



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10166.005507/2002-91
Recurso nº : 203-122881
Matéria : COFINS
Recorrente : TELEBRASÍLIA CELULAR S/A
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.
Sessão de : 24 de janeiro de 2006
Acórdão nº : CSRF/02-02.223

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

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por TELEBRASÍLIA CELULAR S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Josefa Maria Coelho Marques, Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer. O Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior apresentou declaração de voto.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

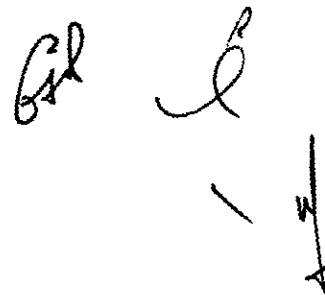
ROGERIO GUSTAVO DREYER
REDATOR DESIGNADO

Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

FORMALIZADO EM: 04 AGO 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA e ADRIENE MARIA DE MIRANDA



Processo nº : 10166.005507/2002-91
Acórdão nº : CSRF/02-02.223

Recurso nº : 203-122881
Recorrente : TELEBRASÍLIA CELULAR S/A
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em 26/04/2002 para exigir o crédito tributário de R\$ 4.490.318,92 em razão de insuficiência de recolhimento da Cofins nos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 1998 e outubro de 2001.

Segundo a fiscalização, a empresa escriturou os valores cobrados de seus clientes a título de "roaming nacional", "roaming internacional" e discagem direta internacional (DDI) em contas de passivo, sob a justificativa de que seriam receitas de outras operadoras que prestaram aqueles serviços. Com tal procedimento, a Telebrasilgia teria violado o art. 3º da Lei nº 9.718/98, que não permite a exclusão daquelas receitas das bases de cálculo da contribuição.

A Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 203-09.553, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário, sob os seguintes fundamentos: 1) o art. 3º da Lei nº 9.718/98 alargou o conceito de receita bruta, que passou a alcançar todas as receitas que transitem pelo faturamento das empresas; 2) as exclusões possíveis são apenas as que estiverem previstas expressamente no texto legal; 3) o art. 3º da Lei nº 9.718/98 não violou o art. 110 do CTN porque o conceito de receita bruta não foi utilizado para definir ou limitar competências tributárias; 4) é cabível a cobrança dos juros com base na taxa Selic porque o encargo encontra-se regularmente instituído por lei.

Inconformada, a empresa interpôs o Recurso Especial de Divergência de fls. 1123/1184, alegando, em síntese, que o art. 3º da Lei nº 9.718/98 apenas autoriza a tributação das receitas próprias do contribuinte, não autorizando em momento algum a incidência das contribuições sobre as receitas de terceiros que eventualmente tenham transitado pelas suas contas. Acrescentou que por força do contrato de concessão do serviço de telefonia móvel celular, só pode explorar o serviço no Distrito Federal e que, portanto, os serviços de "roaming" e de DDI foram efetivamente oferecidos e prestados pelas operadoras que foram "visitadas" por seus clientes. Por determinação da Anatel a operadora de Serviço Móvel Celular (SMC) que tiver vínculo contratual com o cliente deve incluir no seu faturamento os valores devidos às operadoras que efetivamente prestaram os serviços de "roaming" e de DDI, valores estes que, após serem recebidos pela operadora relacionada com o cliente, devem ser objeto de repasse às operadoras que ofereceram e prestaram os serviços. Invocou normas expedidas pela Anatel para corroborar suas alegações no sentido de que é obrigada pelo Poder Concedente a cobrar e a repassar a outras prestadoras os valores dos serviços de "roaming" e de DDI. Colacionou vários precedentes jurisprudenciais favoráveis a sua tese, no sentido da não incidência das contribuições sobre as receitas repassadas a terceiros e invocou parecer do jurista Ricardo Mariz de Oliveira, que concluiu que os valores coletados a título de "roaming" nacional e internacional e de DDI são receitas de terceiros e não podem integrar a base de cálculo das contribuições devidas pela

Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

Telebrasil. Requereu a reforma do acórdão recorrido a fim de que seja reconhecido seu direito de não computar na base de cálculo da contribuição as receitas repassadas a terceiros.

Por meio do Despacho nº 329 de 2004, o Presidente da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso especial.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões às fls. 1272 a 1281, sustentando, em síntese, que não existe previsão legal para a excluir da base de cálculo da contribuição valores repassados a terceiros; que o STJ já chancelou este entendimento no RESP Nº 445.452 e que a Lei nº 9.718/98 ao alargar o conceito de receita, estabeleceu que na base de cálculo das contribuições devem ser incluídas quaisquer receitas que transitem pelo faturamento do contribuinte. Requereu a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.



Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

VOTO VENCIDO

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão que se coloca neste processo consiste em desvendar de quem são as receitas decorrentes da prestação de serviços de “roaming” nacional automático, “roaming” internacional e de Discagem Direta Internacional (DDI); se da Telebrasil, que faturou os serviços, ou se das operadoras que foram “visitadas” por seus clientes e para as quais as verbas foram repassadas.

