação pelo regime cumulativo, não cumulativo, bem como aquelas isentas estão discriminadas na peça de defesa apresentada.

♣ Em outubro/2008 a Requerente descontou créditos sobre os seguintes dispêndios:

- serviços de manutenção da planta de telecomunicações (contas contábeis de despesa n° 41300000 e 41300005), na forma do art. 3o, inciso II, da Lei 10.833/2003;
- energia elétrica (conta contábil de despesa n° 41301810), na forma do art. 3o, inciso III, da Lei 10.833/2003;
- aluguel de postes e equipamentos (contas contábeis de despesa n° 41500010 e 41500020), na forma do art. 3o, inciso IV, da Lei 10.833/2003; e
- materiais empregados na manutenção da planta de telecomunicações não reconhecidos no ativo imobilizado (contas contábil de despesa n° 41200000), na forma do art. 3o, inciso II, da Lei 10.833/2003.

♣ As razões contábeis que suportam tais dispêndios encontram-se em anexo (doc. n° 11) bem como as respectivas notas fiscais (doc. n° 12), de modo que os mesmos podem ser confrontados com o balancete já juntado aos autos. Tais valores, somados, alcançaram o montante de R\$ 159.199.770,14, conforme planilha demonstrativa apresentada em anexo (doc. n° 13).

♣ Considerando ainda que tais dispêndios prestam-se tanto à geração de receitas de serviços de telecomunicações (sujeitas ao regime cumulativo), como de outras receitas sujeitas ao regime não-cumulativo (tais como serviços faturados que não se enquadram como telecomunicações, de

aluguel de infraestruturas, serviços técnicos, etc), foi calculado o coeficiente de rateio de 11,12% na forma do art. 3º, §§ 7º e 8º inciso II da Lei 10.833/2003, acarretando créditos de Cofins no valor de R\$ 1.345.172,20.

Ao fim, pugna pela procedência da manifestação de inconformidade para que seja deferida a restituição pretendida. É o relatório.

A 16ª Turma da DRJ/RJO, em 06 de agosto de 2019, mediante Acórdão nº 12-109.412, decidiu pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008 NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. Não resta configurada a nulidade quando o sujeito passivo tem condições de efetuar a sua defesa em relação a todos os pontos contidos na decisão recorrida. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008 RESTITUIÇÃO. PARCELAMENTO. COMPATIBILIDADE. A existência de parcelamento de parte de débito do qual se busca restituição não é, por si, impedimento para seu deferimento. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2008 a 31/10/2008 COFINS. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES. CUMULATIVIDADE. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a Lei nº 10.833/2003, não se lhes aplicando o regime não cumulativo nela disposto, as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações.

Não constitui serviços de telecomunicações a atividade de habilitação ou cadastro de usuário e de equipamento para acesso a serviços de telecomunicações. COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA BRUTA. Para fins do rateio proporcional, somente devem constar na receita bruta as receitas com a venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, devendo ser excluídas, dentre outras, as receitas não operacionais ou outras receitas não próprias da atividade, de natureza financeira ou não. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS VINCULADOS.

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Cofins, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. Ainda que o rateio proporcional seja o método escolhido pelo sujeito passivo, sua aplicação é restrita aos custos, despesas e

encargos comuns. Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte
Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte apresentou recurso voluntário, tempestivamente, no qual afirma, em síntese: i) a impossibilidade de inovação e/ou complementação do despacho decisório pelo acórdão recorrido – violação do artigo 146 do CTN; ii) higidez do cálculo do índice de rateio proporcional realizado pela recorrente, necessidade de inclusão de todas as receitas tributáveis; iii) necessidade de manutenção dos créditos de não-cumulatividade sobre despesas comuns das atividades econômicas da recorrente.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na devolução de pagamento a maior de COFINS não-cumulativo, relativo ao mês de outubro de 2008, no valor de R\$ R\$ 1.154.051,39, considerando que o indébito não decorreu de ajustes na base de cálculo da COFINS, mas sim, do aproveitamento de créditos da não-cumulatividade.

Pois bem.

Inicialmente destaco que não procedem os argumentos suscitados pelo recorrente quanto à ocorrência de alteração do critério jurídico, em descompasso com o artigo 146, do Código Tributário Nacional, seja porque a análise manual do despacho decisório se utilizou da afirmativa de insuficiência de documentos para atestar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, seja porque a DRJ, movida pela competência devidamente traçada em seu voto – a despeito da não complementação da documentação pelo despacho decisório manual, teceu suas razões pelas quais entendeu não serem devidos tais créditos após análise detalhada dos fatos e das provas apresentadas em manifestação de inconformidade.

Neste passo, por entender que bem caminhou a decisão de primeira instância, peço vênia para me utilizar daquelas como minhas as razões de decidir para o presente recurso voluntário:

Sendo tempestiva a manifestação de inconformidade e reunindo os demais requisitos de admissibilidade, dela conheço.

Preliminarmente, a interessada suscita a nulidade da decisão recorrida por cerceamento ao seu direito de defesa.

Sobre esse ponto, em que pese a pertinência de seus argumentos em relação à desconsideração dos documentos apresentados por parte da autoridade fiscal, não resta

configurada a nulidade prevista no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972, visto que a Recorrente obteve os devidos esclarecimentos a respeito do fundamentos que redundaram na negativa de seu pleito, tendo condições de interpor a respectiva defesa, como efetivamente o fez.

Fica bem claro que, para cada fundamento fático ou jurídico apresentado na decisão pela autoridade recorrida, o sujeito passivo pôde trazer elementos para construção de sua defesa, de modo que não há que se falar em preterição do direito de defesa e, em consequência, de nulidade do ato praticado.

No mérito, mas em questão antecedente, procedem, contudo, as alegações concernentes à qualificação do conjunto probatório apresentado. Sendo uma empresa de grande porte, não é razoável admitir que – em qualquer caso - somente com a apresentação na íntegra de seus livros fiscais e contábeis poderá se fazer provar supostos créditos que alega ter contra a Fazenda.

Em que pese a autoridade fiscal possa exigir a apresentação dos documentos que entende serem necessários à comprovação do alegado pelo sujeito passivo, não pode afastar livremente, sem apresentar suficiente motivação, a validade dos documentos trazidos pelo contribuinte durante o exame fiscal.

É claro que, a depender da complexidade do exame a ser efetuado, tais documentos podem – devem – sim ser exigidos em íntegra, mas definitivamente não é o que ocorre nesses autos, ao menos é o que se infere das intimações e respostas apresentadas, que direcionam o escopo do exame essencialmente para as operações que foram reclassificadas como sujeitas à incidência não cumulativa.

Ademais, no caso em tela, os documentos apresentados consistem em extratos contábeis e memórias de cálculo atinentes às contas que registram as receitas auferidas com as operações que foram migradas de um regime para o outro, de maneira que, a princípio, se mostram compatíveis com os fatos narrados pela Recorrente.

Assim, tendo em vista que a autoridade fiscal não intimou o contribuinte a apresentar nenhuma documentação complementar e não apresentou elementos suficientes a afastar a validade do conjunto probatório apresentado, vejo como improcedente neste aspecto a decisão recorrida, por inexistência de sua fundamentação fática.

Ainda em questão antecedente, a Recorrente se contrapõe à posição da autoridade fiscal que desconsiderou os efeitos plenos da suspensão da exibibilidade da parcela de R\$ 293.051,91, suspensa por parcelamento, em razão de o valor não se encontrar integralmente extinto por pagamento.

Nesse ponto, igualmente assiste razão à Recorrente.

É que, para além dos fundamentos trazidos pela Recorrente, com a inclusão do débito em parcelamento, opera-se de logo a confissão de dívida prevista no art. 12 da Lei nº 10.522/2002 e, aqui importante, o débito passa a ser controlado e exigido por intermédio do processo de parcelamento, que, em caso de inadimplemento, permitirá a direta inscrição em dívida ativa e cobrança judicial.

Assim, para efeitos de cobrança administrativa do débito “original”, o montante incluído em parcelamento é “neutro”, como bem aduziu a Recorrente, não impedindo eventual restituição de parcela paga indevidamente.

Dessa maneira, afasto a restrição existente na decisão recorrida para permitir que o indébito alegado, acaso existente, possa ser restituído mesmo na existência de parcelamento de parte do mesmo débito.

Veja-se que restaram superadas as questões prejudiciais que redundaram na negativa do pleito da interessada, de modo que, no meu entendimento, deveriam os autos ser remetidos à unidade de origem para continuação da análise, com a apreciação da documentação já apresentada, concernentes à materialidade em si do indébito.

Ocorre que, recentemente, a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil se manifestou em sentido oposto e estabeleceu, por meio do Parecer nº 11, de 05/03/2018, que compete às Delegacias da Receita Federal de Julgamento a apreciação de documentos que não tenham sido apreciados originariamente pela autoridade fiscal decisória da unidade local, mas apresentados em sede de manifestação de inconformidade, uma vez que compete ao julgador, já em sede de contencioso, apreciar a prova extintiva do direito do Fisco de cobrar o crédito tributário.

Isso posto e tendo condições de examinar a questão de fundo, passemos ao mérito.

Sobre esse ponto, a Recorrente afirma que promoveu ajustes nas contas 31111080, 31111081 e 31211080, referentes a receitas que eram tributadas no primeiro momento pelo regime cumulativo e, posteriormente, o passaram a ser pelo não-cumulativo. A diferença R\$ 6.370.693,64 acabou por aumentar a base da contribuição calculada pelo regime não-cumulativo de R\$ 44.937.940,50 para R\$ 51.308.634,08. Com esta alteração, a contribuição a pagar passou a ser de R\$ 3.899.456,19.

Ademais, verificou que incorreu em dispêndios que geram direitos a créditos de não cumulatividade no montante de R\$ 1.345.172,20, o que motivou a transmissão de DACON (doc. nº 09) e DCTF retificadoras (doc. nº 10) para reduzir a COFINS a pagar (gerando indébito restituível).

Mais especificamente, em outubro de 2008, a Recorrente descontou créditos sobre: serviços de manutenção da planta de telecomunicações (contas contábeis de despesa nº 41300000 e 41300005), na forma do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003; sobre energia elétrica (conta contábil de despesa nº 41301810), na forma do art. 3º, inciso III, da Lei 10.833/2003; sobre aluguel de postes e equipamentos (contas contábeis de despesa nº 41500010 e 41500020), na forma do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/2003; e sobre materiais empregados na manutenção da planta de telecomunicações não reconhecidos no ativo imobilizado (contas contábil de despesa nº 41200000), na forma do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003.

Aduz também que os razões contábeis que suportam tais dispêndios encontram-se em anexo (doc. nº 11) bem como as respectivas notas fiscais (doc. nº 12), de modo que os mesmos podem ser confrontados com o balancete já juntado aos autos. Tais valores, somados, alcançariam o montante de R\$ 159.199.770,14, conforme planilha demonstrativa apresentada em anexo (doc. nº 13).

Assim, considerando ainda que tais dispêndios prestam-se tanto à geração de receitas de serviços de telecomunicações (sujeitas ao regime cumulativo), como de outras receitas sujeitas ao regime não-cumulativo (tais como serviços faturados que não se enquadrem como telecomunicações, de aluguel de infraestruturas, serviços técnicos, etc), foi calculado o coeficiente de rateio de 11,12% na forma do art. 3º, §§ 7º e 8º, inciso II da Lei 10.833/2003, acarretando créditos de Cofins no valor de R\$ 1.345.172,20.

Inicialmente, é importante trazer um pequeno demonstrativo da origem do suposto indébito de Cofins (5856), no valor original de R\$ 1.154.051,39. Analisando sistematicamente as informações constantes nos Dacon original e retificador (Doc. 08 e 09, fls. 382/421), bem como nas memórias de cálculo apresentadas (Doc. 5, fls. 253/254), temos o seguinte:

(quadro 1)

Desse modo, é possível notar que o indébito advém de quatro alterações distintas na apuração do sujeito passivo:

1. A reclassificação de receitas no valor total de R\$ 6.370.693,64 do regime cumulativo para o regime não cumulativo, correspondentes às contas 31111080 RECEITAS DE HABILITAÇÃO – FAT, 31111081 REC HABILITAÇÃO DE TERMINAIS AICE FAT e 31211080 RECEITAS DE HABILITAÇÃO – PROV. Esse fator aumentou a Cofins não cumulativa apurada em R\$ 484.172,71;
2. Em consequência, a reapuração do rateio proporcional previsto no art. 3º, §§ 7º e 8º inciso II da Lei 10.833/2003, chegando ao índice de rateio de 11,12% para as receitas não cumulativas;
3. A apuração de créditos da não cumulatividade no valor total de R\$ 1.345.172,20, resultantes da aplicação da alíquota de 7,6% para a Cofins e do índice de rateio de 11,12%, acima mencionado, sobre as operações registradas nas contas 41200000 MATERIAIS MANUT PLANTA DE TELECOM, 41300000 SERVIÇOS DE MANUT PLANTA TELECOM-EMP.N, 41300005 SERVIÇOS DE MANUT PLANTA TEL EA., 41301810 ENERGIA ELÉTRICA, 41500010 ALUGUEL DE POSTES e 41500020 ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS, as quais montam em R\$ 159.199.770,14; Os dois últimos fatores reduziram a Cofins não cumulativa a pagar em R\$ 1.345.172,20; e
4. Por fim, a inclusão de parte do débito do período, no valor R\$ 293.051,91, em programa de parcelamento. Esse fator reduziu a Cofins não cumulativa a ser efetivamente recolhida em R\$ 293.051,91.

Feito o sumário acima, passamos à análise de cada aspecto do indébito pleiteado.

Em relação à reclassificação de receitas no valor total de R\$ 6.370.693,64 do regime cumulativo para o regime não cumulativo, correspondentes às contas 31111080 RECEITAS DE HABILITAÇÃO – FAT, 31111081 REC HABILITAÇÃO DE TERMINAIS AICE FAT e 31211080 RECEITAS DE HABILITAÇÃO – PROV, importa consignar que, de acordo com o art. 3º, II, da Resolução nº 73/1998, da Agência Nacional de Telecomunicações – Anatel, não constitui serviços de telecomunicações a atividade de habilitação ou cadastro de usuário e de equipamento para acesso a serviços de telecomunicações, verbis:

Art. 3º Não constituem serviços de telecomunicações: (...) II - a atividade de habilitação ou cadastro de usuário e de equipamento para acesso a serviços de telecomunicações;

Desse modo, em que pese estar a Recorrente submetida, em sua atividade principal, ao regime cumulativo das contribuições por força do art. 10, VIII, da Lei nº 10.833/2003, é correta a tributação das receitas auferidas com a atividade de habilitação pela sistemática não cumulativa, pelo que procedente a retificação promovida pela empresa.

A planilha anexa ao termo de fl. 1566 contém o cotejo da apuração efetuada pela Recorrente no Dacon com as informações apresentadas na manifestação de inconformidade e reproduzidas nos documentos contábeis apresentados, em especial

aquelas de fls. 281 e 293. Nesse sentido, é possível notar pelo balancete apresentado que as contas apontadas registraram movimentação compatível com a alteração promovida no Dacon.

Como segundo ponto, é necessário verificar se o índice de rateio de 11,12%, encontrado pela empresa, encontra-se de acordo com a parte final do art. 3º, §§ 7º e 8º, inciso II da Lei 10.833/2003. Nesse sentido, dispõe a supracitada norma que o rateio proporcional dar-se-á pela relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

A Recorrente afirma que efetuou seu rateio de acordo com o que consta nas memórias de cálculo de fls. 792/793, Doc. 13, parte inicial. Após realizar o cotejo das informações constantes no aludido documento e no balancete de fls. 257/375, Doc. 06, é possível inferir que os saldos dos grupos de contas de receitas estão coincidentes com os registros contábeis.

Assim, o rateio efetuado pela Recorrente obteve os seguintes índices:

(quadro 2)

Verificando cada grupo de receitas acima, foi possível notar que tinham a seguinte composição:

(quadro 3)

De acordo com a legislação que instituiu a não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep (Lei nº 10.637/02, art. 1º, § 1º) e da Cofins (Lei nº 10.833/03, art. 1º, § 1º), a Receita Bruta compreende a receita da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia (comissões pela intermediação de negócios).

No tocante às receitas de natureza cumulativa, considera-se como Receita Bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, a proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 9.715/98, art. 3º e Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12).

Assim, de acordo com a legislação tributária e os princípios contábeis básicos, as receitas diversas que não sejam decorrentes da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, não se classificam como receita bruta, não devendo desta forma ser consideradas para fins de rateio.

A título exemplificativo, uma empresa que tenha por objeto social a fabricação de bens (indústria) ou a revenda de bens (comércio), não deve considerar como receita bruta, para fins de rateio, por não serem classificadas como tal, entre outras, as receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado; as receitas não próprias da atividade, de natureza financeira ou não, de aluguéis de bens móveis e imóveis etc; de 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 os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

Caso a pessoa jurídica tenha optado pela aplicação no ano-calendário de 2014, das novas disposições da Lei nº 12.973/2014, opção esta formalizada nos termos da IN RFB nº 1.469/2014, para fins de informação da receita bruta mensal, neste registro, deve considerar as receitas tipificadas nos incisos I a IV do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77

(com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404/76), abaixo transcrito.

“Art. 12. A receita bruta compreende: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.” Dessa maneira, para fins de rateio, devem ser expurgadas da receita bruta, e, em consequência, dos respectivos grupos de receitas a que pertencem os valores registrados nas seguintes contas:

(quadro 4)

Assim, após as exclusões supra, o rateio passa a ter a seguinte composição:

(quadro 5)

O que, por seu turno, resulta nos índices de rateio dispostos na planilha a seguir, interessando-nos o percentual de 1,805%, referente às receitas não cumulativas.

(quadro 6)

O terceiro aspecto a ser analisado é a existência material dos créditos da não cumulatividade apurados a partir dos valores de base de cálculo registrados nas contas 41200000 MATERIAIS MANUT PLANTA DE TELECOM, 41300000 SERVIÇOS DE MANUT PLANTA TELECOM-EMP.N, 41300005 SERVIÇOS DE MANUT PLANTA TEL EA., 41301810 ENERGIA ELÉTRICA, 41500010 ALUGUEL DE POSTES e 41500020 ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS, os quais totalizam R\$ 159.199.770,14.

Vale dizer que, no entendimento do contribuinte, os referidos créditos totalizam o montante de R\$ 1.345.172,20, resultante da aplicação da alíquota de 7,6% para a Cofins e do índice de rateio de 11,12% (mais precisamente 11,117877%) sobre a base de cálculo de R\$ 159.199.770,14, acima citada, conforme o disposto na planilha a seguir:

(quadro 7)

Por seu turno, o art. 3º, §§ 7º e 8º, inciso II da Lei 10.833/2003, assim dispõem:

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Dessa maneira, resta claro que, em sendo o rateio proporcional o método eleito pela pessoa jurídica para determinação dos créditos da não cumulatividade, somente será aplicado aos custos, despesas e encargos comuns, o que, a meu ver, não se verifica integralmente nesse caso.

Com efeito, os dispêndios registrados a título de manutenção em planta de telecomunicações, bem como a título de alugueis de postes e equipamentos, não se referem a custos, despesas e encargos comuns. Pelo contrário, tais valores têm vínculo imediato e único com a atividade principal da Recorrente, a prestação de serviços de telecomunicações.

Não é concebível admitir que sobre tais valores vá incidir qualquer tipo de rateio, quer diretamente pela expressa vedação legal contida na parte inicial do inciso II do § 8º do art. 3º da Lei 10.833/2003 quer pela lógica imposta à sistemática não cumulativa, que claramente impede que os custos, despesas e encargos exclusivamente associados a operações submetidas ao regime cumulativo gerem direito a crédito.

Assim, afasto a apuração de créditos sobre as bases de cálculo registradas nas contas 41200000 MATERIAIS MANUT PLANTA DE TELECOM, 41300000 SERVIÇOS DE MANUT PLANTA TELECOM-EMP.N, 41300005 SERVIÇOS DE MANUT PLANTA TEL EA., 41500010 ALUGUEL DE POSTES e 41500020 ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS, no valor total de R\$ 133.771.307,61.

(quadro 8)

Subsistem, portanto, os valores registrados na conta 41301810 ENERGIA ELÉTRICA, os quais se mostram compatíveis com os valores registrados no balancete de fls. 257/375, de sorte que os créditos da não cumulatividade passam a ser apurados da seguinte maneira:

(quadro 9)

Assim, em vista da reapuração dos índices de rateio, do que resultou novo percentual de créditos vinculados a receitas não cumulativas de 1,805474%, e da exclusão dos dispêndios exclusivamente relacionados a operações submetidas ao regime cumulativo, chegamos ao valor de R\$ 34.891,92, referentes aos créditos da não cumulatividade reconhecidos ao sujeito passivo.

Por fim, resta a análise da efetiva inclusão de parte do débito do período, no valor R\$ 293.051,91, em programa de parcelamento.

Analisando-se a última DCTF entregue pela Recorrente e já vigente à época dos fatos (nº 100.2008.2012.1880412960, transmitida em 23/08/2012), de fato é possível notar que o valor de R\$ 293.051,91 não fora informado como suspenso por parcelamento, restando um saldo a pagar de mesmo valor, nos seguintes termos:

(quadro 10)

Por outro lado, a contribuinte aduz em resposta de fls. 8/9 apresentada durante o procedimento fiscal que o referido montante fora incluído em parcelamento, conforme se extrai dos documentos de fls. 141/157. No referido documento, constam as relações de débitos cuja a inclusão fora reclamada pelo sujeito passivo nos autos do processo nº 16682.720090/2010-47, cuja íntegra segue em cópia às fls. 1096/1556.

De fato, nos autos do processo nº 16682.720090/2010-47 é possível notar que o débito de Cofins (5856), de 10/2008, no valor de R\$ 293.051,91 compõe a consolidação levada a efeito naquele processo. Ademais, consta nos sistemas informatizados da RFB que o aludido débito fora transferido para o processo nº 16682.720904/2011-24, conforme se extrai dos extratos de fls. 1567/1575 e da tela de fl. 1576, pelo que se encontra suspenso, operando efeitos “neutros” em relação ao indébito pleiteado.

Dessa maneira, em que pese não esteja o valor de R\$ 293.051,91 registrado em DCTF como parcelado, efetivamente se encontra incluído no parcelamento previsto no art. 1º da Lei nº 11.941/2009, pelo que se encontra suspenso e, assim, deve ser considerado em favor do sujeito passivo para fins de cálculo do indébito do período.

Finalmente, tendo analisado os 4 fatores que redundaram no indébito pleiteado, resta-nos a reapuração de eventual saldo disponível para devolução.

(quadro 11)

Desse modo, diante do reconhecimento parcial dos créditos da não cumulatividade em decorrência do novo índice de rateio encontrado e da vinculação de parte dos dispêndios a operações exclusivamente submetidas ao regime cumulativo, não restou saldo a ser restituído à Recorrente, tendo, inclusive, ficado em aberto, saldo a pagar de R\$ 292.595,93.

Assim, deve ser considerada parcialmente procedente a manifestação de inconformidade para:

- ♣ Preliminarmente, afastar a nulidade suscitada e, em questão antecedente de mérito, reconhecer a validade e a prestabilidade da documentação apresentada pela Recorrente, bem como a possibilidade de ver parte do indébito reconhecido, ainda que haja saldo incluído em parcelamento;
- ♣ No mérito, reconhecer como correta a reclassificação de receitas no valor total de R\$ 6.370.693,64 do regime cumulativo para o regime não cumulativo, correspondentes às contas 31111080 RECEITAS DE HABILITAÇÃO – FAT, 31111081 REC HABILITAÇÃO DE TERMINAIS AICE FAT e 31211080 RECEITAS DE HABILITAÇÃO – PROV;
- ♣ Considerar incorreto o índice de rateio proporcional previsto no art. 3º, §§ 7º e 8º, inciso II, da Lei 10.833/2003 calculado pela Recorrente, inicialmente apurado em 11,12% para as receitas não cumulativas, para reconhecer como correto o percentual de 1,805474%;
- ♣ Não considerar como vinculados a operações submetidas ao regime não cumulativo os dispêndios com 41200000 MATERIAIS MANUT PLANTA DE TELECOM, 41300000 SERVIÇOS DE MANUT PLANTA TELECOM-EMP.N, 41300005 SERVIÇOS DE MANUT PLANTA TEL EA., 41500010 ALUGUEL DE POSTES e 41500020 ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS;
- ♣ Manter como vinculados a operações submetidas ao regime não cumulativo os dispêndios com 41301810 ENERGIA ELÉTRICA, que totalizaram o valor de R\$ 25.428.462,53;
- ♣ Em consequência, reconhecer parcialmente os créditos da não cumulatividade pleiteados, limitados ao valor de R\$ 34.891,92, decorrentes da aplicação do índice de rateio e da alíquota da contribuição à base de cálculo reconhecida;
- ♣ Reconhecer que parte do débito do período, no valor de R\$ 293.051,91, encontra-se incluído em programa de parcelamento, devendo ser considerado em favor do sujeito passivo para fins de cálculo do indébito do período;
- ♣ Não reconhecer saldo de indébito a ser restituído à Recorrente.

Isto posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro