



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.903798/2014-18</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.798 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AMERICEL S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 31/05/1999 a 31/01/2004

CRÉDITO RECONHECIDO POR DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVO DE LEI.

O cálculo do montante do crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado em favor de contribuinte que reconhece a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 exige a aplicação dos critérios da Lei Complementar nº 07/70, seja para fins de apuração do crédito a compensar, seja para fins de determinação de eventuais débitos em caso de recolhimento a menor.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO. INÍCIO DO CONTENCIOSO. COMPETÊNCIA DA DRJ.

Com a apresentação da Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que reconhece parcialmente direito de crédito do contribuinte, instaura-se o contencioso administrativo fiscal e estabelece-se a competência da Delegacia de Julgamento - DRJ sobre o processo, sendo sem efeito qualquer ato decisório posteriormente praticado pela Delegacia de Fiscalização - DRF para rever ou alterar a decisão anterior.

LIMITES DA LIDE. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

A fase litigiosa do processo administrativo fiscal se instaura com a apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade, que devem conter as matérias expressamente contestadas, as quais determinam os limites do litígio, de sorte que a matéria não impugnada ou não recorrida não pode ser apreciada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, no que diz respeito à exclusão das receitas de roaming internacional da base de cálculo da COFINS, relativas a maio de 1999 a maio de 2000. Acompanharam pelas conclusões, quanto ao provimento por alteração de critério jurídico no julgamento de primeira instância, os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe. E, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, em razão de preclusão, quanto às matérias que não foram expressamente contestadas na manifestação de inconformidade. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora) e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adota -se o relatório da decisão recorrida, que passo a reproduzir:

Trata-se de Declarações de Compensação, Dcomp nºs 22276.06862.110314.1.7.57-9441 e 36014.32439.210214.1.3.57-3022, que têm por objeto compensar crédito de pagamentos a maior de Cofins, no valor de R\$ 13.366.808,67, oriundo da Ação Ordinária nº 1999.34.00.035392-2, com débitos próprios de IRPJ e CSLL no valor total de R\$ 13.360.680,24.

A Divisão de Orientação e Análise Tributária – DIORT da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília - DRF/DF, através do Despacho Decisório nº

0858/2016, de 05/05/2016 (à folhas 240895 a 240903), reconheceu parcialmente o crédito oferecido, trazendo em anexo ao despacho uma planilha demonstrativa do total do crédito apurado – intitulada Planilha de Cálculo de Crédito. Neste despacho foi reconhecido o crédito de R\$ 3.521.257,67, referente ao período de apuração de 05/1999 a 01/2004.

A interessada tomou ciência deste despacho em 13/05/2016 (termo à folha 2040906 do e-processo) e apresentou sua Manifestação de Inconformidade (folhas 2040909 a 240950) em 14/06/2016 (termo à folha 240955). Em 09/08/2016 o despacho foi encaminhado ao SACPJ para saneamento pela autoridade responsável do valor a restituir (folha 240956). Em 09/08/2016, foi prolatado, pela mesma DIORT, um novo Despacho Decisório, o de nº 1335/2016, presente às fls. 240957 a 240958, com o único fim de retificação do valor do crédito reconhecido o qual foi, então, alterado para R\$ 3.026.099,06. A interessada tomou ciência deste novo Despacho Decisório em 11/08/2016 (termo à fl. 240961). E em 16/08/2016, foi emitido despacho de encaminhamento do processo à DRJ para julgamento (fl. 240983), tendo em conta a Manifestação de Inconformidade presente às fls. 240909 a 240950, apresentada contra o Despacho Decisório nº 0858/2016. Em 23/09/2016, a DRJ Florianópolis prolatou Despacho Diligência Fiscal, fls. 240986 a 240989. Em 30/09/2016, foi emitido Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fl. 241044) dando conta que em 09/09/2016 foi solicitada a juntada de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório nº 1335/2016. Acolhida a solicitação, a Manifestação de Inconformidade foi juntada ao processo, em 30/09/2016, às folhas 240991 a 241036 do e-processo. Em 06/03/2017, como resultado da Diligência Fiscal demandada pela DRJ/Florianópolis (em 23/09/2016), foi prolatada a Informação Fiscal Diort/DRF-Brasília/DF nº 0236/2017 (fls 241062 a 241065), da qual a interessada foi cientificada em 06/03/2017 (termo à fl. 241068). A interessada apresentou manifestação à informação fiscal em 05/04/2017 (termo à fl. 241070).

Da Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório nº 0858/2016

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente alega, preliminarmente, a nulidade do Despacho Decisório em análise alegando incompetência da Autoridade Fiscal, no caso a Divisão de Orientação e Análise Tributária (DIORT), para, através de Despacho Decisório, rever os débitos declarados através das declarações prestadas (DIPJ e DCTF). Aduz que tal divisão da RFB é responsável por realizar atividades relativas à compensação de crédito tributário, não podendo apurar as contribuições devidas no âmbito da análise do crédito pretendido, sem a abertura de um procedimento de Fiscalização com suporte em um Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Argumenta que no caso de a RFB entender que as declarações prestadas não informavam a realidade contábil, deveria, dentro do prazo de 5 (cinco) anos, realizar a abertura de fiscalização, a ser realizado pela Divisão de Fiscalização, com a finalidade de rever as informações prestadas, o que não se verifica no presente caso. Acrescenta que, ainda que fosse permitido a revisão das informações declaradas por meio de DIPJ

e DCTF, essa não seria possível no presente caso, em razão do decurso do prazo decadencial. Aduz que se passaram mais de 6 anos da data limite para revisão das informações prestadas pela Manifestante do ano calendário de 2004, tendo, portanto, transcorrido o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

Alega que o Despacho Decisório não demonstra de forma objetiva a composição da base de cálculo que reapurou para os meses compreendidos entre outubro e dezembro de 2004, restringindo-se a apontar na Planilha de Cálculo de Crédito o “valor cheio”, não sendo possível verificar as receitas consideradas no cálculo do faturamento. Aduz que, conforme as alegações apontadas em Despacho Decisório, a Autoridade Fiscal recalculou a receita bruta tomando como base as contas contábeis 4010 e 4112 dos balancetes apresentados mas que, no entanto, por razão desconhecida, aparentemente deixou de tomar como receita bruta o somatório das receitas registradas nas contas contábeis 4010 e 4112.

Aponta exemplos que demonstram o equívoco apontado.

No mérito, alega que a Autoridade Fiscal incluiu indevidamente da base de cálculo da contribuição:

(i) de janeiro de 1999 a maio de 2000, as receitas de roaming internacional (“roaming out”) que se referem à prestação de serviços no exterior e não sofrem a incidência da contribuição social em questão; e (ii) de outubro de 2001 a janeiro de 2004, as receitas financeiras, receitas de aluguel e receitas de multa que não são abrangidas pelo conceito de faturamento; (iii) aponta, ainda, a inclusão em duplicidade das receitas de juros na receita bruta reapurada em outubro e dezembro de 2001.

Considerando que a reapuração promovida no Despacho Decisório apresenta uma série de incorreções, conforme apresentado, pugnou pela conversão do julgamento em diligência.

Da Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório nº 1335/2016

A impugnante aponta que o Despacho Decisório parece ter ignorado que dele caberia a apresentação de nova Manifestação de Inconformidade, ao determinar, após solicitar a compensação do crédito no valor corrigido, que “em seguida encaminhe o processo à DRJ, uma vez que foi apresentada manifestação de inconformidade” [a do Despacho Decisório anterior]. Defende, então, o cabimento processual da presente Manifestação de Inconformidade, com fundamento: no §9º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96; artigos 2º, caput e artigo 27, parágrafo único da Lei nº 9.784/99; artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

Nas “Questões Preliminares” traz argumentos a fim de demonstrar que o alegado erro de cálculo dos valores presentes na coluna 04 da planilha “relação de pagamentos”, em verdade, inexistente.

Nas “Questões de Mérito” repete as razões já aduzidas em sua defesa, tal como apresentadas em sua segunda Manifestação de Inconformidade, apresentada em 14/06/2016, contra Despacho Decisório nº 0858/2016.

#### Da Diligência Fiscal

Diante dos argumentos de defesa presentes na Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório nº 0858/2016, a DRJ/Florianópolis, em verificando a existência de possíveis inconsistências nos cálculos apresentados pela Autoridade Fiscal, baixou o processo em diligência para que esta prestasse esclarecimentos em relação a origem dos valores das receitas brutas informados na Planilha de Cálculo de Crédito, indicando não só os valores das receitas e das deduções consideradas em seu cálculo como também o registro contábil de onde foram extraídos tais valores. Também foi requerido que, em sendo verificado quaisquer equívocos ocorridos no cálculo dos créditos reconhecidos, que estes fossem identificados e que fossem elaborados novos demonstrativos: dos débitos, dos créditos reconhecidos e de suas vinculações e das compensações realizadas.

Em resposta a Diort/DRF-Brasília/DF, em sua informação fiscal, prestou os esclarecimentos solicitados e elaborou novos demonstrativos, levando em consideração estritamente os valores lançados nas contas 4110 e 4112. Informa que o valor do crédito, em valor original, altera-se para R\$ 5.160.315,33 e que esse valor atualizado, conforme determina a legislação, é suficiente para homologar totalmente a DCOMP nº 22276.06862.110314.1.7.57-9441, e homologar parcialmente a DCOMP nº 36014.32439.210214.1.3.57-3022, conforme demonstrativos anexado ao processo. Conclui que o valor dos débitos compensados indevidamente altera-se para R\$ 539.833,23.

#### Da Manifestação de Inconformidade contra relatório de Diligência Fiscal

A interessada, diante dos novos demonstrativos apresentados, alega que a Autoridade Fiscal persistiu em alguns equívocos já demonstrados anteriormente e que novos equívocos foram identificados.

Em relação ao novos equívocos apontados, defende o acolhimento de sua contestação alegando, primeiramente, que somente surgiram a partir do resultado da Diligência Fiscal e, portanto, são fatos novos sobre os quais a Manifestante deve poder se pronunciar, nos termos do artigo 16, §4º, alínea "c" do Decreto 70.235/72. Além disso porque, segundo alega, demonstrou como a correta reapuração da base de cálculo da Cofins deveria se dar, tendo apontado, em sua Manifestação de Inconformidade, meros exemplos de equívocos cometidos pela Autoridade Fiscal até então - aos quais não deve ficar restrito o objeto da lide do presente processo administrativo. Por fim, acrescenta que não era possível identificar, a partir da Planilha de Cálculo de Crédito constante do Despacho Decisório, a exata composição da base de cálculo reapurada pela Autoridade Fiscal a ponto de, já na Manifestação de Inconformidade, terem sido indicados cada um dos erros incorridos pela Autoridade Fiscal na apreciação do crédito pleiteado.

Aponta e discorre sobre cada equívoco em tópico específico como segue.

III. 1. Primeiro equívoco: inclusão indevida de receitas de roaming internacional na base de cálculo da COFINS (maio de 1999 a maio de 2000)

Neste tópico de sua manifestação, a Manifestante alega: não computou as receitas de receitas de roaming internacional na base de cálculo da Cofins; tais receitas têm origem na prestação de serviços no exterior e, por tal razão, não estão sujeitas à incidência da Cofins conforme determinam o artigo 149,1, §2º da Constituição Federal, o artigo 1º, §3º, I da Lei 10.833/03 e o artigo 6º, II do mesmo diploma legal.

III.2. Segundo equívoco: inclusão indevida de valores relativos a cancelamentos de serviços na base de cálculo da COFINS (agosto de 2001).

Alega que a Autoridade Fiscal equivocou-se ao não abater o valor de R\$ 46.220,00, contabilizado sob a rubrica de "cancelamentos e devoluções de serviços" (reduzora da conta de receita bruta).

III.3. Terceiro equívoco: consideração indevida de saldo acumulado na base de cálculo de COFINS (outubro de 2001)

A Autoridade Fiscal considerou o saldo acumulado de receitas (de janeiro a outubro de 2001) na base de cálculo da Cofins no mês de outubro de 2001.

III.4. Quarto equívoco: inclusão de indevida de receitas de interconexão na base de cálculo da COFINS (julho de 2003 a janeiro de 2004)

A Manifestante alega: não computou as receitas de interconexão relativas às contas contábeis 4112190002 e 4112190012 na base de cálculo da Cofins; as receitas de interconexão contabilizadas nas contas apontadas (assim com as de roaming) têm origem na prestação de serviços no exterior e, por tal razão, não estão sujeitas à incidência da Cofins conforme determinam o artigo 149,1, §2º da Constituição Federal, o artigo 1º, §3º, I da Lei 10.833/03 e o artigo 6º, II do mesmo diploma legal.

É o relatório.

A 4ª Turma da DRJ/FNS, analisando as razões de defesa, por unanimidade de votos, JULGOU PROCEDENTE EM PARTE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 31/05/1999 a 31/01/2004 CRÉDITO RECONHECIDO POR DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVO DE LEI.

O cálculo do montante do crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado em favor de contribuinte que reconhece a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 exige a aplicação dos critérios da Lei Complementar nº 07/70, seja para fins de apuração do crédito a compensar, seja para fins de determinação de eventuais débitos em caso de recolhimento a menor.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO.

INÍCIO DO CONTENCIOSO. COMPETÊNCIA DA DRJ.

Com a apresentação da Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que reconhece parcialmente direito de crédito do contribuinte, instaura-se o contencioso administrativo fiscal e estabelece-se a competência da Delegacia de Julgamento - DRJ sobre o processo, sendo sem efeito qualquer ato decisório posteriormente praticado pela Delegacia de Fiscalização - DRF para rever ou alterar a decisão anterior.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. LIMITES DA LIDE.

São os argumentos de contestação apresentados na Manifestação de Inconformidade que estabelecem os limites da lide, não podendo a Autoridade Fiscal Julgadora manifestar-se em relação a matéria que não integre a lide estabelecida.

DESPACHO DECISÓRIO. CONTESTAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

É somente na Manifestação de Inconformidade que o contribuinte pode trazer os motivos de fato e de direito em que se fundamenta contra o Despacho Decisório recorrido, não lhe sendo possível aproveitar-se de manifestação contra relatório de diligência posteriormente realizada para inovar em suas contestações ao Despacho Decisório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 31/05/1999 a 31/01/2004 ISENÇÃO. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMPROVAÇÃO DO INGRESSO DE DIVISAS.

A partir de 1º de fevereiro de 1999, a isenção aplicada às receitas de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior é condicionada à comprovação do ingresso de divisas no país.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada, a recorrente, em sede de recurso voluntário, reiterou os argumentos para que o Despacho Decisório seja cancelado, haja vista que:

- a. a D. Autoridade Fiscal buscou (re)apurar a COFINS devida por meio de Despacho Decisório sob às vestes de somente analisar o crédito pleiteado; b. ainda que se admitisse a possibilidade de apuração de tributo por meio de Despacho Decisório, em razão de já ter ocorrido a decadência da revisão das informações prestadas em DIPJ e DCTF; c. o presente Despacho Decisório deve ser cancelado, em decorrência de falta de demonstração da composição da receita bruta reapurada pela D. Autoridade Fiscal o que acarretou prejuízo em concreto ao direito de defesa da Recorrente previsto no artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72;

(i) por outro lado, no mérito, há de se reconhecer que, mesmo após a diligência fiscal, a d. Autoridade Fiscal persistiu em alguns erros(confirmados pela DRJ) que devem ser afastados pelo E. CARF, quais sejam:

a. Primeiro equívoco: a d. Autoridade Fiscal, deixou de excluir valores relativos a receita de roaming internacional da base de cálculo da COFINS relativa ao período de maio de 1999 a maio de 2000, uma vez que tais receitas nunca foram consideradas na base de cálculo da COFINS pela Recorrente e porque são isentas de COFINS nos termos do artigo 7º Lei Complementar nº 70/91; i. neste ponto, improcede a alegação da DRJ de que a Recorrente deveria ter comprovado a repatriação da receita de roaming, seja porque a Medida Provisória nº 1.858-6 – suscitada pela DRJ e que cria tal condicionante para a fruição da isenção – só é aplicável a partir de 01 de janeiro de 2000, seja porque representaria verdadeira inovação de critério jurídico para a não homologação das compensação, seja, ainda, porque não é razoável exigir prova documental relativa a fatos ocorridos há quase 20 anos e já devidamente embasados pela contabilidade da Recorrente.

b. Segundo equívoco: ao reapurar a base de cálculo da COFINS, a d.

Autoridade Fiscal deixou de abater da receita bruta decorrente de vendas e da prestação de serviços os montantes relativos a “cancelamentos e devoluções” de serviços; c. Terceiro equívoco: ao reapurar a base de cálculo da COFINS referente ao mês de outubro de 2001, a d. Autoridade Fiscal indevidamente considerou o saldo acumulado de receitas de vendas e serviços contabilizadas no ano, e não só aquelas efetivamente auferidas no mês de outubro; d. Quarto equívoco: a d. Autoridade Fiscal deixou de excluir da base de cálculo reapurada da COFINS os valores relativos a receitas de interconexão, que, por decorrerem da prestação de serviços no exterior, não estão sujeitas à tributação por tal contribuição; (ii) subsidiariamente, caso se entenda necessário, seja convertido o presente processo em diligência para que seja determinado o valor correto de COFINS pago a maior no período considerado.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

### Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### Das alegações recursais

O objeto do presente caso é a homologação de compensações tributárias de crédito oriundo de COFINS recolhida a maior no período compreendido entre os meses de maio de 1999 e janeiro de 2004, em razão do alargamento da base de cálculo da referida contribuição social promovido pela Lei nº 9.718/98, com débitos tributários diversos.

Iniciado o procedimento de análise para a apuração do montante exato do direito creditório passível de aproveitamento, a Recorrente foi surpreendida quando, no curso do prazo para o atendimento da Intimação Fiscal nº 662/2014 emitida pela DIPORT da DRF-BSB, teve contra si lavrado o Despacho Decisório nº 94460290 por meio do qual foi negado o direito à compensação do referido crédito sob o I fundamento de que a Recorrente não havia atendido ao quanto solicitado através da referida intimação fiscal.

No entanto, após a apresentação da primeira Manifestação de Inconformidade através da qual a Recorrente apontou a falha cometida pela Autoridade Fiscal, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Florianópolis (“DRJ/FNS”) houve por bem declarar, em 27/05/2015, a nulidade do despacho decisório e oportunizar que outro despacho fosse proferido a partir da apreciação dos documentos (livros razão e diário referentes ao período considerado) solicitados através da Intimação Fiscal nº 662/2014.

Desse modo, a Recorrente foi intimada, em 19/02/2016, a apresentar os mesmos documentos solicitados através do termo de intimação ora tratado (livros diários e razão do período, planilhas mensais de apuração do crédito, cópia de todas as decisões judiciais proferidas nos autos da ação ordinária nº 1999.34000353922, comprovantes de recolhimento da COFINS, plano de contas e outros documentos pertinentes), tendo a referida solicitação sido tempestivamente atendida, em 18/03/2016.

Após a apreciação da documentação apresentada, a Recorrente tomou ciência, em 13/05/2016, do Despacho Decisório nº 858/2016 por meio do qual as Autoridades Fiscais, após apreciação da reapuração da base de cálculo, entenderam por bem homologar parcialmente as compensações pleiteadas em virtude do reconhecimento de direito creditório no valor de R\$ 3.521.257,67, correspondente ao somatório dos valores apurados mensalmente no período apontado.

Ocorre que, em 11/08/2016, a Recorrente foi novamente surpreendida com a ciência de novo Despacho Decisório, diga-se: o terceiro emitido nos autos deste processo administrativo por meio do qual as Autoridades Fiscais efetuaram nova retificação do valor do direito creditório de modo a reduzi-lo de R\$ 3.521.257,67 para R\$ 3.026.099,06, amparando-se, para tanto, na seguinte razão:

“Na decisão proferida no Despacho Decisório acima relatado, está dito que foi reconhecido um crédito de COFINS no montante de R\$ 3.521.257,67: (...)”

No entanto, posteriormente, verificou-se que o valor foi informado com erro, pois foi constatado que valor correto do somatório dos valores da coluna 04 (valor a restituir) da planilha relação dos pagamentos (anexa ao Despacho decisório nº

0858/2016 – DIORT/DRF/DF) é R\$ 3.026.099,06, e não R\$ 3.521.257,67 como informado anteriormente.”

Como se vê, a razão que amparou esta revisão do Despacho Decisório nº 858/2016 foi o erro cometido quando da realização do somatório dos valores da coluna 04 da planilha “relação de pagamentos”, anexa ao referido despacho decisório, de modo que o seu valor correto corresponderia a R\$ 3.026.099,06 e não àquele apontado anteriormente (R\$ 3.521.257,67).

Assim, em brevíssima síntese, houve a emissão de três despachos decisórios:

- i. Despacho Decisório nº 94460290/2014 (“primeiro despacho decisório”): este primeiro despacho não havia homologado as compensações pleiteadas haja vista não ter reconhecido nenhuma parcela do direito creditório pleiteado. Este despacho foi declarado nulo pela DRJ em decisão proferida em 27/05/2015, após apreciação da primeira Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente;
- ii. Despacho Decisório nº 858/2016 (“segundo despacho decisório”): mediante a análise de toda a documentação apresentada pela Recorrente, as D. Autoridades Fiscais reconheceram crédito de COFINS no valor de R\$ 3.521.257,67. Contra este despacho decisório, a Recorrente apresentou a sua segunda Manifestação de Inconformidade em 14/06/2016; e
- iii. Despacho Decisório nº 1335/2016 (“terceiro despacho decisório”): retificou-se o valor do crédito reconhecido por meio do Despacho Decisório nº 858/2016 para R\$ 3.026.099,06, em razão de suposto equívoco no somatório dos valores presentes na coluna 04 da planilha “relação de pagamentos”.

No entanto, verifica-se que não houve equívoco no somatório dos valores da coluna 04 da planilha “relação de pagamentos” anexa ao segundo despacho decisório (Despacho Decisório nº 858/2016). Mais do que isso, sequer seria legítimo que a Autoridade Fiscal emitisse esse terceiro Despacho Decisório após a apresentação de Manifestação de Inconformidade, tendo-se, portanto, já se firmado o contencioso em âmbito administrativo. Este, aliás, foi exatamente o entendimento da DRJ, que agiu bem ao desconsiderar o terceiro Despacho Decisório e que, por essa razão, analisou o segundo Despacho de Decisório e a segunda Manifestação de Inconformidade.

Assim, verifica-se que a Recorrente expôs seu método de reapuração da base de cálculo da COFINS – considerando-se o conceito de faturamento – e demonstrou, com base em suas planilhas de apuração (“arquivo não paginável” a fls. 81222) e em seus balancetes, a composição da base de cálculo reapurada.

Neste sentido, destacou que a base de cálculo da COFINS, nos termos da decisão judicial que lhe deu respaldo ao crédito ora pleiteado, só pode ser composta por receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Ante o resultado da diligência fiscal e as alegações de defesa suscitadas pela Recorrente em sua Manifestação de

Inconformidade, a 4ª Turma da DRJ/FNS, na ocasião da sessão de julgamento de 21/06/2017, deu provimento parcial à Manifestação de Inconformidade apresentada.

Por outro lado, a recorrente defende que ao se debruçar sobre as demais razões de decidir adotadas pela DRJ, deve-se reconhecer equivocada a Autoridade Julgadora de primeira instância administrativa ao:

(i) afastar as alegações preliminares aduzidas pela Recorrente pela nulidade do Despacho Decisório, por ter sido utilizado como meio inadequado para reapuração da base de cálculo da COFINS (e em burla à regra da decadência) e por ter sido prolatado sem a devida clareza, em atentado ao direito de defesa da Recorrente; (ii) adotar as conclusões equivocados da diligência fiscal e:

a. não excluir receitas de roaming internacional da base de cálculo da COFINS apurada para os meses de maio de 1999 a maio de 2000 – equívoco; b. não abater valores relativos a “cancelamentos e devoluções de serviço” da base de cálculo da COFINS no mês de agosto de 2001; c. considerar o saldo acumulado de receitas (de janeiro a outubro de 2001) na base de cálculo da COFINS no mês de outubro de 2001; d. não excluir receitas de interconexão na base de cálculo da COFINS apurada para os meses de julho de 2003 a janeiro de 2004;

(iii) exigir – mais de 12 anos depois da ocorrência do último fato gerador considerado no processo em epígrafe – novas provas para reconhecer que as receitas de roaming internacional decorrem de prestação de serviço no exterior e não estão sujeitas à incidência da COFINS e, portanto, desconsiderar os registros contábeis já apresentados pela Recorrente – que, como reconhece o próprio E. CARF – fazem prova em favor do contribuinte;

Como visto, a Recorrente apresentou, em 17/05/2013, Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Transitada em Julgado (“Pedido de Habilitação de Crédito”), tendo ele sido deferido em 18/11/2013. Após o deferimento do Pedido de Habilitação de Crédito, a Recorrente transmitiu em 21/02/2013 e 11/03/2014, respectivamente, os PER/DCOMPs nº 36014.32439.210214.1.3.57-3022 e nº 22276.06862.110314. 1.7.57-9441 com a finalidade de compensar débitos fiscais diversos.

Assim, como bem detalhado pela recorrente, da análise da Planilha de Apuração do Crédito que acompanha o Despacho Decisório nota-se que, ao realizar a verificação das declarações de compensação em questão, a Autoridade Fiscal, na verdade, buscava uma revisão do valor efetivamente devido de COFINS no período de maio de 1999 a janeiro de 2004 pela Recorrente mediante análise dos documentos contábeis (Livros Razão e Diário) e comprovantes de pagamento (DARF), sob o pretexto de determinar o valor da COFINS apurada e recolhida a maior no período.

No entanto, sustenta a Autoridade Fiscal a necessidade da apresentação dos documentos contábeis, deixando evidente seu interesse em (re)apurar o montante devido de COFINS:

“(…) a única forma de apurar o indébito tributário consiste em confrontar os valores recolhidos com os valores efetivamente devidos. A comprovação dos primeiros se faz por meio dos comprovantes de recolhimento (DARF), desde que confirmados pelos sistemas de controle interno da Receita Federal do Brasil. Já os segundos somente podem ser apurados pelo exame das respectivas bases de cálculo, combinadas com a alíquota aplicável. Ora, se por um lado esta última – estando fixada em lei e confirmada na própria decisão judicial (3%) – não precisa ser objeto de prova, por outro lado é mais do que evidente que as bases de cálculo devem ser atestadas pela escrituração contábil e fiscal da empresa”. (Despacho Decisório, p. 3).

O que se percebe, portanto, é um questionamento por parte da Autoridade Fiscal acerca do montante da COFINS devida, já informada em DIPJ e DCTF dos períodos considerados. A Autoridade Fiscal, no entanto, admitiu expressamente que não partiu da base de cálculo apontada nas declarações fiscais da empresa, mas sim que a reconstituiu na chamada “Planilha de Apuração do Crédito” anexa ao Despacho Decisório. Veja-se:

“Quanto à base de cálculo e consequente cálculo da COFINS devida em cada período de apuração, com base nos Balancetes, e nos livros Diário e Razão apresentados pelo contribuinte, elaborou-se uma planilha denominada Planilha de Cálculo do Crédito (anexo único do Despacho). Na tabela consta as seguintes colunas: A coluna 01 é o período de apuração; a coluna 02 é o valor da receita bruta de vendas e serviços, considerou-se o somatório das receitas de vendas de mercadorias e serviços, registradas na escrituração contábil nas contas 4010 e subcontas 4112 e subcontas respectivamente; a coluna 03 traz o valor das deduções assim consideradas o valor das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos concedidos incondicionalmente, conforme prescrito no parágrafo único do artigo 2º da LC 70/91, valores esses que se acham registrados nas subcontas relacionadas as contas de receita 4010 e 4012; a coluna 04 é a base de cálculo da COFINS, calculada de acordo com a LC 70/91, ou seja somatório das receitas de vendas de mercadorias e serviços deduzido do somatório das vendas canceladas, das devoluções e dos descontos incondicionais; a coluna 05 é o valor da COFINS devida em cada período de apuração ou seja a aplicação da alíquota de três por cento (3%)

sobre a base de cálculo apurada (coluna 04); a coluna 06 traz os valores pagos a título de COFINS alegados pela contribuinte e confirmado nos sistemas internos da RFB e a coluna 07 é a diferença entre o valor devido em cada período de apuração e o valor pago, ou seja essa coluna demonstra o valor apurado como pagamento a maior em cada período, em alguns meses o valor pago foi menor do que o valor devido, nesses casos os valores aparecem na tabela com sinal negativo, indicando que o valor deixou de ser pago, não caracterizando indébito”. (Original sem destaques, p. 4 do Despacho Decisório).

Nesse sentido, reitera a recorrente que a verificação, no presente caso, deveria limitar-se à averiguação do efetivo recolhimento da contribuição devida para aferir o exato montante recolhido a maior e não o montante correto de COFINS a pagar. Isto porque:

- (i) se não bastasse a inadequação do meio elencado para tanto (mero Despacho Decisório não precedido de mandado de procedimento fiscal – MPF) e a incompetência da D. Autoridade Fiscal para fiscalizar a apuração da COFINS
- (ii) esta pretensão estaria alcançada pelo transcurso do prazo decadencial uma vez que as informações fiscais relativas a faturamento, receita bruta e demais receitas tornaram-se imutáveis após o transcurso do prazo de 5 anos da sua transmissão devendo ser aceitas sem questionamentos pelo Fisco.

### **Da competência**

No presente caso, verifica-se que a Autoridade Fiscal deixou de se atentar para o fato de que o questionamento da COFINS devida deveria ser realizado por meio próprio, ou seja, deveria ter sido aberta fiscalização, devidamente amparada por Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que poderia ou não culminar na lavratura de auto de infração caso fosse detectada alguma irregularidade.

Nesse sentido, admitir que o Despacho Decisório possa se constituir em via indireta à fiscalização da Recorrente acerca do montante devido de COFINS é admitir o desvirtuamento do instituto, em contrariedade à sistemática estabelecida pela legislação e consagrada pelas normas e procedimentos exarados pela própria Receita Federal do Brasil (“RFB”).

Ademais, no caso de entender a Autoridade Fiscal que as declarações prestadas (DIPJ e DCTF) não informavam a realidade contábil, deveria, dentro do prazo de 5 (cinco) anos, realizar a abertura de fiscalização com a finalidade de rever as informações prestadas. Nesse cenário, quando o contribuinte transmite declarações ao Fisco, constituem as informações como verdadeiras, salvo se dentro do prazo quinquenal o Fisco apure por meio de fiscalização eventuais inverdades transmitidas. Porém, caso o Fisco não reveja as informações prestadas então tornar-se-ão verídicas e imutáveis, de modo que nem mesmo a D. Autoridade Fiscal poderá deixar de conhecê-las.

Nessa situação, cabe ao Fisco fiscalizar o contribuinte para analisar as informações por ele prestadas e sanar quaisquer questionamentos em relação às referidas declarações prestadas, sendo que esta atividade poderá culminar na lavratura do auto de infração, caso seja detectada alguma irregularidade. E é por meio da lavratura de auto de infração, sempre precedido da instauração de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), que se procede à regular apuração e cobrança do tributo devido.

Logo, a Autoridade Fiscal deveria, caso pretendesse insurgir-se contra as informações declaradas pela Recorrente, valer-se do meio adequado, indicado de maneira

expressa pelo legislador: o lançamento de ofício. Nesse sentido, veja-se o que dispõe o artigo 149 do Código Tributário Nacional, bem como o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72.

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;” \*\*\*\*\*

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

Como se vê, a questão procedimental em jogo se resume na seguinte indagação: poderia a Autoridade Fiscal que apreciou a declaração de compensação transmitida pela Recorrente questionar/reapurar o valor devido de COFINS?

Como bem delimita a Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, cada divisão da Delegacia da Receita Federal tem a sua competência, de modo que, ao ultrapassar os limites impostos pela aludida norma, estar-se-á ferindo o princípio da estrita reserva de lei.

Note-se a divisão de competência estipulada pela mencionada Portaria:

“Art. 241. Às Divisões de Orientação e Análise Tributária - Diort, aos Serviços de Orientação e Análise Tributária - Seort e às Seções de Orientação e Análise Tributária - Saort competem as atividades de orientação e análise tributária, e em especial:

I - realizar as atividades relativas a restituição, compensação, ressarcimento, reembolso, suspensão e redução de tributos, inclusive decorrentes de crédito judicial;”

“Art. 246. Às Divisões de Fiscalização - Difis, aos Serviços de Fiscalização - Sefis, às Seções de Fiscalização - Safis e aos Núcleos de Fiscalização -

Nufis compete realizar as atividades de fiscalização, inclusive as de revisão de declarações, diligência e perícia, bem como, efetuar a revisão de ofício dos créditos tributários lançados, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, no âmbito de suas competências”.

Como se vê, a competência da D. Autoridade Fiscal do caso concreto não abarca a atividade de fiscalização, que compete à outra divisão da Delegacia da Receita Federal, de modo que não é possível a revisão das declarações da Recorrente em sede de prolação de despacho decisório.

Isso porque, conforme já mencionado, tal atividade está expressamente prevista como de competência da Divisão de Fiscalização e não da Divisão de Orientação e Análise Tributária.

Entretanto, como bem detalhado pela recorrente, o exame do crédito depende de apenas três dados: (i) as receitas decorrentes de prestação de serviços; (ii) a receita decorrente de vendas de mercadorias; e (iii) a contribuição paga; e, sendo esta maior que aquela, surgirá o crédito.

Tivesse a Autoridade Fiscal realizado esse exame, necessariamente teria colhido o crédito da Recorrente, tendo em vista que se verificaria a existência de pagamento a maior a título de COFINS. Dessa forma, verifica-se que a revisão da apuração de COFINS não poderia ser realizada em sede de prolação de Despacho Decisório, sendo a Autoridade Fiscal do caso concreto incompetente para tanto, de modo que, se quisesse o Fisco questionar tal saldo negativo, deveria (i) estar munido de MPF, (ii) nomear Auditor Fiscal competente e (iii) proceder à lavratura de auto de infração, nos termos do artigo 149, inciso IV, do Código Tributário Nacional e do artigo 9º do Decreto nº. 70.235/72.

Ademais, os questionamentos geradores da não homologação da DCOMP não pode ser ventilados em Despacho Decisório, que não é o instrumento adequado a tanto, conforme estabelece o artigo 9º do Decreto nº. 70.235/72.

Nesse sentido, tem-se julgado da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

Note-se:

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1997 RESTITUIÇÃO - SALDO NEGATIVO DE IRPJ - REVISÃO DA DIPJ - A autoridade administrativa deve verificar a efetiva existência dos valores objeto de restituição requerida pelo contribuinte. Entretanto, nesta análise, se já decorrido o prazo decadencial, lhe é defeso proceder a qualquer alteração de valores e informações da DIPJ do contribuinte que implique alteração da base de cálculo (lucro real após a compensação de prejuízos) e, conseqüentemente, do imposto apurado.

Tais alterações só são admissíveis dentro do prazo decadencial e por meio de lançamento de ofício, quando necessário. (...) (Acórdão 9101-001.476; CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF.

Desse modo, verifica-se que a conduta da Autoridade Fiscal, ao desconsiderar as informações constantes nas declarações de DIPJ e DCTF e buscar apurar o valor da COFINS devida, extrapolou os limites de sua competência.

#### **Da decadência**

Como é sabido, essa revisão somente poderia ser realizada dentro do período que a lei reserva para tanto, qual seja o prazo de decadência, descrito nos artigos 150, § 4º e 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional (“CTN”). A aplicação das regras de decadência previstas no

CTN também alcançam as informações contidas em livros contábeis e declarações fiscais (DIPJ, DCTF etc.) apresentadas.

Este é o entendimento já consolidado no C. CARF:

“RECURSO EX OFFICIO – DECADÊNCIA – EFEITOS – O alcance das regras de decadência previstas no CTN, não só obsta o direito de o Fisco constituir o crédito tributário de período já precluso, como também, o de alterar informações e valores registrados em livros contábeis e fiscais, já alcançados pela homologação tácita. Homologado o crédito, por já estar extinto o direito de lançar pelo decurso de prazo previsto no CTN, homologada está toda a atividade praticada pelo contribuinte, vale dizer, todo o conjunto de informações contábeis e fiscais que a orientaram. (...) (Acórdão 101-96.265; Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeira Câmara. Relator: Paulo Roberto Cortez.

Note-se, no presente caso, que as informações referentes ao último período analisado (janeiro de 2004) foram declaradas e entregues em abril de 2005 (DIPJ 2005), de modo que o termo inicial do prazo decadencial foi 01/01/2006.

Ora, sendo o termo inicial do prazo decadencial o dia 01/01/2006, tem-se que a Autoridade Fiscal deveria ter apreciado a declaração da Recorrente referente ao último período analisado até 31/12/2010, entretanto, a ciência do despacho decisório ora combatido se deu no dia 14/05/2016.

Verifica-se, portanto, que se passaram quase 6 anos da data limite para revisão das informações prestadas pela Recorrente do ano-calendário de 2004, tendo-se transcorrido o prazo decadencial, razão pela qual qualquer questionamento acerca das informações constantes na DIPJ resta comprometido em virtude da decadência.

Isso porque, não tendo o Fisco questionado as informações contidas em DIPJ dentro do prazo decadencial, concretiza-se um importante efeito: as informações transmitidas pela Recorrente tornaram-se um dado incontroverso, imutável.

À vista de todo o exposto, verifica-se que tal revisão deveria ter sido realizada por rito próprio (auto de infração), por autoridade competente e dentro do prazo decadencial, conforme o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

#### **Do direito creditório**

Conforme pontuado anteriormente, a Recorrente já apresentou nos autos: (i) todas as DIPJs relativas aos anos-calendário de 1999 a 2004; (ii) seus livros Diário e Razão do período considerado; (iii) os balancetes mensais; (iv) a íntegra das decisões judiciais; e (v) os comprovantes de recolhimento da contribuição.

Assim, verifica-se que a Autoridade Fiscal considerou na base de cálculo da COFINS: (i) receitas de roaming internacional (para os meses de maio de 1999 a maio de 2000) que se referem à prestação de serviços no exterior e não sofrem a incidência da contribuição social em

questão; (ii) valores relativos a “cancelamentos e devoluções de serviços” contabilizados no mês de agosto de 2000; (iii) o saldo acumulado de receitas – e não o efetivo resultado mensal – no mês de outubro de 2000; e (iv) receitas de interconexão para os meses de julho de 2003 a janeiro de 2004.

Como se sabe, as referidas receitas têm origem na prestação de serviços de roaming no exterior, sobre os quais é vedada a incidência de contribuições sociais, nos termos do inciso I, §2º do artigo 149 da Constituição Federal, in verbis:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (...)”

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

Por se tratarem de receitas não alcançadas pela incidência de COFINS, as receitas provenientes de serviços prestados no exterior não integram a base de cálculo desta contribuição. É o que dispõe o inciso I, do §3º do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003, que cuida das regras relativas à cobrança não cumulativa da COFINS:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (...)”

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);”.

Corroborando esse entendimento, o artigo 6º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, é expresso ao determinar:

“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:(...)”

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;”

Ressalte-se, ademais, que essa já era a disposição prevista na Lei Complementar nº 70, que é a efetivamente vigente até o período de 31 de dezembro de 1999 – aplicável, portanto, a boa parte do período considerado nos autos do processo administrativo em epígrafe. Vale, aliás, conferir que o artigo 7º, que trata de tal isenção, sequer a condicionava-a ao “ingresso de divisas”. Confira-se:

Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes.

I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador (Original sem destaques);

Assim, a despeito da origem de tais receitas, a Autoridade Fiscal deixou de realizar a exclusão devida, o que resultou num incremento da base de cálculo e, conseqüentemente, da COFINS devida, que chegaria a R\$ 576.212,04.

Por outro lado, ao realizar a reapuração da base de cálculo efetivando as exclusões devidas (relativas às receitas financeiras, receitas de aluguel e outras receitas, ao roaming internacional e às deduções legais), a Recorrente verifica que a base de cálculo correta remonta R\$ 16.270.424,48, sendo, nesse sentido, a COFINS devida equivalente a R\$ 488.112,73.

E considerando-se que o pagamento realizado (e já comprovado nos autos) de COFINS para mês de julho de 1999 foi de R\$ 508.387,95, tem-se: (i) na visão equivocada do Fisco, um débito de R\$ 67.824,09; (ii) na correta reapuração feita pela Recorrente, um crédito de R\$ 20.631,63.

Note-se como é relevante a diferença: ao manter as receitas de roaming internacional na base de cálculo da COFINS, aumenta-se indevidamente a COFINS exigida para o período, o que gera um débito da contribuição supostamente exigível da Recorrente.

Por outro lado, ao se apurar apropriadamente a base de cálculo de tal tributo, excluindo-se as receitas de roaming internacional, o valor de COFINS exigida revela-se bastante inferior ao valor efetivamente pago pela Recorrente, o que justifica o seu direito creditório.

No entanto, quanto à alegação da Recorrente de que as receitas de roaming não poderiam ser incluídas na reapuração da base de cálculo da COFINS, a DRJ negou provimento à Manifestação de Inconformidade apresentada, uma vez que, apesar de admitir a natureza de “exportação de serviço” atribuível ao serviço de roaming, a Autoridade Julgadora negou a aplicação da isenção da COFINS sobre as receitas decorrentes de tais serviços. Isso, enfim, sob o argumento de que a Medida Provisória nº 1.858-6 de 29 de junho de 1999 (“MP nº 1858-6/99”), passou a condicionar tal exoneração tributária à prova de repatriação de tais receitas.

Neste ponto, verifica-se que a própria DRJ reconheceu a natureza de exportação dos serviços de roaming internacional, de modo que não opôs questionamento quanto à natureza ostentada por tais serviços.

Ocorre que a DRJ fundamentou a isenção de COFINS a que faz jus a Recorrente sobre suas receitas de roaming suscitando o artigo 14 da MP 1858-6/99. Isso porque tal Medida Provisória prevê a inclusão, no ordenamento jurídico-tributário brasileiro, de uma nova condição para a fruição da mencionada isenção de COFINS, qual seja: o ingresso das referidas receitas no país.

Entretanto, vale destacar que a DRJ suscitou a aplicação de tal Medida Provisória irrestritamente para a apuração de COFINS relativa a maio de 1999 a maio de 2000, sem se dar

conta de que tal diploma normativo foi editado em 29 de junho de 1999 e, portanto, só passou a ser aplicável para fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 2000.

### **Da prova de ingresso de divisas exigida pela DRJ**

Verifica-se que ao condicionar o direito creditório da Recorrente a tal prova, a DRJ está verdadeiramente inovando o critério jurídico para a não homologação da compensação. Afinal, veja-se que, no Despacho Decisório, em nenhum momento a Autoridade Fiscal condicionou a exclusão das receitas de roaming internacional à apresentação das provas ora exigidas.

Isso porque a autoridade fiscal tinha, em mãos, a contabilidade da Recorrente e tinha, portanto, conhecimento de que o crédito pleiteado havia sido calculado no presente caso, considerando-se que as receitas de roaming internacional não foram incluídas na base de cálculo da COFINS. Apesar disso, em nenhum momento, a Autoridade Fiscal fez questionamentos específicos sobre tais rubricas e muito menos condicionou tal exclusão a provas de qualquer natureza.

Como bem detalhado pela recorrente, ela então teria de manter documentos fiscais e contábeis de 1999 a 2001 – quando contabilizou as receitas ora analisadas – o que significaria, então, guardar determinados documentos por quase 20 anos!

Veja-se, neste sentido, que a Lei 9.430/96 define de forma bastante clara o período durante o qual subsiste o dever de guarda de documentos pelo contribuinte. Confira-se:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Neste sentido, veja-se que o fato de a Recorrente ter apresentado a contabilidade do período já revela, e muito, a sua boa-fé e o seu esforço para encontrar documentos relativos a período já tão remoto.

Ressalte-se, ainda, que, ao exigir prova da repatriação das recitas decorrentes do serviço de roaming (prestado de 1999 a 2001), a DRJ, em verdade, está duvidando dos valores registrados em tais anos, na contabilidade da Recorrente, como receita e, conseqüentemente, está questionando a veracidade de tais informações contábeis.

Ao proceder desta forma, a DRJ ignorou o entendimento do CARF de que a contabilidade faz prova a favor do contribuinte (DOCS - 6459239v4 / 04933-93691) e que não só os livros contábeis da Recorrente não possuem qualquer indício de irregularidade como trazem informações devidamente controladas por empresas de auditoria externa – dados, enfim, os rígidos padrões de controle impostos pelo Direito Brasileiro a uma sociedade anônima de capital aberto como a Recorrente.

Além disso, constatou-se que a Autoridade Fiscal, ao reapurar a base de cálculo da COFINS, considerou, em sua composição, a receita bruta decorrente de venda de mercadorias e de

prestação de serviços sem acréscimo das demais receitas – o que, por este lado, está absolutamente correto – mas equivocou-se ao não abater o valor de R\$ 46.220,00, contabilizado sob a rubrica de “cancelamentos e devoluções de serviços” (reduzora da conta de receita bruta).

Veja-se que a Autoridade Fiscal partiu das receitas de vendas e de prestação de serviços auferidas em agosto de 2001 (R\$ 28.066.366,36) e delas subtraiu o valor referente aos cancelamentos e devoluções de mercadorias (i.e. R\$ 119.985,58). Confirmam-se tais rubricas no balancete da Recorrente:

**Trecho do balancete de agosto de 2001 da Recorrente**

Mês: 8		AMERICEL S/A		Moeda : R\$
Ano: 2001		BALANCETE		Critério: BR GAAP
Código	Titulo da Conta ou Nó	Saldo Anterior Valor	Movimento do Mês Valor	Saldo Acumulado Valor
	<b>Resultado do Exercício</b>	<b>105.187.655,59</b>	<b>19.456.611,28</b>	<b>124.644.266,87</b>
	Receita Bruta Vendas/Serviços	-181.015.458,00	-28.066.366,36	-209.081.824,36
	Receita Bruta Vendas/Serviços	-181.015.458,00	-28.066.366,36	-209.081.824,36
300000	Assinatura-Generico	-22.334.906,66	-3.578.006,29	-25.912.912,95
300055	Tempo de Uso Sainte-Vc1	-16.980.515,29	-2.480.957,83	-19.461.473,12
300060	Tempo de Uso Sainte-Vc2	-1.172.439,98	-187.693,45	-1.360.133,43
300065	Tempo de Uso Sainte- Vc3	-3.526.200,59	-571.345,46	-4.097.546,05
300070	Tempo de Uso Sainte-DSL 1	-246.176,10	-35.261,63	-281.437,73
300073	Tempo de Uso Sainte - DSL 2	-1.353.649,67	-212.453,17	-1.566.102,84
300075	Tempo de Uso Sainte-Internac	-248.344,31	-33.391,81	-281.736,12
300105	Tempo de Uso Entrante-Tum	-75.921.909,88	-11.165.345,11	-87.087.254,99
300155	Valor Agregado-Pac1	-218.115,02	-1.100.117,34	-1.318.232,36
300160	Valor Agregado-Pac2	-966.463,13	966.474,09	-18.009,04
300180	Chamadas a Cobras - Generico	-579.956,86	-108.218,52	-688.175,38
300200	Roaming-IN	-3.559.075,22	-501.664,14	-4.060.739,36
300203	Roaming Interno	-67.622,47	-13.121,16	-80.743,63
300205	Roaming - OUT	-2.368.333,34	-273.332,00	-2.641.665,34
300255	Adicional Chamada- Roam Ext	-966.298,78	-111.916,31	-1.098.215,09
300260	Adicional Chamada Roam Interno	-396,55	-88,39	-484,94
300270	Cartao Pre-Pago-Generico	-14.914.319,38	-2.560.488,82	-17.464.808,20
300275	Cessão Meios de Transmissão	-132.896,07	-75.845,04	-208.742,01
300560	Eventuais-Generico	-126.084,27	-12.331,70	-138.415,97
300610	SERVIÇOS DE MENSAGENS	-342.602,27	-70.233,90	-412.836,17
	<b>Serviços</b>	<b>-146.066.325,84</b>	<b>-22.113.338,88</b>	<b>-168.179.664,72</b>
300805	Revenda-Aparelhos Telefon	-7.937.890,07	-649.402,98	-8.587.293,05
300810	Revenda-Apar Telef - Pre-Pago	-26.890.780,58	-5.282.532,38	-32.173.312,96
300815	Revenda-Acessorios	-120.461,51	-21.092,12	-141.553,63
	<b>Mercadorias</b>	<b>-34.949.132,16</b>	<b>-5.953.027,48</b>	<b>-40.902.159,64</b>
	Receita Bruta Vendas/Serviços	-181.015.458,00	-28.066.366,36	-209.081.824,36
	Receita Bruta Vendas/Serviços	-181.015.458,00	-28.066.366,36	-209.081.824,36
	Deduções Rec.Bruta Vendas/Serv	31.773.256,37	5.001.772,47	36.775.028,84
	Descontos Incondicionais	0,00	0,00	0,00
	Serviços	0,00	0,00	0,00
	Mercadorias	0,00	0,00	0,00
	Descontos Incondicionais	0,00	0,00	0,00
	Cancelamentos e Devoluções	1.249.590,94	166.205,58	1.415.796,52
302270	Cartao Pre-Pago - Generico	14.915,05	46.220,00	61.135,05
	Serviços	14.915,05	46.220,00	61.135,05
302805	Revenda-Aparelhos Telefonico	522.582,82	13.736,74	536.319,56
302810	Revenda-Apar Telef - Pre-Pago	709.399,72	106.117,85	815.517,57
302815	Revenda-Acessorios	2.693,35	130,99	2.824,34
	<b>Mercadorias</b>	<b>1.234.675,89</b>	<b>119.985,58</b>	<b>1.354.661,47</b>
	Cancelamentos e Devoluções	1.249.590,94	166.205,58	1.415.796,52

Assim, a partir dessa diferença, a Autoridade Fiscal reapurou a base de cálculo da COFINS e obteve o valor de R\$ 27.946.380,78. Como bem detalhado pela recorrente, veja-se:

**Reapuração da base de cálculo da COFINS pela d. Autoridade Fiscal**

<b>Receita de vendas e serviços</b>	<b>R\$ 28.066.366,36</b>
<b>Cancelamentos e devoluções de mercadorias</b>	<b>R\$ 119.985,58 (-)</b>
<b>Base de cálculo reapurada em diligência</b>	<b>R\$ 27.946.380,78</b>

Dessa forma, verifica-se que Autoridade Fiscal não se atentou para a necessidade de subtrair da receita bruta de vendas e serviços também o montante relativo a cancelamentos e devoluções de serviços, que, pelo que consta em balancete, remonta a cifra de R\$ 46.220,00. Veja-se:

**Trecho do balancete de agosto de 2001 da Recorrente**

Mês: 8		AMERICEL S/A		Moeda : R\$	
Ano: 2001		BALANCETE		Critério: BR GAAP	
Código	Título da Conta ou Nó	Saldo Anterior Valor	Movimento do Mês Valor	Saldo Acumulado Valor	
	<b>Resultado do Exercício</b>	<b>105.187.655,59</b>	<b>19.456.611,28</b>	<b>124.644.266,87</b>	
	<b>Receita Bruta Vendas/Serviços</b>	<b>-181.015.458,00</b>	<b>-28.066.366,36</b>	<b>-209.081.824,36</b>	
	<b>Receita Bruta Vendas/Serviços</b>	<b>-181.015.458,00</b>	<b>-28.066.366,36</b>	<b>-209.081.824,36</b>	
300000	Assinatura-Generico	-22.334.906,66	-3.578.006,29	-25.912.912,95	
300055	Tempo de Uso Sainte-Vc1	-16.980.515,29	-2.480.957,83	-19.461.473,12	
300060	Tempo de Uso Sainte-Vc2	-1.172.439,98	-187.693,45	-1.360.133,43	
300065	Tempo de Uso Sainte- Vc3	-3.526.200,59	-571.345,46	-4.097.546,05	
300070	Tempo de Uso Sainte-DSL 1	-246.176,10	-35.261,63	-281.437,73	
300073	Tempo de Uso Sainte - DSL 2	-1.353.649,67	-212.453,17	-1.566.102,84	
300075	Tempo de Uso Sainte-Internac	-248.344,31	-33.391,81	-281.736,12	
300105	Tempo de Uso Entrante-Tum	-75.921.909,88	-11.165.345,11	-87.087.254,99	
300155	Valor Agregado-Pac1	-218.115,02	-1.100.117,34	-1.318.232,36	
300160	Valor Agregado-Pac2	-986.483,13	968.474,09	-18.009,04	
300180	Chamadas a Cobras - Generico	-579.956,86	-108.218,52	-688.175,38	
300200	Roaming-IN	-3.559.075,22	-501.664,14	-4.060.739,36	
300203	Roaming Interno	-67.622,47	-13.121,16	-80.743,63	
300205	Roaming - OUT	-2.368.333,34	-273.332,00	-2.641.665,34	
300255	Adicional Chamada- Roam Ext	-986.298,78	-111.916,31	-1.098.215,09	
300260	Adicional Chamada Roam Interno	-396,55	-88,39	-484,94	
300270	Cartao Pre-Pago-Generico	-14.914.319,38	-2.550.488,82	-17.464.808,20	
300275	Cessão Meios de Transmissão	-132.896,07	-75.845,94	-208.742,01	
300550	Eventuais-Generico	-126.084,27	-12.331,70	-138.415,97	
300610	<b>SERVIÇOS DE MENSAGENS</b>	<b>-342.602,27</b>	<b>-70.233,90</b>	<b>-412.836,17</b>	
	<b>Serviços</b>	<b>-146.066.325,84</b>	<b>-22.113.338,88</b>	<b>-168.179.664,72</b>	
300805	Revenda-Aparelhos Telefon	-7.937.890,07	-649.402,98	-8.587.293,05	
300810	Revenda-Apar Telef - Pre-Pago	-26.890.780,58	-5.282.532,38	-32.173.312,96	
300815	Revenda-Acessorios	-120.461,51	-21.092,12	-141.553,63	
	<b>Mercadorias</b>	<b>-34.949.132,16</b>	<b>-5.953.027,48</b>	<b>-40.902.159,64</b>	
	<b>Receita Bruta Vendas/Serviços</b>	<b>-181.015.458,00</b>	<b>-28.066.366,36</b>	<b>-209.081.824,36</b>	
	<b>Receita Bruta Vendas/Serviços</b>	<b>-181.015.458,00</b>	<b>-28.066.366,36</b>	<b>-209.081.824,36</b>	
	<b>Deduções Rec.Bruta Vendas/Serv</b>	<b>31.773.256,37</b>	<b>5.001.772,47</b>	<b>36.775.028,84</b>	
	<b>Descontos Incondicionais</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
	<b>Serviços</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
	<b>Mercadorias</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
	<b>Descontos Incondicionais</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
	<b>Cancelamentos e Devoluções</b>	<b>1.249.590,94</b>	<b>166.205,58</b>	<b>1.415.796,52</b>	
302270	Cartao Pre-Pago - Generico	14.915,05	46.220,00	61.135,05	
	<b>Serviços</b>	<b>14.915,05</b>	<b>46.220,00</b>	<b>61.135,05</b>	
302805	Revenda-Aparelhos Telefonico	522.582,82	13.736,74	536.319,56	
302810	Revenda-Apar Telef - Pre-Pago	709.399,72	106.117,85	815.517,57	
302815	Revenda-Acessorios	2.693,35	130,99	2.824,34	
	<b>Mercadorias</b>	<b>1.234.675,89</b>	<b>119.985,58</b>	<b>1.354.661,47</b>	
	<b>Cancelamentos e Devoluções</b>	<b>1.249.590,94</b>	<b>166.205,58</b>	<b>1.415.796,52</b>	

Ou seja, a correta reapuração da base de cálculo da COFINS deve se dar pelo abatimento da receita bruta de vendas e serviços (R\$ 28.066.366,36) dos valores relativos aos

cancelamentos e devoluções tanto de mercadorias (R\$ 119.985,58) quanto (por uma questão de coerência) de serviços (R\$ 46.220,00).

Em razão do exposto, tem-se que a base de cálculo reapurada da COFINS que efetivamente corresponde ao faturamento de agosto de 2001 é de R\$ 27.900.160,78. Por via de consequência, reconhece-se que a COFINS devida para o período soma R\$ 837.004,82.

Como, enfim, houve pagamento de COFINS (já devidamente comprovado nos autos) de R\$ 1.040.808,66, o crédito a ser reconhecido em favor da Recorrente é de R\$ 203.803,84.

Além disso, observa-se que, ao reapurar a base de cálculo da COFINS para o mês de outubro de 2001, a Autoridade Fiscal debruçou-se sobre o balancete da Recorrente e tomou o saldo acumulado da conta de receitas decorrentes da venda de mercadoria e da prestação de serviços. É dizer, a Autoridade Fiscal até agiu corretamente ao considerar somente as receitas dessa natureza na base de cálculo da COFINS, no entanto, errou ao considerar o saldo acumulado dessa conta ao invés da movimentação da conta relativa, apenas, ao mês em questão.

Assim, verifica-se que a Autoridade Fiscal incluiu na base de cálculo da COFINS de outubro de 2001 os valores relativos às receitas de venda e de prestação de serviços acumulados desde o início do ano em questão, ou seja, percebidos de janeiro a outubro de 2001. Entretanto, o correto seria considerar somente as receitas aferidas no próprio mês de apuração em atenção à sistemática de apuração mensal da COFINS.

Nesse sentido, a recorrente reitera que isso provavelmente ocorreu, uma vez que, no balancete de outubro de 2001, constava “saldo inicial” zero para todas as suas contas. Confira-se:

#### Trecho do balancete de outubro de 2001

AMERICEL S/A		101.675.902/0001-16		Do Período 10/2001		16.03.2016 11:57: Página: 000010	
		Saldo Inicial	Débito	Crédito	Saldo Final		
40 - RECEITA DE VENDAS		0,00	1.969.782,90	82.132.894,94		80.569.102,44	
401 - RECEITAS		0,00	1.969.782,90	82.132.894,94		80.569.102,44	
4010 - RECEITA DE VENDAS		0,00	1.969.782,90	82.132.894,94		80.569.102,44	
401001001 ABASTECIMENTO TELEFÔNICO NOVOS		0,00	0,00	81.966.889,29		81.966.889,29	
401001001 ACESSÓRIOS		0,00	0,00	169.946,65		169.946,65	
401001001 (-) DEVOÇÕES DE VENDAS TELEFONE		0,00	1.969.897,21	0,00		1.969.897,21	
401001001 (-) DEVOÇÕES DE VENDAS ACESSÓRIOS		0,00	9.149,28	0,00		9.149,28	
41 - RECEITA OPERACIONAL		0,00	8.482.202,99	350.878.210,88		342.396.008,00	
411 - SERVIÇOS		0,00	8.482.202,99	350.878.210,88		342.396.008,00	
4112 - SERVIÇO PÚBLICO RESTRITO		0,00	9.899.189,95	232.287.164,16		222.387.974,21	
411210001 ASSINATURA		0,00	98.000,00	22.506.008,29		22.408.008,29	
411211001 CHAMADA VCL		0,00	0,00	28.627.399,02		28.627.399,02	
411212001 CHAMADA VCL		0,00	0,00	1.707.489,47		1.707.489,47	
411213001 CHAMADA VCL		0,00	0,00	8.253.551,96		8.253.551,96	
411218001 CARTÃO PRÉ-PAGO CELULAR		0,00	0,00	22.480.349,07		22.480.349,07	
411218002 (-) DEVOÇÃO CARTÃO PRÉ-PAGO CELULAR		0,00	94.904,44	0,00		94.904,44	
411218003 DESLOCOMENTO I - DEL I		0,00	0,00	332.214,97		332.214,97	
411218004 DESLOCOMENTO I - DEL II		0,00	597.000,00	8.903.189,12		8.306.189,12	
411218001 ADICIONAL POR CHAMADA		0,00	8.481.889,78	8.681.589,78		0,00	
411218001 BOMBEIO 908		0,00	0,00	8.680.762,02		8.680.762,02	
411218101 INTERCOMÉDIO		0,00	0,00	112.196.388,04		112.196.388,04	
411240001 SERVIÇOS SUPLEMENTARES		0,00	120.771,13	2.927.769,11		2.806.997,98	
4190 - RECEITA ALUGUEL S.S.		0,00	0,00	280.249,10		280.249,10	
4190010001 RECEITA DE ALUGUEL TELEFONE		0,00	0,00	680.249,10		680.249,10	
4192 - RECEITAS FINANÇEIRAS		0,00	1.928.048,48	28.277.809,60		26.454.761,12	
419211001 JUROS S/ APLICAÇÃO NEGÓC/PAGMENTS		0,00	0,00	8.079.938,04		8.079.938,04	
419211002 JUROS BANCÁRIOS		0,00	1.928.048,48	22.480.822,09		20.569.803,11	
419290001 DESCONTOS		0,00	0,00	8.386,47		8.386,47	

Por conta dessa informação contábil, a recorrente aduz que Autoridade Fiscal entendeu que o saldo final das contas 4010 e 4112 correspondia ao total de receitas auferidas no mês de outubro. Afinal, ao subtrair o saldo final do saldo inicial (igual a zero), concluiu que o saldo final corresponde à movimentação do período. A partir de tal raciocínio, a Autoridade Fiscal concluiu que a base de cálculo da COFINS reapurada para outubro de 2001 compreendia o

somatório das receitas de vendas e serviços contabilizadas (i.e. R\$ 50.569.102,44 + 215.678.004,80), o que resultaria o valor de R\$ 266.247.107,24.

No entanto, como bem detalhado pela recorrente, verifica-se que o saldo inicial das contas contábeis 4010 e 4112 não era zero, mas assim estava registrado, uma vez que os sistemas contábeis da Recorrente, por uma falha interna, não refletiram os dados dos balancetes anteriores no balancete de outubro de 2001. E isso se deu em razão da mudança do plano de contas da contabilidade da Recorrente.

Isso porque não parece razoável que uma empresa do porte da Recorrente não tenha tido qualquer movimentação anterior ao mês de outubro de 2001 a ponto de não contabilizar um centavo sequer de receita até tal mês. Ao se defrontar com essa situação bastante improvável (para não dizer impossível), a Autoridade Fiscal deveria ter analisado o balancete de setembro de 2001 da Recorrente e verificado que, de fato, até então, a Recorrente já tinha, sim, contabilizado valores a título de receita decorrente de venda de mercadorias e prestação de serviço.

Tanto é assim que o balancete de setembro da Recorrente registra “saldo final” de receitas de vendas e de serviço no valor de R\$ 235.853.421,76(montante este que resulta da subtração das receitas auferidas com venda de mercadorias e prestação de serviço pelo valor contabilizado como “cancelamentos e devoluções”). Confirmam-se abaixo um trecho do balancete de setembro de 2001 e, em seguida, a esquematização do cálculo do saldo final de receitas de vendas e serviços referentes ao mesmo mês:

## Trecho do balancete de setembro de 2001 da Recorrente

Mês: 9 Ano: 2001		AMERICEL S/A BALANCETE		Moeda: R\$ Critério: BR GAAP
Código	Título da Conta ou Nó	Saldo Anterior Valor	Movimento do Mês Valor	Saldo Acumulado Valor
	<b>Resultado do Exercício</b>	<b>124.644.266,87</b>	<b>17.107.019,98</b>	<b>141.751.286,85</b>
	Receita Bruta Vendas/Serviços	-209.081.824,36	-28.283.901,58	-237.365.725,94
	Receita Bruta Vendas/Serviços	-209.081.824,36	-28.283.901,58	-237.365.725,94
300000	Assinatura-Generico	-25.912.912,95	-3.724.370,68	-29.637.283,63
300055	Tempo de Uso Sainte-Vc1	-19.461.473,12	-2.625.106,53	-22.086.579,65
300060	Tempo de Uso Sainte-Vc2	-1.360.133,43	-183.168,66	-1.543.302,09
300065	Tempo de Uso Sainte- Vc3	-4.097.546,05	-607.779,41	-4.705.325,46
300070	Tempo de Uso Sainte-DSL 1	-281.437,73	-23.474,25	-304.911,98
300073	Tempo de Uso Sainte - DSL 2	-1.566.102,84	-198.663,39	-1.764.766,23
300075	Tempo de Uso Sainte-Internac	-281.736,12	16.293,47	-265.442,65
300105	Tempo de Uso Entrante-Tum	-87.087.254,99	-12.892.024,98	-99.979.279,97
300155	Valor Agregado-Pac1	-1.318.232,36	-124.546,56	-1.442.778,92
300160	Valor Agregado-Pac2	-18.009,04	-3.280,57	-21.289,61
300180	Chamadas a Cobras - Generico	-688.175,38	-135.430,10	-823.611,48
300200	Roaming-IN	-4.060.730,36	-788.204,56	-4.848.943,92
300203	Roaming Interno	-80.743,63	-13.979,83	-94.723,46
300205	Roaming - OUT	-2.641.665,34	0,00	-2.641.665,34
300255	Adicional Chamada- Roam Ext	-1.098.215,09	59.943,79	-1.038.271,30
300260	Adicional Chamada Roam Interno	-494,94	107,10	-377,84
300270	Cartao Pre-Pago-Generico	-17.464.808,20	-2.758.738,88	-20.223.547,08
300275	Cessão Meios de Transmissão	-208.742,01	-25.343,99	-234.086,00
300550	Eventuais-Generico	-138.415,97	-22.683,00	-161.098,97
300610	SERVIÇOS DE MENSAGENS	-412.836,17	-66.399,39	-479.235,56
	Serviços	-168.179.664,72	-23.916.856,42	-192.096.521,14
300805	Revenda-Aparelhos Telefon	-8.587.293,05	-439.314,10	-9.026.607,15
300810	Revenda-Apar Telef - Pre-Pago	-32.173.312,96	-3.914.151,63	-36.087.464,59
300815	Revenda-Acessorios	-141.553,63	-13.579,43	-155.133,06
	Mercadorias	-40.902.159,64	-4.367.045,16	-45.269.204,80
	Receita Bruta Vendas/Serviços	-209.081.824,36	-28.283.901,58	-237.365.725,94
	Receita Bruta Vendas/Serviços	-209.081.824,36	-28.283.901,58	-237.365.725,94
	Deduções Rec.Bruta Vendas/Serv	36.775.028,84	4.790.277,64	41.565.306,48
	Descontos Incondicionais	0,00	0,00	0,00
	Serviços	0,00	0,00	0,00
	Mercadorias	0,00	0,00	0,00
	Descontos Incondicionais	0,00	0,00	0,00
	Cancelamentos e Devoluções	1.415.796,52	96.507,66	1.512.304,18
302270	Cartao Pre-Pago - Generico	61.135,05	3.722,08	64.857,13
	Serviços	61.135,05	3.722,08	64.857,13
302805	Revenda-Aparelhos Telefonico	536.319,56	8.131,60	544.451,16
302810	Revenda-Apar Telef - Pre-Pago	815.517,57	84.540,00	900.057,57
302815	Revenda-Acessorios	2.824,34	113,98	2.938,32
	Mercadorias	1.354.661,47	92.785,58	1.447.447,05
	Cancelamentos e Devoluções	1.415.796,52	96.507,66	1.512.304,18

## "Saldo final" de receitas de venda e de serviços – setembro de 2001

	Somatório das receitas de vendas e de serviços
Receitas de vendas e serviços	R\$ 237.365.725,94
Deduções e Cancelamento	R\$ 1.512.304,18 (-)
"Saldo final" de setembro	R\$ 235.853.421,76 (=)

Com base nessa premissa demonstrada pela recorrente, veja-se que o procedimento correto para reapuração da base de cálculo da COFINS de outubro de 2001, requer que se verifique a movimentação mensal de receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços do mês. Para tanto, deve-se subtrair o "saldo final" das receitas de vendas e

de serviços contabilizadas em outubro do “saldo final” dessas mesmas receitas contabilizadas em setembro.

Assim, ao se efetuar a diferença entre tais valores, obtém-se a base de cálculo da COFINS reapurada de R\$ 30.653.928,58 e, por via de consequência, o montante de R\$ 919.617,86 como COFINS devida para o mês de outubro de 2001.

Assim, verifica-se que houve pagamento de COFINS (devidamente comprovado nos autos) no valor de R\$ 1.010.080,92 e que, até o presente momento, não se admitiu qualquer quantia como crédito legítimo da Recorrente relativamente ao mês de outubro de 2001. Dessa forma, devem-se homologar as compensações efetuadas no montante adicional de crédito de R\$ 90.463,06.

Por fim, é de se notar o quarto equívoco que é essencialmente parecido com o primeiro, uma vez que, no equívoco aqui tratado, a Autoridade Fiscal incluiu indevidamente receitas de interconexão na base de cálculo da COFINS (assim como o fez com as receitas de roaming) mesmo em face das seguintes circunstâncias:

- (i) a Recorrente, em suas declarações fiscais, jamais computou as receitas de interconexão relativas às contas contábeis 4112190002 e 4112190012 na base de cálculo da COFINS; (ii) as receitas de interconexão contabilizadas nas contas apontadas (assim com as de roaming) têm origem na prestação de serviços no exterior e, por tal razão, não estão sujeitas à incidência da COFINS conforme determinam o artigo 149, I, §2º da Constituição Federal, o artigo 1º, §3º, I da Lei 10.833/03 e o artigo 6º, II do mesmo diploma legal.

Veja-se, que, de antemão, só de se considerar as mencionadas circunstâncias, o erro da Autoridade Fiscal já restaria evidenciado. Afinal, ao levar a cabo a reapuração da COFINS, a Autoridade Fiscal não só se valeu de meio inadequado (despacho decisório, ao invés de auto de infração) para reapurar base de cálculo de COFINS (em desconformidade com a base de cálculo que já está devidamente apontada nas declarações fiscais da Recorrente), como também considerou como receita tributável uma riqueza que, conforme ditames constitucional e legal, está fora do âmbito de incidência da COFINS.

Veja-se, pela planilha de apuração (constante em “arquivo não paginável” a fls. 81.222) e pela DIPJ 2004 juntadas aos autos (fls. 386) que, à época da apuração, em 2003, a Recorrente considerou, para composição da base de cálculo da COFINS, as contas 4110 e 4112 (relativas respectivamente a “receita venda” e receita de “serviço público restrito”), reduzidas das deduções legais e dos montantes registrados nas contas 4112190002 e 4112190012 (referentes às receitas de interconexão).

Tomando-se o mês de julho de 2003 como exemplo, veja-se, a partir da planilha de apuração da Recorrente, que ela partiu da receita bruta de R\$ 44.409.475,49 (resultado da soma de R\$ 11.426.410,66 com R\$ 32.983.064,83), à qual ainda acresceu o montante de R\$

3.930.916,11, referente a receitas de aluguel, receitas financeiras e demais receitas operacionais. Confira-se trecho da planilha de apuração da Recorrente:

**Trecho da tabela de apuração da Recorrente – julho de 2003**

Descrição	fev-03	mar-03	abr-03	mai-03	jun-03	jul-03
<b>RESUMO BASE DE CÁLCULO PARA RECOLHIMENTO PIS E COFINS 2003 e JAN 2004</b>						
4010 - RECEITA VENDA	(4.770.221,35)	(6.675.407,34)	(9.603.854,56)	(12.845.972,43)	(9.647.413,56)	(11.426.410,66)
4112 - SERVIÇO PÚBLICO RESTRITO	(33.289.269,20)	(35.508.348,66)	(35.682.519,05)	(36.686.680,13)	(37.076.196,44)	(32.983.064,83)
4190 - RECEITA ALUGUEL	(36.351,58)	(4.576,31)	(8.157,03)	(38.329,43)	(38.489,35)	(41.087,10)
4192 - RECEITAS FINANCEIRAS	(3.045.963,64)	(3.274.810,10)	(3.611.831,50)	(12.151.089,45)	(3.940.097,26)	(3.800.124,90)
TOTAL - DEMAIS RECEITAS OPERACIONAIS	(114.942,53)	(364.028,94)	(83.853,63)	(89.306,02)	(85.765,23)	(89.704,11)
<b>BASE DE CÁLCULO PIS COFINS DIPJ</b>	<b>(41.256.748,30)</b>	<b>(45.827.171,35)</b>	<b>(48.990.215,77)</b>	<b>(61.811.377,46)</b>	<b>(50.787.961,84)</b>	<b>(48.340.391,60)</b>
PIS 0,65% - DIPJ	(268.168,86)	(297.876,61)	(318.436,40)	(401.773,95)	(330.121,75)	(314.212,55)
COFINS 3% - DIPJ	(1.237.702,45)	(1.374.815,14)	(1.469.706,47)	(1.854.341,32)	(1.523.638,86)	(1.450.211,75)

Em seguida, confira-se esquematicamente:

**Base de cálculo apurada pela Recorrente em julho de 2003**

<b>Receita Bruta (excluídas as receitas de interconexão e as deduções legais – cf. composição constante da planilha de apuração)</b>	<b>R\$ 44.409.475,49</b>
<b>Receitas Financeiras/Receitas de aluguel/ Outras receitas operacionais não abrangidas pelo faturamento</b>	<b>R\$ 3.930.916,11 (+)</b>
<b>Base de Cálculo</b>	<b>R\$ 48.340.391,60(=)</b>

Assim, a base de cálculo apurada inicialmente pela Recorrente em julho de 2003 e oferecida à tributação pela COFINS foi de R\$ 48.340.391,60, o que ensejou o pagamento (já comprovado nos autos) da COFINS no valor de R\$ 1.450.211,75.

Num segundo momento, ao realizar a reapuração da base de cálculo efetivando as exclusões devidas (relativas às receitas financeiras, receitas de aluguel e outras receitas, ao roaming internacional e às deduções legais), a Recorrente verificou que a base de cálculo correta corresponde a R\$ 44.409.475,49, sendo, nesse sentido, a COFINS devida equivalente a R\$ 1.332.284,26.

Por outro lado, note-se que a Autoridade Fiscal, ao reapurar a base de cálculo da COFINS, partiu da mesma receita de R\$ 48.340.391,60, que consta em DIPJ e não abrange os valores relativos a deduções legais nem mesmo as receitas de interconexão, dela corretamente subtraindo o montante de R\$ 3.930.916,11, relativo às receitas financeiras, receitas de aluguel e receitas de multa que não compõem o faturamento.

Ocorre, no entanto, que a Autoridade Fiscal, conquanto tenha, na reapuração em diligência, partido do valor de receita correto, incluiu indevidamente as importâncias relativas a receitas de interconexão (+ R\$ 757.502,99). Com isso, reapurou a base de cálculo de COFINS para o valor de R\$ 45.166.978,48.

Nesse sentido, a recorrente reitera que, embora a Autoridade Fiscal tenha acertado ao excluir as receitas financeiras, receitas de aluguel e receitas de multa que não compõem o faturamento da base de cálculo da COFINS devida pela Recorrente, cometeu o equívoco de incluir na base de cálculo valores referentes a receitas de interconexão.

A despeito da origem de tais receitas, a Autoridade Fiscal deixou de realizar a exclusão devida, o que resultou num incremento da base de cálculo e, conseqüentemente, da COFINS devida, que chegaria a R\$ 1.355.009,35.

Assim, ao se contrapor a base de cálculo de COFINS reapurada pela Recorrente e pela Autoridade Fiscal para promover a devida adequação ao conceito de faturamento, tem-se: (i) na visão equivocada do Fisco, um crédito de R\$ 95.202,40; (ii) na correta reapuração feita pela Recorrente, um crédito de R\$ 117.927,49.

Note-se como é relevante a diferença: ao manter as receitas de interconexão na base de cálculo da COFINS, aumenta-se indevidamente a COFINS exigida para o período, o que gera um crédito menor de contribuição à Recorrente.

Por outro lado, ao se apurar apropriadamente a base de cálculo de tal tributo, excluindo-se as receitas de interconexão, o valor de COFINS exigida revela-se bastante inferior ao valor efetivamente pago pela Recorrente, o que justifica o seu direito creditório pleiteado.

Como, até o presente momento, a Autoridade Fiscal reconheceu o crédito pleiteado no valor de R\$ 95.202,40 para o mês de julho de 2003, deve-se, ao reverter o quarto equívoco cometido em diligência fiscal, reconhecer o montante adicional de crédito de R\$ 22.725, 09 (exclusivamente no que se refere ao mês de julho de 2003) em favor da Recorrente.

Tendo-se em vista que essa mesma situação de indevida inclusão de receitas de interconexão na base de cálculo da COFINS repete-se de julho de 2003 a janeiro de 2004, é de se seguir, para esses meses, exatamente o percurso lógico para o mês de julho de 2003 acima. Assim, devem-se expurgar os valores relativos às receitas de interconexão (registradas nas contas contábeis 4112190002 e 4112190012) das bases de cálculo reapuradas para o período e reconhecer o crédito pleiteado pela Recorrente relativamente a cada um desses meses.

Quanto aos segundos, terceiro e quarto equívocos apontados pela recorrente, verifica-se que a DRJ não acolheu tais razões de defesa em razão de um só fundamento: a preclusão processual para que a Recorrente aduzisse tais argumentos em Manifestação sobre a Diligência. Confira-se:

“As receitas de interconexão tampouco foram objeto da Diligência Fiscal em tela e sua inclusão na base de cálculo da contribuição não consiste de fato novo trazido aos autos depois de prolatado o referido Despacho Decisório.

Desta feita, é descabida a pretensão da Recorrente de ter acatada as alegações relacionadas ao mérito da tributação das receitas de interconexão, trazidas na manifestação contra relatório de diligência”.

Como a Recorrente tratou pormenorizadamente destes equívocos em Manifestação sobre a Diligência, entendeu a DRJ que teria havido uma inovação indevida das razões de defesa suscitadas no presente processo e que, em virtude disso, não deveriam ser analisadas em julgamento. No entanto, verifica-se que na Manifestação sobre a Diligência, suas considerações sobre os equívocos cometidos pela Autoridade Fiscal em trabalho de diligência fiscal, a Recorrente não esbarra em qualquer preclusão impeditiva de novas alegações no processo.

A uma porque existem equívocos que somente surgiram naquele momento e constituíram, portanto, fatos novos sobre os quais a Recorrente só pôde se pronunciar efetivamente após a apresentação da Manifestação de Inconformidade (conforme reconhece a legislação de processo administrativo fiscal, mais especificamente no artigo 16, §4º, alínea “c” do Decreto 70.235/72).

A duas porque, mesmo que a Recorrente não tenha tratado, em detalhes, destes equívocos em Manifestação de Inconformidade, fato é que, a todo tempo, embasou sua defesa na ratio de que a base de cálculo da COFINS, conformada ao conceito de faturamento, deveria abranger tão somente as receitas decorrentes de vendas e de serviços, de modo que todas as demais deveriam ser excluídas da apuração.

Isso porque no item IV.2. da segunda Manifestação de Inconformidade, a realização da diligência fiscal, não era possível identificar, a partir da Planilha de Cálculo de Crédito constante do Despacho Decisório, a exata composição da base de cálculo reapurada pela Autoridade Fiscal a ponto de, já na Manifestação de Inconformidade, terem sido indicados cada um dos erros incorridos pela Autoridade Fiscal na apreciação do crédito pleiteado.

Assim, entendo que assiste razão a Recorrente. Isso porque compreende não só a necessidade de se expurgarem, da mencionada base de cálculo, receitas que não compõem o conceito de faturamento, mas também aquelas que decorrem da exportação de serviços pela Recorrente, bem como as receitas de roaming internacional e de interconexão.

Diante das considerações, deve ser reformada a decisão proferida pela DRJ.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto da eminente relatora, a maioria do colegiado divergiu em relação às seguintes matérias **i)** receitas de interconexão **ii)** cancelamentos de serviços (agosto de 2001) e **iii)** saldo acumulado de receitas (de janeiro a outubro de 2001), bem como em relação ao fundamento do provimento parcial relativo às receitas de roaming internacional, pelas razões que passo a expor.

**1. Receitas de interconexão, cancelamentos de serviços (agosto de 2001) e saldo acumulado de receitas (de janeiro a outubro de 2001)**

Pertinente, para o entendimento da questão, fazemos uma breve análise dos principais atos processuais ocorridos até aqui.

Na origem, por meio do Despacho Decisório nº 858/2016 (fls. 240895-240903), a autoridade fiscal esclareceu a forma como foi efetuada a apuração da base de cálculo com base nos balancetes e nos livros diário e razão apresentados pela recorrente:

Quanto a Base de cálculo e consequente cálculo da COFINS devida em cada período de apuração, com base nos Balancetes, e nos livros Diário e Razão apresentados pela contribuinte, elaborou-se uma planilha denominada Planilha de Cálculo do Crédito (anexo único deste Despacho). Na tabela consta as seguintes colunas: A coluna 01 é o período de apuração; **a coluna 02 é o valor da receita bruta de vendas e serviços, considerou-se o somatório das receitas de vendas de mercadorias e serviços, registradas na escrituração contábil nas contas 4010 e subcontas e 4112 e subcontas respectivamente; a coluna 03 traz o valor das deduções assim consideradas o valor das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos concedidos incondicionalmente, conforme prescrito no parágrafo único do artigo 2º da LC 70/91, valores esses que se acham registrados nas subcontas relacionadas as contas de receita 4010 e 4012 [...]**

O texto é claro no sentido de que, para se chegar à base de cálculo da COFINS, a autoridade fiscal partiu dos valores de vendas de mercadorias e serviços contabilizados pela própria recorrente nas contas contábeis 4010 e 4012 e suas respectivas subcontas, e deduziu as vendas canceladas, devolvidas e os descontos incondicionais concedidos, valores também escriturados nas mencionadas contas.

Não obstante, em sua Manifestação de Inconformidade apresentada em 14/06/2016, de forma preliminar, a recorrente contestou a base de cálculo dos meses de outubro a dezembro de 2001, sob a alegação de que:

[...] a D. Autoridade Fiscal recalculou a receita bruta da Manifestante tomando como base as contas contábeis 4010 e 4112 dos balancetes apresentados.

No entanto, por razão totalmente desconhecida, para o período apontado acima, a D. Autoridade Fiscal aparentemente deixou de tomar como receita bruta o somatório das receitas registradas nas contas contábeis 4010 e 4112.

Além disso, no mérito, impugnou, especificamente, as seguintes matérias:

- i. A inclusão indevida de receitas de roaming internacional na base de cálculo da COFINS nos meses de janeiro de 1999 a maio de 2000
- ii. A inclusão indevida de receitas financeiras, de aluguel e outras receitas não abrangidas pelo conceito de faturamento de outubro de 2001 a janeiro de 2004
- iii. A inclusão em duplicidade das receitas de juros na receita bruta reapurada em outubro e dezembro de 2001

Isso está claro, inclusive, na estruturação de seu recurso:

IV. DO DIREITO .....	9
<i>Questões Preliminares</i> .....	9
IV.1 – Impossibilidade de a D. Autoridade Fiscal fiscalizar a apuração da COFINS .....	9
IV.1.1. <i>Inadequação do meio (necessidade de MPF e da lavratura de Auto de Infração) e incompetência da D. Autoridade Fiscal para reapurar a COFINS</i> .....	11
IV.1.2. <i>Burla à regra da decadência</i> .....	16
IV.2. Falta de demonstração da base de cálculo considerada pela D. Autoridade Fiscal de outubro a dezembro de 2001 .....	18
<i>Questão de Mérito</i> .....	23
IV.3. A efetiva existência do direito creditório e os equívocos cometidos pela D. Autoridade Fiscal .....	23
IV.3.1.A <i>inclusão indevida de receitas de roaming internacional na base de cálculo da COFINS nos meses de janeiro de 1999 a maio de 2000</i> .....	24
IV.3.2. <i>A inclusão indevida de receitas financeiras, de aluguel e outras receitas não abrangidas pelo conceito de faturamento de outubro de 2001 a janeiro de 2004</i> .....	28
IV.3.3. <i>A inclusão em duplicidade das receitas de juros na receita bruta reapurada em outubro e dezembro de 2001</i> .....	34

Assim, observa-se que foi possível à recorrente, apesar do alegado erro nos valores das bases de cálculo de outubro a dezembro de 2001, impugnar as matérias de mérito, como a inclusão das receitas de roaming internacional e de receitas financeiras e de aluguel na base de cálculo apurada pela autoridade fiscal.

Ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, considerando o argumento preliminar da recorrente relativo à base de cálculo de outubro a dezembro de 2001, a 4ª Turma da DRJ09, de fato, constatou divergências, relativamente aos meses de outubro a dezembro de 2001, entre os valores das contas contábeis indicadas como origem da determinação da base de cálculo e os valores constantes da planilha de apuração, motivo pelo qual decidiu por converter o julgamento em diligência para que fossem feitos os esclarecimentos pertinentes.

Em resposta, foi elaborada a Informação Fiscal Diort/DRF Brasília/DF nº 236/2017 (fls. 241062-241065), em que a autoridade fiscal reconheceu os equívocos no cálculo e apresentou nova planilha com valores corrigidos.

Intimada do resultado da diligência, a recorrente se manifestou em relação à Informação Fiscal de fls. 241062-241065. Nessa manifestação, a recorrente, sob a alegação de que *“a enumeração pela Manifestante desses equívocos incorridos no Despacho Decisório foi meramente exemplificativa”*, trouxe também as seguintes matérias:

- i. inclusão de indevida de receitas de interconexão na base de cálculo da COFINS (julho de 2003 a janeiro de 2004);

- ii. inclusão de indevida de valores relativos a cancelamentos de serviços na base de cálculo da COFINS (agosto de 2001); e
- iii. consideração indevida de saldo acumulado na base de cálculo de COFINS (outubro de 2001)

Como se vê, trata-se de matérias estranhas ao objeto da diligência, tratando-se de verdadeira inovação recursal. Em que pese tenha havido erro de cálculo no primeiro despacho decisório, tal erro foi saneado por meio de diligência que teve escopo específico. Incabível acatar o argumento da recorrente de que, em sua Manifestação de Inconformidade, “*a enumeração pela Recorrente desses equívocos incorridos no Despacho Decisório foi meramente **exemplificativa***”.

Como bem observou a autoridade julgadora de primeira instância em seu voto:

A Recorrente argumenta que em sua Manifestação de Inconformidade teria trazido apenas “meros exemplos de equívocos cometidos pela Autoridade Fiscal até então”, pretendendo, que outros argumentos sejam acolhidos.

Ocorre porém que uma peça impugnatória não pode ser genérica e muito menos exemplificativa. Há que ser exaustiva, trazendo “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui”. A Manifestação de Inconformidade apresentada pela interessada é o ato inaugural do contencioso administrativo e é exatamente os argumentos nela trazidos que determinam o escopo da lide, como se vê dos artigos 14, 15 e 16 do decreto 70.235/72. Tanto que, nos exatos termos do art. 17 do mesmo decreto “Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

Conclui-se então que em sendo inconteste uma matéria, esta não integra a lide e, portanto, o julgador administrativo fica impedido de pronunciar-se em relação ao conteúdo do feito fiscal que com elas se relaciona.

Nesse sentido, a decisão recorrida já havia considerado que as alegações relativas a **i) inclusão de indevida de receitas de interconexão na base de cálculo da COFINS (julho de 2003 a janeiro de 2004), ii) inclusão de indevida de valores relativos a cancelamentos de serviços na base de cálculo da COFINS (agosto de 2001) e iii) consideração indevida de saldo acumulado na base de cálculo de COFINS (outubro de 2001)** não integravam a lide. Veja-se:

Pois bem, as questões em tela já estavam presentes e eram aferíveis a partir do Despacho Decisório em análise, razão pela qual a ocasião oportuna para contestá-las era através da Manifestação de Inconformidade contra este apresentada. Assim não o fazendo, a interessada perdeu a oportunidade de fazê-lo, nos termos dos artigos 15, 16 e 17 do Decreto no 70.235/72, não lhe sendo possível, portanto, se aproveitar da manifestação contra o relatório de diligência para inovar em suas contestações contra o feito fiscal anterior.

Além de entender, assim como a decisão recorrida, que se trata de matérias preclusas, destaque-se que não há, no Recurso Voluntário, impugnação expressa relativa à falta de

conhecimento dessas matérias pelo acórdão recorrido, o que seria pertinente, já que se trata de matéria que precede a apreciação do mérito.

## 2. Receitas de roaming internacional (*roaming out*)

Em relação às receitas de roaming internacional, o colegiado acompanhou a relatora pelas conclusões, adotando a alteração de critério jurídico pelo acórdão recorrido como fundamento da decisão. Vejamos.

As receitas em questão são receitas de exportação de serviços, identificadas nos balancetes de maio/1999 a dezembro/1999 como *roaming out*, que foram incluídas pela autoridade fiscal na base de cálculo da COFINS.

A recorrente alegou, em sua Manifestação de Inconformidade, que:

[...] as referidas receitas têm origem na prestação de serviços de roaming no exterior, sobre os quais há imunidade de incidência de contribuições sociais, nos termos do inciso I, §2º do artigo 149 da Constituição Federal, in verbis:

*“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

(...)

*§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:*

*I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”*

Por se tratarem de receitas não alcançadas pela incidência de COFINS, as receitas provenientes de serviços prestados no exterior não integram a base de cálculo desta contribuição [...]

Ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, o acórdão recorrido concluiu que:

A imunidade às contribuições sociais das receitas decorrentes de exportação somente foi inserida no texto constitucional com a Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, que incluiu o §2º, inciso I ao artigo 149 da Constituição Federal. Já a lei nº 10.833, é de 2003.

No mais, em se tratando de exclusão da tributação pela Cofins de receitas de prestação de serviços ocorridas entre maio de 1999 a maio de 2000, também não mais se aplica a Lei Complementar no 70, de 30 de dezembro de 1991, mas a Medida Provisória no 1.858-6, de 29 de junho de 1999.

[...]

A Medida Provisória no 1.858-6, de 29 de junho de 1999, atual Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, em seu art. 14, III, adiante transcrito, redefiniu a regra de isenção da Cofins e revogou todos os dispositivos legais existentes, inerentes a matéria:

*Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas: (Grifou-se)(...)III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;*

*(...)*

*Art. 23. Ficam revogados:*

*(...)*

*b) o art. 7º da Lei Complementar no 70, de 1991, e a Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996; (destaquei)*

Como se vê, a Lei Complementar nº 85/96, que alterou a redação do art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, não introduziu qualquer restrição à fruição do benefício fiscal; o ingresso de divisas como condição ao benefício da isenção não foi utilizado expressamente pelo art. 7º da LC nº 70/91 para compor a definição do que seria venda de serviços para o exterior.

Tal condição veio com a Medida Provisória no 1.858-6/1999, para fatos ocorridos a partir de 01/02/1999. A partir desta data, a fruição da isenção sobre receitas decorrentes da prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior fica condicionada à efetiva e comprovada ocorrência do ingresso de divisas.

Como se vê, o acórdão trouxe à baila a Medida Provisória 1.858/1999, que não havia sido aventado até então, razão pela qual se entendeu por acompanhar a relatora pelas conclusões na matéria.

### 3. Dispositivo

Ante o exposto, o voto é no sentido de:

#### 1. Negar provimento às alegações recursais relativas a:

- i. inclusão de indevida de receitas de interconexão na base de cálculo da COFINS (julho de 2003 a janeiro de 2004);
- ii. inclusão de indevida de valores relativos a cancelamentos de serviços na base de cálculo da COFINS (agosto de 2001); e
- iii. consideração indevida de saldo acumulado na base de cálculo de COFINS (outubro de 2001)

#### 2. Dar **parcial provimento** ao recurso, para excluir da base de cálculo da COFINS as receitas de roaming internacional (maio de 1999 a maio de 2000)

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Luiz Bueno da Cunha**