Inicialmente, cumpre-me esclarecer que a legislação brasileira não utiliza a palavra inglesa “roaming”, derivada do verbo “roam”, cujo significado em Inglês é “mover-se em torno de um lugar sem nenhum propósito” (cf. Cambridge Learner’s Dictionary).

A palavra “roaming” é utilizada pelas concessionárias de serviço móvel celular para designar o uso do serviço por usuário de uma operadora quando estiver na área de concessão de outra operadora diversa da qual está vinculado contratualmente.

A Norma Anatel nº 23, de 1996, aprovada pela Portaria nº 1.536, de 1996, do Ministério das Comunicações, estabelece que o uso de serviço móvel celular por usuário de outra operadora, pode implicar a cobrança dos seguintes valores:

VC1: ligação local (para fixo ou móvel);

VC2: ligação interurbana fora da área de cobertura, dentro da área primária (primeiro dígito do prefixo igual);

VC3: ligação interurbana fora da área de cobertura, fora da área primária (primeiro dígito do prefixo diferente);

DSL1: deslocamento fora da área de cobertura, dentro da área primária (primeiro dígito do prefixo igual);

DSL2: deslocamento fora da área de cobertura, fora da área primária (primeiro dígito do prefixo diferente);

AD: adicional por chamada em viagem, de acordo com as tarifas da operadora visitada.

Como se pode verificar na norma técnica, o serviço de “roaming” compreende a cobrança das parcelas acima discriminadas.

No presente caso, a recorrente alegou que os valores cobrados a título de “roaming” nacional e internacional são receitas das operadoras visitadas pelos seus clientes, as quais efetivamente ofereceram e prestaram os serviços. Alegou também que por força de normas baixadas pelo Poder Concedente, a Telebrasil é obrigada a faturar o serviço ao seu cliente e a repassar os valores às operadoras visitadas.

Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

Relativamente ao "roaming" nacional, a Norma Anatel nº 23, de 1996, cuja cópia encontra-se acostada às fls. 796, estabelece no parágrafo 5.3 de seu anexo que "(...) *O item Deslocamento é uma receita própria da Concessionária de SMC ao qual o Assinante está contratualmente vinculado, sendo de sua responsabilidade o respectivo faturamento, inclusive quando o Assinante, localizado em outra área de concessão receber chamadas.(...)*".

Logo, por força da própria legislação que regula o setor de telecomunicações, os valores cobrados a título de "Deslocamento" (DSL) são considerados receita própria da concessionária com a qual o cliente contratou a assinatura, razão pela qual tais valores não podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições devidas pela Telebrasil.

Relativamente às demais parcelas que compõem o serviço de "roaming", quais sejam VC1, VC2, VC3 e AD, o item 6 da Norma Anatel nº 23, de 1996, assim dispõe:

6. Faturamento da Prestação de Serviço a Assinante de Outra Concessionária de SMC

6.1. Deverão ser utilizados os valores, efetivamente praticados, dos itens de Utilização (VC-1, VC-2 e VC-3) e do Adicional por Chamada (AD) do Plano de Serviço Básico da respectiva Concessionária de SMC que prestar serviço a Assinante que, localizado em sua Área de Concessão, tem vínculo contratual com outra Concessionária de SMC.

6.1.1. O valor correspondente ao serviço prestado será debitado pela Concessionária de SMC que prestou o serviço à Concessionária de SMC com a qual o Assinante celebrou o Contrato de Tomada de Assinatura.

6.2. O acerto de contas entre as Concessionárias de SMC, devedora e credora, obedecerá ao que estabelece a Norma Nº 26/96 - Critérios para o Processamento e Repasse de Valores entre as Entidades Prestadoras de Serviço Móvel Celular e de Serviço Telefônico Público, aprovada pela Portaria Nº 1.539, de 04 de novembro de 1996, do Ministério das Comunicações.

6.3. Os valores correspondentes ao uso do SMC, efetuado por Assinante através de outra Concessionária de SMC, serão a ele faturados pela Concessionária de SMC à qual o Assinante está contratualmente vinculado, segundo os critérios e valores previstos no Plano de Serviço de sua opção.

6.3.1. Os critérios e valores, previstos em 6.3, poderão ser diferenciados por Concessionária de SMC. (grifei)

Conforme se verifica, o item 6 da Norma refere-se ao faturamento da prestação de serviço a assinante de outra concessionária de SMC, referindo-se apenas às tarifas VC e AD, pois, conforme já esclarecido, os valores da tarifa DSL são da operadora contratada pelo usuário.

O item 6.1.1 estabelece que a operadora visitada debitará da operadora contratada pelo usuário o "valor correspondente ao serviço prestado".

O item 6.2 estabelece que o repasse deve ser efetuado segundo a Norma Anatel nº 26, de 1996.

No tocante à cobrança do usuário, o item 6.3 determina que a operadora contratada fature "Os valores correspondentes ao uso do SMC", "segundo os critérios e valores previstos no Plano de Serviço de sua opção".

Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

Portanto, são duas cobranças independentes. A primeira é o valor cobrado da operadora contratada, pela operadora visitada por assinante daquela, com base no plano básico de serviços da operadora visitada. A segunda, é o valor cobrado do assinante, pela operadora contratada "segundo os critérios e valores previstos no Plano de Serviço", que foi contratado pelo assinante.

A Norma Anatel nº 24, de 1996, que regulamentou a remuneração pelo uso de redes de SMC e STP, dispõe o seguinte:

3.1. Princípios Gerais

3.1.1. A remuneração às Entidades Credoras cujas Redes foram usadas na realização de uma Chamada Inter-redes será efetuada por Entidade Devedora.

3.1.2. A remuneração às Entidades Credoras somente será exigível em decorrência da Chamada Inter-redes passível de ser faturada a Assinante ou Usuário do STP ou Assinante do SMC.

3.1.3. A remuneração devida pela Entidade Devedora à determinada Entidade Credora, será calculada com base no valor da Tarifa de Uso, na forma desta Norma, e no tempo de duração da Chamada Inter-redes faturada ao Assinante ou Usuário.

(...)

3.3. Identificação da Entidade Devedora

3.3.1. Na realização de uma Chamada Inter-redes, a Entidade Devedora será aquela que emite a fatura do serviço, ao Assinante ou as Concessionárias de SMC de origem de assinantes visitantes, e registra, contabilmente, como receita, o valor correspondente a comunicação realizada.

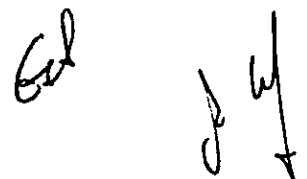
3.3.1.1. Na prestação do Serviço Móvel Celular a Assinante vinculado a outra Concessionária de SMC, a Concessionária de SMC que prestou o serviço será considerada a Entidade Credora, devendo receber o valor correspondente à receita da comunicação realizada, da Concessionária de SMC do respectivo Assinante que, nestas situações, passa a ser a Entidade Devedora.

As disposições da Norma nº 24/96 deixam claro que a operadora com a qual o assinante mantém contrato é quem deve pagar pela utilização das redes das operadoras que forem visitadas por seus clientes e que cabe à concessionária ao qual o assinante está contratualmente vinculado, contabilizar como receita o valor correspondente à comunicação realizada.

Portanto, as parcelas devidas sob as rubricas VC1, VC2 e VC3 à operadora visitada, constitui dívida autônoma e independente do pagamento da fatura pelo assinante à concessionária com a qual está contratualmente vinculado, fato que desautoriza a alegação da recorrente, no sentido de ser mera repassadora de receitas de terceiros.

Mas não é só. A Norma Anatel nº 23/96 assim dispõe no item C-4 de seu anexo:

4. Adicional por Chamada: valor devido pelo Assinante à Concessionária de SMC, na chamada por ele originada, ou a ele destinada, a cobrar ou não, quando ele estiver localizado fora de sua Área de Mobilidade.



Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

Trata-se de cobrança de mesma natureza do DSL, especificado no item C-5 do anexo (definições também constantes dos itens 2.8 e 2.9 da Norma). Portanto, as tarifas AD e DSL são incontestavelmente devidas pelo assinante à concessionária contratada, uma vez que a referida norma refere-se à "concessionária de SMC" como a concessionária contratada pelo assinante.

Os itens "I" e "J" do anexo à Norma Anatel nº 23/96, determinam, quanto à cobrança, o seguinte:

I) Utilização do Serviço por Assinante de outra Concessionária de SMC

Aos assinantes de outras Concessionárias de SMC, a Concessionária de SMC prestadora do serviço deverá debitar, com base nos respectivos valores efetivamente praticados do seu Plano de Serviço Básico, os valores correspondentes de VC-1, VC-2, VC-3 e AD às Concessionárias à qual esses assinantes estão contratualmente vinculados.

J) Valores de Utilização do Serviço Através de Outra Concessionária de SMC

Os valores de VC-1, VC-2, VC-3 e AD a serem pagos por assinante da Concessionária de SMC, quando utilizar serviços de outra Concessionária, poderão ser os valores debitados pela Concessionária de SMC que prestou o serviço à Concessionária de SMC à qual o Assinante está vinculado. (grifei)

Portanto, a concessionária que presta serviços a usuário de outra concessionária, em "roaming", deve efetuar a cobrança, desta concessionária, pelos valores correspondentes ao plano básico (da que presta o serviço), conforme anteriormente relatado.

O item "J", por sua vez, estabelece que a concessionária contratada pelo usuário pode dele cobrar os mesmos valores debitados a ela pela concessionária visitada. Ou seja, mais uma vez está claro que o serviço envolvido é prestado pela concessionária visitada à concessionária contratada.

O acerto de contas entre as concessionárias envolvidas deve ser efetuado nos termos da a Norma Anatel nº 26, de 1996, cujo objeto vem explicitado no seu item I nos seguintes termos:

1. Objetivo

Esta Norma tem por objetivo estabelecer os critérios para processamento e repasse de valores entre Concessionárias de SMC, Concessionárias de STP e a Empresa Exploradora de Troncos Interestaduais e Internacionais, no tocante:

a) ao encontro de contas entre essas Entidades, pela remuneração de uso das Redes do Serviço Móvel Celular e do Serviço Telefônico Público envolvidas nas Chamadas Inter-redes; e

b) a prestação de contas, para Concessionária de SMC, por faturamento de serviço a Assinante vinculado a outra Concessionária de SMC.

A solução se dá pelo encontro de contas, uma vez que uma concessionária pode utilizar a rede da outra, de forma que cada concessionária será ora debitada e ora creditada de valores, devendo-se apurar, ao final de um período, quem deve a quem.

Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

O documento que informa a concessionária debitada dos serviços prestados pela concessionária visitada é o Documento de Declaração de Tráfego e de Prestação de Serviços (DETRAF).

O Detraf informa, segundo o item 4.3.3, as quantidades de chamadas, para efeito de cobrança do AD, e as quantidades de décimos de minutos, para apuração dos VC-1, 2 e 3.

Note-se que a cobrança é feita de acordo com os valores do plano básico de serviços da concessionária creditada.

As normas da Anatel são de observância obrigatória pelas concessionárias, tanto que no acordo para uso do "roaming" nacional automático celebrado entre as concessionárias (fls. 800/810) está previsto o seguinte (fls. 805):

7. CLÁUSULA SEXTA – ENCONTRO DE CONTAS

7.1 A empresa de origem será responsável pelo pagamento à empresa visitada do total dos Serviços prestados ao seu assinante visitante, na área de atuação da empresa visita, baseado nas tarifas vigentes na data da prestação destes serviços.

Diante do exposto, conclui-se que os serviços prestados pela concessionária visitada envolvem a disponibilização de sua rede para a concessionária contratada. Trata-se, portanto, de prestação de serviços de uma concessionária a outra.

Desse modo, os valores cobrados e repassados a título de "roaming" nacional às operadoras visitadas por seus clientes, consubstanciam-se em despesa operacional da Telebrasília e não em receita de terceiros que transitaram por suas contas.

As mesmas conclusões acima são aplicáveis aos valores repassados a título de "roaming" internacional.

Com efeito, nos contratos de cessão de linhas e aparelhos celulares celebrados entre a Telebrasília e a Gradiente Eletrônica S/A (fls. 844 a 851), verifica-se que existe um contrato de prestação de serviços entre as duas empresas, com a finalidade de possibilitar aos assinantes da Telebrasília o uso dos telefones celulares no exterior.

Na cláusula 1, está escrito que o objeto do contrato é a cessão do direito de uso de linhas de telefonia móvel celular baseadas nos Estados Unidos, sul do Canadá e norte do México, assim como linhas com os respectivos aparelhos de telefonia móvel na França, Ásia e Oceania.

Na cláusula 3 está especificado o preço do serviço prestado pela Gradiente à Telebrasília e na cláusula 5, item 5.9, foi avençado que a Telebrasília deve pagar pelos serviços independentemente do pagamento da fatura pelo seu assinante, o que deixa claro mais uma vez que ao contrário do alegado, não estamos diante do mero repasse de valores a terceiros, pois a obrigação que a Telebrasília contraiu com a Gradiente é autônoma em relação aos contratos da Telebrasília com seus assinantes.

Relativamente ao DDI, a regulamentação encontra-se na Norma Anatel nº 24/96, que define a remuneração pelo uso das redes de serviço móvel celular e de serviço telefônico público.

Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

A definição de entidade credora e devedora é a mesma do item 3.1, transcrito quando da análise do "roaming" nacional, ou seja, entidade devedora é a que utiliza a rede da outra concessionária e a entidade credora é aquela que tem sua rede utilizada pela devedora.

O item 3.6.1 estabelece que:

3.6.1 A Entidade Devedora será a responsável pelo pagamento às Entidades Credoras pelo uso efetuado de suas respectivas redes na Chamada Inter-redes.

O item 3.7 regula a chamada inter-redes de âmbito internacional nos seguintes termos:

3.7. Chamada Inter-redes de Âmbito Internacional Sainte, Faturada no País

3.7.1. A Entidade Devedora procederá da seguinte maneira em relação à receita do serviço:

a) à própria Entidade Devedora, conforme critérios definidos nesta Norma, será devido o valor correspondente a remuneração pelo uso de sua Rede Móvel, na realização da Chamada Inter-redes;

b) às Concessionárias de STP são devidos os valores correspondentes à remuneração pelo uso de suas Redes Interurbanas; e

c) à Empresa Exploradora de Troncos Interestaduais e Internacionais será devida a diferença entre a receita faturada e os valores dos itens "a" e "b" anteriores.

Como se pode observar, a análise conjunta do item 3.6.1 e do item 3.7 revela que também nos casos de DDI originado dos celulares de seus clientes dentro do país, a Telebrasil é a entidade devedora e deve remunerar a empresa exploradora de troncos internacionais pelo serviço de comunicação prestado.

O acerto de contas, neste caso, também é efetuado por meio do Documento de Declaração de Tráfego e de Prestação de Serviços (DETRAF), conforme preconiza o item 5.1 da Norma nº 24/96.

A pá de cal que sepulta definitivamente as pretensões da recorrente encontra-se no item 6 da referida norma, onde se pode conferir que os descontos concedidos sobre os valores do serviço cobrados aos seus assinantes, salvo acordo entre as partes, não afetarão os valores devidos às entidades Credoras pela remuneração de chamadas inter-redes.

Em outras palavras, mais uma vez está demonstrado que os valores relativos a DDI são despesas operacionais da Telebrasil e, desse modo, não podem ser excluídos da base de cálculo da Cofins.

Considerando que nos termos do art. 19 da Lei nº 9.472, de 16/07/1997, é competência da Anatel expedir normas quanto à outorga, prestação e fruição dos serviços de telecomunicações nos regimes público e privado, claro está que a recorrente, na qualidade de concessionária de serviço público, deve submeter-se ao cumprimento das normas acima transcritas, e escriturar, como receita própria, os valores que, indevidamente, escriturou em contas de passivo para repasse a terceiros.

Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

Esta fundamentação exaure todos os argumentos apresentados no recurso de divergência porque existe determinação expressa do Poder Concedente no sentido de que os valores de "roaming" e de DDI devem ser contabilizados como receita própria da Telebrasil, como usuária das redes das concessionárias visitadas por seus clientes.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 24 de janeiro de 2006


ANTÔNIO CARLOS ATULIM



Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ROGERIO GUSTAVO DREYER, Redator designado

Em que pesem os candentes argumentos do Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, a quem rendo minhas homenagens, dele discordo.

Na 1ª Câmara do Segundo Conselho, 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/ou especificidade do serviço prestado (o que ocorre no presente caso) a receita seja dirigida para o primeiro prestador ou fornecedor de serviço.

Cito sempre 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 era obrigado a registrar-se na área visitada, para utilizar o seu aparelho móvel. Atualmente, tal é feito de forma automática, por avanço

Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

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.

Argumento ainda, na defesa de minha tese, que as despesas de *roaming* 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.

Para finalizar, trago à colação excertos do voto que proferi no Recurso no 123057, processo nº 10980.009821/2002-49, acórdão nº 201-77020, e que guardam intimidade com os conceitos aplicáveis ao presente caso e que transcrevo abaixo:

“O faturamento é conceito com fundamento e efeito jurídicos e não pode expandir-se para albergar qualquer ingresso no caixa do contribuinte.

Lembro de opinião que manifestei em discussão em processo onde se analisava a incidência do PIS sobre receita de aluguel de imóveis próprios, considerando que, se a atividade se inseria nos objetivos do contribuinte como atividade econômica, a contribuição era devida, visto que ocorrente faturamento. *Contrario sensu*, se a atividade não era precípua do contribuinte e o aluguel limitava-se ao aproveitamento de bem ocioso, não ocorria o fenômeno.”

“Reitero, portanto, que o faturamento ocorre quando existe intimidade entre o ato praticado e a atividade exercida efetivamente pelo contribuinte.”

- “Para bem pautar a discussão, devo repelir os fundamentos defendidos pela autoridade fiscal para desmontar os argumentos defendidos sobre a natureza e a limitação do serviço prestado.

Disse a autoridade fiscal, abençoada pela decisão recorrida, que o tratamento dado pelo ICMS demonstrava claramente a extensão do ingresso da receita, como pertencente ao contribuinte, restando o valor do repasse das apregoadas sub-contratação ou terceirização como irrelevantes para afastar a incidência do tributo objeto do presente processo sobre o valor total recebido.

Ainda que possa ser considerável o argumento, o mesmo não se sustenta. Não se pode pretender justificar a incidência de determinado tributo com base em requisito formal (*conhecimento de transporte*) estabelecido por outro tributo, mormente de outro ente tributante e com fato gerador específico e diverso.



Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

Igualmente irrelevante a não regulamentação e posterior revogação do inciso III, do § 2º, do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que afasta da tributação, *verbis*: "os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica".

Desde sempre defendi ferrenhamente que esta norma é inócua quando comprovadamente os ingressos - que a referida regra chama de receita - forem destinados a outro contribuinte, por força de prestação de serviço autônomo ou até venda de mercadoria na mesma condição. Este entendimento em meritória homenagem ao artigo 114 do CTN que estabelece a necessidade e suficiência da situação prevista em lei para a ocorrência do fato gerador como determinante para fazer surgir a obrigação tributária.

Uso como exemplo as operações perpetradas pelas agências de viagem e de publicidade, que recebem, por responsabilidade, valores referentes a serviços prestados por outrem (*hotéis, traslados, transportes públicos e veiculação de publicidade por meio de jornais, revistas, rádios e TVs*) que, consagradamente, não constituem o fato gerador das obrigações do PIS e da COFINS.

Por penúltimo e em homenagem à minúcia, nem mesmo a amplitude estabelecida pelo § 1º do artigo 3º da lei há pouco citada serve como suporte para pretender exigir a contribuição guerreada.

Diz a norma:

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

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas."

Atente-se para os requisitos da regra. A mesma estabelece como elemento nuclear do fato gerador o faturamento. Especifica que tal constitui-se na receita bruta, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para defini-la.

Quer dizer a regra que basta ser receita para que o faturamento se aperfeiçoe e faça infletir não somente o PIS como igualmente a COFINS.

Data venia, constato aí questão fulcral. Não admito que qualquer ingresso de valor nos cofres do contribuinte se constitua em receita decorrente de faturamento. Temos nesta assertiva duas figuras distintas. Uma é o ingresso. A outra é a receita. Toda a receita decorre de um ingresso de valores. A recíproca, indene de dúvidas, não é verdadeira. Uso exemplo pontual, ainda que singelo, para ilustrar a conclusão: A devolução, pelo sócio, de um empréstimo feito ao mesmo pela pessoa jurídica é um ingresso de valor. No entanto, não é receita decorrente de faturamento.

Demonstro, por tal, que o conceito de receita deve vincular-se a um ganho da empresa, decorrente de uma atividade plenamente afeiçoada aos seus objetivos sociais a as suas atividades operacionais. Reitero que, no presente caso, a

Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

receita auferida é a decorrente do agenciamento, pela ocorrência das premissas citadas.”

“Para espancar de vez as dúvidas e por derradeiro, trago preciosa e recentíssima lição legada no RESP nº 411.580, julgado em 08 de outubro de 2002, provido à unanimidade, cuja ementa transcrevo:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

1. *A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.*
 2. *A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nestas “intermediações”.*
 3. *O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.*
 4. *O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E STJ acerca da distinção.*
 5. *A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz a uma exação excessiva, lideira à vedação ao confisco.*
3. *Recurso especial provido”. (grifo do relator).*

A certa altura do voto do eminente relator, este, citando voto anterior do Ministro José Delgado, assim se manifesta:

“Em consequência do explicitado, a recorrente, ao agenciar fornecimento de trabalhador temporário ao tomador de seus serviços, recebe:

- a) *a taxa de agenciamento pela prestação dos serviços que lhe são solicitados;*
- b) *os valores dos salários dos trabalhadores temporários e os encargos sociais pertinentes, haja vista que, por força de lei, fica responsável pelo pagamento dessas quantias a que prestou trabalho temporário e pela previdência social.*

Para desempenhar essa atividade de agenciamento de mão-de-obra temporária, a recorrente possui um quadro de servidores permanentes que lhe prestam serviços. Mantém, por outro ângulo, cadastro contendo nomes de

Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

trabalhadores temporários, que não são seus empregados permanentes, os quais são convocados quando terceiros lhe solicitam esse tipo de mão de obra.

A remuneração bruta que a recorrente recebe, portanto, pelo serviço que lhe foi solicitado, é a taxa de agenciamento”.

Na esteira, o relator supra referenciado parafraseia texto de Eduardo Bottalho, do qual retiro excertos:

“3. ENTRADAS, RECEITAS E BASE DE CÁLCULO DO ISS.

É pois neste contexto que se coloca a distinção entre “entradas” e “receitas”, de inegável importância para o exame do tema.

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por consequência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º).

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva”.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2006


ROGERIO GUSTAVO DREYER 

Processo nº : 10166.005507/2002-91
Acórdão nº : CSRF/02-02.223

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR:

Peço vênias ao ilustre Conselheiro Relator para divergir do seu brilhante voto.

Transcrevo, por se tratar de matéria correlata, minha declaração de voto no Acórdão CSRF/02-02.218, desse mesmo período de sessões:

“Inicialmente, vale destacar abalizada doutrina a respeito do conceito de receita, fator importante ao meu convencimento.

O sempre arguto Natanael Martins, *in* “O Pis e a Cofins e o Conceito de Receita como Base de suas Incidências”, 10º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, p. 63, nos ensina que:

“O conceito de receita, portanto, qualquer que seja a sua fonte de origem (de venda de bens ou serviços, financeiras etc.) representa, sempre e necessariamente, riqueza nova ingressando ao patrimônio da sociedade.”

O jurista Marco Aurélio Greco, *in* Revista Dialética de Direito Tributário, nº 50, p. 129, assim leciona:

“A simples movimentação financeira (que abrange ambas as partes que dela participam) já é pressuposto

Processo nº : 10166.005507/2002-91
Acórdão nº : CSRF/02-02.223

de fato de uma contribuição específica (a CPMF) que poderia, em tese, onerar tanto quem a promove como quem dela é beneficiário. Considerando que esta realidade é pressuposto de contribuição específica, não se pode dar à palavra 'receita' utilizada no art. 195, I, b, um sentido tão lasso que implique abranger toda e qualquer movimentação financeira ou de créditos e valores dessa natureza."

Das lições desses mestres já se pode concluir que a mera transferência financeira de recursos não caracteriza, por si só, receita, sendo necessário representar efetiva riqueza nova por prestação própria. Vislumbra-se, portanto, haver casos em que o valor recebido por uma pessoa jurídica não corresponde de fato e juridicamente a uma prestação própria, podendo simplesmente representar a canalização do pagamento da receita de competência de outrem.

Mas essa conclusão inicial é ainda por demais genérica para balizar a distinção de quais casos o recebimento seria mero fluxo de receita de outrem, para casos em que seria receita própria, sendo os pagamentos realizados a outras pessoas jurídicas representativos de custos vinculados à prestação original una.

O necessário auxílio para objetividade da análise vem de José Antônio Minatel, ilustre ex-conselheiro do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao descrever em seu brilhante livro "Conteúdo do Conceito de Receita - Regime Jurídico para sua Tributação", MP Editora, 2005, pp. 212 e 213, as qualificações fáticas que permitem distinguir os casos em que a receita é partilhada, mero fluxo de recebimento, dos casos em que há titularidade por parte do recebedor dos ingressos. Diz o jurista:

Processo nº : 10166.005507/2002-91
Acórdão nº : CSRF/02-02.223

“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 e disponibilidade dos recursos definidas 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 remuneram 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.* “

Durante análise dos autos pude firmar posição de que o caso em tela encontra-se na primeira categoria proposta por Minatel, mormente por se tratar de um sistema de operações de telefonia, cuja atuação das concessionárias vincula-se a faixas de transmissão (bandas) e a limitações regionais.



Processo nº : 10166.005507/2002-91
Acórdão nº : CSRF/02-02.223

Entendo ser esse sistema montado em prol da efetividade econômica e operacional das comunicações no país, nitidamente um serviço essencial, regulado pelo Estado em benefício e no interesse de todos os cidadãos.

As limitações originárias das diversas licitações promovidas no processo de privatização das empresas de telefonia brasileiras determinaram restrições operacionais para as concessionárias, circunscrevendo áreas de atividade para cada uma delas.

De conhecimento ordinário a possibilidade de um usuário de serviço móvel celular, vinculado a uma operadora cuja área de atuação seja uma determinada região, deslocar-se para outra região do país ou até mesmo ao exterior. Visando o interesse do usuário, a ANATEL regulamentou expressamente esta hipótese, garantindo o fornecimento de serviço celular móvel por empresa do local visitado, a bem da plena efetividade do sistema.

Tal regulamentação encontra-se no Regulamento do Serviço Móvel Celular, Decreto 2.056/96, na Norma Geral de Telecomunicações – Serviço Móvel Celular, NGT 20/96 da Anatel, e nos Critérios para Elaboração e Aplicação de Plano de Serviço na Prestação do Serviço Móvel Celular, Norma 23/96 da Anatel.

O último ato normativo acima citado traz regra específica para cobrança dos valores pela prestação de serviços no caso de deslocamento, letras "I" e "J" do item 5:

I) Utilização do Serviço por Assinante de outra Concessionária de SMC

Processo nº : 10166.005507/2002-91
Acórdão nº : CSRF/02-02.223

Aos assinantes de outras Concessionárias de SMC, a concessionária de SMC prestadora do serviço deverá debitar, com base nos respectivos valores efetivamente praticados do seu Plano de Serviço Básico, os valores correspondentes de VC-1, VC-2, VC-3 e AD às Concessionárias à qual esses assinantes estão contratualmente vinculados.

J) Valores de Utilização do Serviço Através de Outra Concessionária de SMC

Os valores de VC-1, VC-2, VC-3 e AD a serem pagos por assinante da Concessionária de SMC, quando utilizar serviços de outra Concessionária, poderão ser os valores debitados pela Concessionária de SMC que prestou o serviço à Concessionária à qual o Assinante está vinculado.

Extraio dessas regras as seguintes conclusões:

- a) o serviço no local visitado é prestado diretamente aos assinantes, conforme redação na letra "I", sendo que cabe a prestadora de serviços visitada debitar o valor do mesmo contra a concessionária à qual o assinante está vinculado, como forma de fluxo financeiro no recebimento;
- b) os valores por fim cobrados do assinante usuário podem ser exatamente os debitados pela concessionária visitada prestadora do serviço. Vale ressaltar que a norma em questão trata do plano de serviço básico, que, a teor do disposto no item 5.6.3.1 da NGT 20/96 Anatel (Norma Geral de Telecomunicações – Serviço Móvel Celular),

Processo nº : 10166.005507/2002-91
Acórdão nº : CSRF/02-02.223

são os valores máximos a serem praticados por cada concessionária, ou seja, não pode haver cobrança superior ao valor efetivamente debitado pela concessionária visitada;

c) optando a concessionária do assinante por seguir a regra estampada na letra "j", restaria plenamente configurado o mero repasse de valores à efetiva concessionária prestadora do serviço, a qual, pela própria redação da norma presta-o diretamente ao usuário, sendo indireto apenas o fluxo de pagamento.

O caso dos autos compreende todas as circunstâncias supra. Basta a leitura atenta do Contrato de Tomada de Assinatura (Condições Gerais) adotado pela concessionária, notadamente o constante da cláusula 2.4, conforme abaixo, grifos no original:

"2.4 O assinante poderá, na condição de ASSINANTE-VISITANTE, receber a prestação do SMC em redes de outras prestadoras de serviços, sujeitando-se, nessa hipótese, às condições de tarifas e preços, bem como às condições técnicas e operacionais por elas estabelecidas, de acordo com a regulamentação vigente, responsabilizando-se, desde logo, por todas as despesas pelo uso do SMC em "roaming" que serão incluídas na conta de serviços emitida pela AMERICEL".

Retomando as condições explanadas por Minatel, com toda a certeza o caso em apreço pertence à primeira categoria: a) por serem as praticas individualizadas, até mesmo por regulamentação oficial; b) por estarem os valores previamente identificados bem como os seus respectivos titulares, tanto por força de ato normativo quanto por

Processo nº : 10166.005507/2002-91
Acórdão nº : CSRF/02-02.223

cláusula contratual; e c) por não poder haver sobrepreço para o recebedor dos recursos, que apenas transfere o valor já anteriormente definido ao real prestador do serviço.

Outrossim, devo esclarecer que, em meu entendimento, a questão não tem relação necessária com a falta de regulamentação do disposto no § 3º, do artigo 3º da Lei 9.718/98, nem com sua posterior revogação.

Esse dispositivo aplicava-se, com eficácia contida, aos casos nos quais a receita era verdadeiramente da pessoa jurídica recebedora dos valores, mas, para fins de amenização da danosa cumulatividade inerente às contribuições sobre o faturamento, buscou o legislador mecanismos para permitir deduções em casos nos quais – e daí a necessidade de regulamentação – julgasse existir forte vinculação econômica entre pessoas jurídicas participantes de uma operação complexa.

Como nunca houve regulamentação, o dispositivo não alcançou seu desiderato original, talvez em função da dificuldade de se isolar normativamente apenas algumas operações. No entanto, a aplicação da norma tinha como premissa a caracterização dos valores recebidos como receita da pessoa jurídica, o que, *data venia*, não é o caso dos autos, cuja receita não pertence à recebedora dos pagamentos realizados pelo usuário, mas sim à efetiva prestadora do serviço, haja vista presentes as condições de identificação prévia dos serviços, de seus preços, parâmetros de cobrança e individualização das prestações. E tudo em função do interesse público.

Fato que comprova a desnecessidade da regulamentação do referido dispositivo legal, ou a ineficácia de sua revogação para situações como a que agora se apresenta – de um sistema organizado de atividade

Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

essencial ao bem público – é a existência no Decreto nº 4.524/72 de disposição expressa a respeito dos fundos de compensação tarifária, como novamente bem destaca Minatel, na obra supracitada, pp. 215 e 216:

"É preciso destacar que o regime de reconhecimento de receitas partilhadas está contemplado no próprio Regulamento das contribuições da COFINS e PIS, merecendo destaque a regra ali inserida estipulando que 'o valor auferido de fundo de compensação tarifária, criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissionário, integra a receita bruta das empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros (art. 11), comando seguido da expressa indicação da norma legal em que se fundamenta (lei 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º), sendo suficiente para comprovar que a partilha determinada legitima-se a partir do conceito de *receita*, sendo desnecessária qualquer previsão legal para autorizar exclusão, como a regulamentada.

Para não deixar dúvida de que estava autorizando efetiva "exclusão" de "receita" para determinação da base de cálculo, o mesmo Regulamento repete a regra em dispositivo inserido em sessão específica, assegurando em linguagem clara que "as empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinadas ao sistema de compensação tarifária, para efeitos de apuração da base de cálculo das contribuições, *podem excluir da receita bruta o valor recebido que deva ser repassado a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissionário (art. 33), norma seguida de comando equivalente para outra atividade econômica, assegurando que 'as empresas transportadoras de carga, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor recebido a título de Vale-Pedágio, quando destacado em campo específico no documento comprobatório do transporte (art. 34)."*

Processo nº : 10166.005507/2002-91

Acórdão nº : CSRF/02-02.223

Por essas razões é que rogo vênias ao Conselheiro Relator para divergir, para dar provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 24 de janeiro de 2006


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR 