



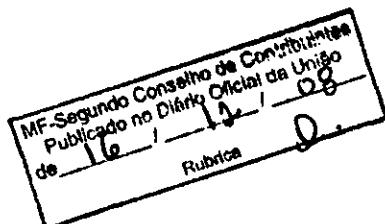
**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**SEGUNDA CÂMARA**

---

**Processo nº** 15374.003269/2001-66  
**Recurso nº** 129.800 De Ofício e Voluntário  
**Matéria** Auto de Infração - Cofins  
**Acórdão nº** 202-18.262  
**Sessão de** 18 de setembro de 2007  
**Recorrentes** DRJ NO RIO DE JANEIRO - RJ e EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A - EMBRATEL  
Empresa Brasileira de Telecomunicações S/A - EMBRATEL

---

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 26, 10, 07  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136



Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1997 a 30/11/1997,  
01/07/1999 a 31/12/2000

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.  
OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL.

Não implica renúncia ou desistência à via administrativa a opção do contribuinte pela via judicial, se não há identidade entre as matérias discutidas numa e noutra esfera.

**NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. PRORROGAÇÃO.**

Para a prorrogação do mandado de procedimento fiscal, basta a sua emissão durante o prazo de validade, não havendo óbice a que a ciência do sujeito passivo ocorra em data posterior à expiração daquele.

**NULIDADE. PEDIDO DE PERÍCIA.  
INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.**

Não é nula a decisão que obedeceu aos ritos do Decreto nº 70.235/72, se não se vislumbra nos autos qualquer prejuízo ao princípio da ampla defesa, que foi plenamente observado pelas autoridades fiscal e julgadora e exercitado plenamente pelo interessado, tanto na peça impugnatória quanto no recurso voluntário.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA  
APRESENTADO EM GRAU DE RECURSO  
VOLUNTÁRIO. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia que nada acrescentaria aos elementos constantes dos autos, considerados suficientes para a formação do convencimento do julgador, a teor do disposto nos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72.

REtenção NA FONTE POR ÓRGÃOS PÚBLICOS. COMPENSAÇÃO.

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento extingue-se, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que as receitas forem tributadas. O fato de os órgãos públicos estarem obrigados a efetuar a retenção, conforme art. 64 da Lei nº 9.430/96, não é suficiente para garantir o direito à compensação. A prestadora do serviço precisa comprovar que houve, de fato, a retenção, apresentando os comprovantes de pagamento em que conste os valores retidos, o Comprovante Anual de Rendimentos ou por meio da Declaração de Informações (Dirf) prestada à Secretaria da Receita Federal pela fonte pagadora. Inexistente a comprovação, mantém-se a glosa.

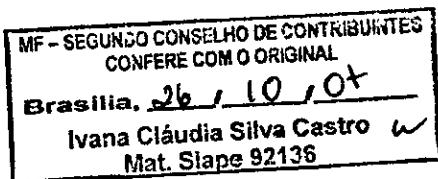
VALORES DEPOSITADOS JUDICIALMENTE.  
LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. CABIMENTO.

O lançamento do crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa por depósitos judiciais destina-se a prevenir a decadência e constitui dever de ofício do agente do Fisco.

MULTA DE OFÍCIO. EXISTÊNCIA DE DEPÓSITO INTEGRAL DA PARCELA NÃO QUITADA. CANCELAMENTO.

Exclui-se a multa de ofício lançada sobre os depósitos relativos aos fatos geradores de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000, devendo a contribuição relativa a estes meses, cujo lançamento foi constituído para prevenir a decadência e está com a exigibilidade suspensa, receber o mesmo tratamento dado aos demais valores depositados.

JUROS DE MORA. DÉBITOS SUSPENSOS POR DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. NÃO CABIMENTO.



No lançamento destinado a prevenir a decadência, de crédito tributário suspenso por depósito integral, não cabe a exigência de juros de mora.

RECEITAS DO TRÁFEGO INTERNACIONAL ENTRANTE E DIREITOS DE PASSAGEM. ISENÇÃO. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES. PERÍODO ANTERIOR A 1º/02/1999. LC Nº 70/91, ART. 7º e LC Nº 85/96.

O inciso I do art. art. 7º da LC nº 70/91, na redação que lhe foi dada pela LC nº 85/96, não se exige que o serviço exportado seja prestado no exterior, mas apenas que a sua utilização se dê no exterior. Também não exige que o pagamento represente ingresso de divisas, bastando que represente receita de origem estrangeira.

LANÇAMENTO. VALORES DECLARADOS EM DCTF. POSSIBILIDADE.

De acordo com o disposto no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158/2001, serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados.

MULTA DE OFÍCIO. VALORES DECLARADOS EM DCTF. EXCLUSÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

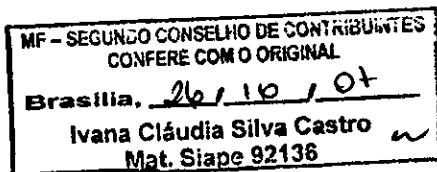
Exclui-se a multa de ofício lançada sobre os valores declarados em DCTF, pela aplicação retroativa do disposto no *caput* do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, com fundamento no art. 106, II, c, do CTN.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO.

É cabível a exigência, no lançamento de ofício, de juros de mora calculados com base na variação acumulada da taxa Selic, nos termos da previsão legal expressa no art. 13 da Lei nº 9.065, de 20/06/1995.

RECURSO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. DÉBITO SUSPENSO POR DEPÓSITO JUDICIAL. NÃO CABIMENTO.

Se os depósitos precedem ao auto de infração, a suspensão da exigibilidade deve ser considerada em relação a cada fato gerador em que o crédito tributário discutido judicialmente foi depositado integralmente. Conseqüentemente, sobre esta parte não cabe a multa de ofício, estando correta a decisão de primeira instância que concluiu pelo seu cancelamento.



Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE: I) Quanto ao recurso voluntário, em dar provimento parcial da seguinte forma: a) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto à nulidade por vício no MPF. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente), Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martinez López, que votaram por dar provimento parcial nesta parte para cancelar o lançamento em relação ao mês de dezembro de 2000; b) por unanimidade de votos, em dar provimento para: 1) excluir a multa de ofício lançada nos meses de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000, sobre os valores depositados em juízo, e nos meses de fevereiro a novembro de 1997, exigida sobre os valores declarados em DCTF; 2) excluir os juros de mora sobre a totalidade dos valores depositados no período de agosto de 1999 a outubro de 2000; e 3) cancelar o lançamento decorrente da glosa de compensação da Cofins, paga sobre receitas de tráfego internacional entrante e de direitos de passagem. II) Quanto ao recurso de ofício, por unanimidade de votos, em negar provimento. Fizeram sustentação oral o Dr. João Marcos Colussi, OAB/SP nº 109.143, advogado da recorrente, e o Dr. Péricles Leite Patriota, Procurador da Fazenda Nacional.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

  
ANTONIO ZOMER

Relator

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 26, 10, 01
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siape 92136

Participaram, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

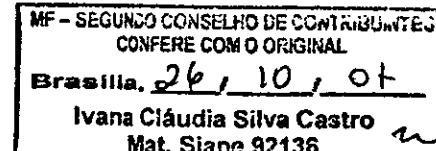
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE: I) Quanto ao recurso voluntário, em dar provimento parcial da seguinte forma: a) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto à nulidade por vício no MPF. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Ivan Allegretti (Suplente), Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López, que votaram por dar provimento parcial nesta parte para cancelar o lançamento em relação ao mês de dezembro de 2000; b) por unanimidade de votos, em dar provimento para: 1) excluir a multa de ofício lançada nos meses de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000, sobre os valores depositados em juízo, e nos meses de fevereiro a novembro de 1997, exigida sobre os valores declarados em DCTF; 2) excluir os juros de mora sobre a totalidade dos valores depositados no período de agosto de 1999 a outubro de 2000; e 3) cancelar o lançamento decorrente da glosa de compensação da Cofins, paga sobre receitas de tráfego internacional entrante e de direitos de passagem. II) Quanto ao recurso de ofício, por unanimidade de votos, em negar provimento. Fizeram sustentação oral o Dr. João Marcos Colussi, OAB/SP nº 109.143, advogado da recorrente, e o Dr. Péricles Leite Patriota, Procurador da Fazenda Nacional.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

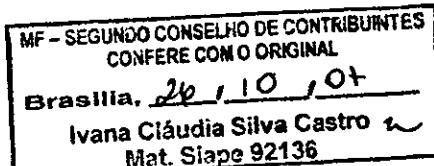
Presidente

  
ANTONIO ZOMER

Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, as Conselheiras Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero.



## Relatório

Este processo já foi apreciado duas vezes por esta Câmara. No primeiro julgamento anulou-se a decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa. Em decorrência, nova decisão foi proferida pela DRJ e novo recurso voluntário foi apresentado pela contribuinte. Na segunda oportunidade, o julgamento foi convertido em diligência.

Apesar destes fatos, considero necessário um relatório sucinto dos fatos processuais. O relatório completo e detalhado consta da Resolução nº 202-00.943, e pode ser consultado às fls. 789/800.

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 30/38, relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, referente ao período de apuração de 02/97 a 11/97 e 07/99 a 12/2000.

A empresa ingressou com ação judicial para discutir a constitucionalidade da Lei nº 9.718/99, tanto no tocante à ampliação da base de cálculo quanto ao aumento da alíquota da Cofins.

O auto de infração, cuja ciência se deu em 21/08/2001, decorreu da falta de recolhimento da contribuição, por conta da realização de depósito judicial da parcela relativa ao acréscimo de 1% na alíquota, e das seguintes glosas de compensações consideradas indevidas pelo Fisco:

(1) compensação, no mês de agosto de 1997, da importância de R\$ 44.316,75, relativa à Cofins incidente sobre receita proveniente de direito de passagem (DDP), resultante de contratos de cessão de direito de uso de redes de telecomunicações, assinados pela Embratel e companhias prestadoras de serviços de telecomunicações situadas em outros países;

(2) compensação, no período de abril a julho de 1999, de valores de Cofins paga sobre receita relativa ao Tráfego Internacional Entrante, decorrente de ligações telefônicas internacionais iniciadas no exterior e destinadas ao Brasil, com a utilização, por companhias telefônicas estrangeiras, da rede doméstica brasileira;

(3) compensação de Cofins retida na fonte por órgãos públicos, por falta de comprovação (glosa parcial).

Em relação ao tráfego internacional entrante, a fiscalização entendeu tratar-se de cessão de direito de uso de redes de telecomunicações, não se confundindo a utilização da infra-estrutura de telecomunicações com prestação de serviços técnicos. Além disto, a empresa, apesar de intimada, não logrou comprovar os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e o respectivo ingresso das divisas.

Irresignada, a autuada impugnou a exigência, com base, em síntese, nas seguintes alegações:

Em preliminar:

- requer a nulidade do lançamento, por irregularidades existentes no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), uma vez que a ciência da prorrogação foi posterior ao término

fixado inicialmente para o encerramento da ação fiscal. Alega, também, que o MPF não outorgava poderes para a fiscalização do período de apuração de dezembro de 1999 e, portanto, a autoridade lançadora não poderia englobar na autuação os valores referentes a esse período;

- requer, ainda, a nulidade do feito fiscal em relação à parte relativa à obrigação tributária decorrente da prestação de serviços a órgãos da Administração Pública Direta, alegando insujeição passiva, pois, na forma do art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN, em se configurando dita prestação de serviços, ocupam o pólo passivo da obrigação tributária, aqueles órgãos, aos quais atribuiu a lei a responsabilidade pela retenção da contribuição, quando da efetivação da contraprestação pecuniária pelos serviços por eles contratados;

- defende a inaplicabilidade ao caso do disposto no art. 38 da Lei nº 6.830/80, por não existir identidade entre os objetos processuais relativos à esfera judicial, onde se discute o direito em si mesmo, e administrativo, onde se examina a hipótese em concreto, desencadeada pela autuação fiscal e apresentado-se outros argumentos.

No mérito, apresenta as seguintes alegações:

- se o objetivo da autoridade fiscal era resguardar os interesses da Fazenda Nacional em face do instituto da decadência, não deveria ter exigido os juros de mora e a multa de ofício sobre os valores depositados judicialmente;

- as receitas auferidas na exportação de serviços são isentas da tributação pela Cofins, por força do disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, com as alterações do art. 1º da Lei Complementar nº 85/96, bem como, por força do disposto no art. 14, III, da MP nº 1.858-6/99, não se justificando a glosa da compensação da Cofins paga sobre os valores recebidos a título de Direito de Passagem e Tráfego Entrante;

- os valores da contribuição compensada com a Cofins retida na fonte por órgãos públicos com base no art. 64 da Lei nº 9.430/96 consideram-se efetivamente pagos, de conformidade com a IN SRF nº 21/97, pois, caso contrário, ter-se-ia que admitir que os órgãos públicos descumprem a lei;

- a entrega das competentes Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) pelas empresas responsáveis pela retenção tributária, nos termos da IN SRF nº 03/2001, torna desnecessária qualquer outra comprovação daquilo que a Receita Federal já tem conhecimento;

- a comprovação das retenções da contribuição ficou prejudicada pelo fato de a impugnante não ter recebido os comprovantes anuais das retenções ou de cópias dos Darfs. A efetivação das mesmas, contudo, pode ser comprovada através do exame de sua contabilidade, onde foram registrados os valores dos tributos retidos na fonte quando da efetiva liquidação de suas faturas;

- tal fato foi, inclusive, atestado por empresa de auditoria independente, que concluiu (fls. 221/223), com base em análise por amostragem de documentos e controles internos, que os órgãos públicos federais efetuaram pagamentos à impugnante pelos serviços prestados, aplicando-lhes o desconto preconizado no art. 64 da Lei nº 9.430/96;

- a autoridade fiscal não logrou êxito em descharacterizar os lançamentos contábeis efetuados pela impugnante, que têm o condão de demonstrar que os valores

recebidos foram líquidos das exações descontadas no regime de fonte, por força dos arts. 223 e 224 do RIR/94;

- a doutrina é unânime em afirmar que a escrituração contábil faz prova a favor do contribuinte, do que dão mostras os excertos doutrinários transcritos (fls. 139 a 141);

- alega, também, que a exigência da Cofins à alíquota de 3% sobre a totalidade das receitas, nos meses de 07/1999 a 12/2000, é ilegal e inconstitucional, assim como o é a cobrança de juros, calculados com base na taxa Selic.

Ao final, a impugnante requer a desconstituição do crédito tributário e o cancelamento do auto de infração.

A DRJ no Rio de Janeiro - RJ rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, conheceu parcialmente da impugnação (apenas no tocante à matéria não discutida em juízo). Assim, manifestando-se pela procedência parcial da ação fiscal, determinou a manutenção dos juros de mora e a exclusão da multa de ofício incidente sobre a parcela do crédito tributário discutida judicialmente e garantida por depósitos judiciais. Manteve também – até decisão judicial definitiva – a suspensão da exigibilidade da parte do crédito tributário objeto de discussão junto ao Judiciário. A decisão de primeiro grau, Acórdão DRJ/RJOII nº 426/2002, encontra-se às fls. 331/349.

No recurso voluntário, constante às fls. 375/409, instruído com os documentos de fls. 410/506, a empresa informa que, em razão de liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 2002.51.01.015599-0 (fls. 505/506), está desobrigada da apresentação da garantia exigida nos termos da Lei nº 10.522/2002, para seguimento do recurso voluntário. No entanto, por medida de precaução, a recorrente procedeu ao arrolamento de bens (fls. 452/455), ressalvando que este se tornará sem efeito no período em que viger a liminar.

Na peça recursal, a contribuinte esclarece que, no exercício de suas atividades, aufera receitas provenientes de fontes estrangeiras em decorrência da utilização – por companhias telefônicas estrangeiras – dos serviços de telecomunicações por ela prestados nas ligações iniciadas no Exterior e destinadas ao Brasil. Trata-se do denominado “tráfego entrante”, caracterizado, pois, por receitas de prestação de serviços, e não, por receitas decorrentes da cessão de direitos de uso de redes de telecomunicações, como entendeu a fiscalização.

Em suas alegações, a recorrente reproduz as razões de defesa apresentadas por ocasião da impugnação, aduzindo, ainda, em síntese:

- preliminarmente, a argüição de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, tendo em vista a falta de apreciação do pedido de perícia constante da peça impugnatória;

- no mérito, a contestação da aplicação dos juros de mora sobre os valores depositados judicialmente, sob o argumento de que o suposto “atraso” no pagamento da exação justifica-se em função da medida judicial, o que não decorre de fato ou omissão imputável ao contribuinte. Neste sentido, entende que, estando ausentes os requisitos caracterizadores da mora, não há que se falar em juros moratórios.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 26, 10, 07
Ivana Cláudia Silva Castro
Mat. Siape 92136

CC02/C02  
Fls. 8

Diante do exposto, requer a reforma da decisão de primeiro grau, com o cancelamento do auto de infração, porque lavrado em decorrência de procedimento fiscalizatório eivado de vícios. Caso seu recurso não seja acolhido nestes termos, a contribuinte requer a anulação da decisão recorrida, com realização de diligência, para que, então, nova decisão administrativa possa ser proferida.

Em 18/11/2002, a recorrente fez juntar aos autos os documentos de fls. 509/512, com os quais pretende comprovar que a receita auferida a título de "tráfego entrante" constitui típica hipótese de receita de prestação de serviços de comunicação.

Apreciando o recurso voluntário, na sessão de 1º de julho de 2003, este Colegiado houve por bem anular a decisão recorrida, emitindo o Acórdão nº 202-14.927, presente às fls. 514/525, cuja ementa foi assim redigida:

*"NORMAS PROCESSUAIS - CERCEAMENTO DE DEFESA. O fato de no julgamento de primeira instância não haver apreciação de pedido de perícia formulado na peça impugnatória, macula a decisão então proferida, com o vício insanável do cerceamento do direito de defesa. Devendo o julgador ad quem, em sede de preliminar, decretar a nulidade do processo a partir do ato viciado.  
Processo ao qual se anula a partir da decisão de primeira instância, inclusive."*

Em 12/12/2003, a DRJ no Rio de Janeiro - RJ proferiu nova decisão, consubstanciada no Acórdão DRJ/RJOII nº 4.147 (fls. 540/565), decidindo, em síntese:

- (1) rejeitar a preliminar de nulidade;
- (2) indeferir o pedido de perícia;
- (3) não conhecer da impugnação na parte discutida judicialmente;
- (4) excluir a multa de ofício da parcela do crédito tributário discutida judicialmente nos períodos de agosto a novembro de 1999, janeiro, março a junho e agosto a outubro de 2000, conforme tabela constante do voto vencedor, à fl. 563;
- (5) manter os juros de mora sobre a parte depositada, para que o acerto seja feito na conversão em renda; e
- (6) manter o crédito tributário remanescente, com os devidos acréscimos legais.

Houve recurso de ofício em relação à parte excluída, que corresponde à multa de ofício aplicada sobre parte dos valores depositados judicialmente.

No novo recurso voluntário, juntado às fls. 578/622, a contribuinte insurge-se contra o não acolhimento do seu pedido de perícia, que teria o condão de demonstrar os valores brutos e líquidos das receitas de prestação de serviços a órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal no período abrangido pelo auto de infração, com o fim de identificar e quantificar as retenções na fonte relativamente à Cofins, bem como demonstrar a redução da base de cálculo da Cofins pela exclusão das receitas de prestação de serviços a

↓  
X

J

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 26, 10, 04
Ivana Cláudia Silva Castro Mat. Siage 92136

CC02/C02  
Fls. 9

residentes e domiciliados no exterior (isentos nos termos da LC nº 85/96 e MP nº 1.858-6/99) no período de julho de 1999 a dezembro de 2000.

Alega que cumpriu todos os requisitos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, demonstrando as divergências entre os valores apurados pelo Fisco e os apontados pela empresa em planilhas, de forma que o indeferimento do pedido de perícia representa a negação do seu direito de defesa, violando o princípio inscrito no art. 5º, LV, da CF/88. Em consequência, requer a anulação da decisão recorrida, por ter impedido a produção das provas que comprovariam os equívocos ocorridos no lançamento.

Ainda em preliminar, renova os argumentos apresentados nos recursos anteriores, no que diz respeito à existência de irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal, aptos à decretação de nulidade do lançamento.

No tocante ao mérito, as inovações do novo recurso dizem respeito à manutenção dos juros de mora e da multa de ofício sobre os valores relativos à majoração de alíquota da Cofins em 1%. Com respeito à multa, apresenta de forma detalhada as suas razões de discordância pela manutenção da mesma nos meses de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000, sob o argumento de os depósitos efetuados nesses meses não foram integrais. Ao final, requer o cancelamento total dos valores lançados nos respectivos meses, pois a parte do crédito tributário relativo à majoração de alíquota não depositada nesses meses teria sido paga diretamente aos cofres da União, conforme demonstrado.

Sobre o título de "*Do descabimento da exigência de multa de ofício em relação a créditos declarados pelo contribuinte*", a recorrente alega que os valores lançados no período de fevereiro a novembro de 1997 devem ser excluídos do auto de infração, posto que, da mesma forma que os valores exigidos nos meses de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000, tais valores haviam constado em DCTF, ou seja, já teriam sido lançados pela empresa.

No mais, reedita os argumentos da impugnação e do recurso voluntário anterior, requerendo, ao final, o cancelamento total do auto de infração.

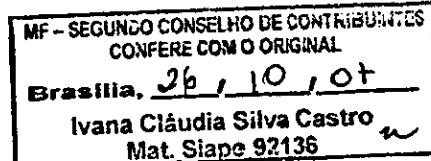
Às fls. 684/685, a autoridade preparadora informa que foi efetivado arrolamento de bens para fins de seguimento do recurso voluntário.

Em 05/08/2005, a recorrente requereu ao presidente da Câmara a juntada aos autos do Parecer Jurídico emitido pelo advogado Heleno Taveira Tôrres, que foi anexado às fls. 688/780.

Reapreciando o feito na sessão de 20 de fevereiro de 2006, este Colegiado houve por bem converter o julgamento do recurso em diligência, conforme Resolução nº 202-00.943, constante às fls. 789/800, para que a autoridade fiscal esclarecesse:

(1) – se a parte questionada judicialmente (acréscimo de 1% na base de cálculo da Cofins), não depositada relativamente aos fatos geradores ocorridos nos meses de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000, foi, de fato, paga por meio de Darf; e

(2) – se a compensação da Cofins retida por órgãos públicos, cuja glosa deu origem ao lançamento relativo ao período de fevereiro a novembro de 1997, foi efetivada nas DCTFs dos referidos períodos, juntando cópia das mesmas aos autos.



CC02/C02  
Fls. 10

Respondendo aos questionamentos da Câmara, o autor da diligência informa, na fl. 1001, que:

- os valores depositados a menor para os fatos geradores de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000 foram, de fato, recolhidos por Darf; e

- os valores compensados como Cofins retida por órgãos públicos no período de fevereiro a novembro de 1997 foram indicados nas DCTF.

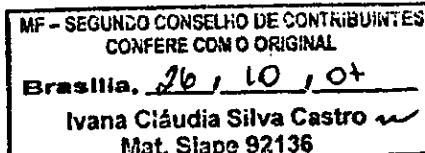
Instada a conhecer do relatório de diligência, a recorrente manifestou-se, às fls. 1004/1009, informando, preliminarmente, que os valores em litígio neste processo restringem-se àqueles cuja exigibilidade não está suspensa por força dos depósitos judiciais, uma vez que aqueles, após a decisão de primeira instância, foram transferidos para o Processo nº 10768.008711/2002-84, com exceção dos depósitos relativos aos fatos geradores de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000, mantidos neste processo, em virtude do entendimento da DRJ de que os valores depositados não foram integrais.

Para estes fatos geradores, insiste no cancelamento da multa de ofício e requer a transferência do principal para o Processo nº 10768.008711/2002-84.

Por fim, argúi que todos os valores declarados em DCTF devem ser excluídos do lançamento, e não apenas a multa de ofício, em face do disposto no art. 18 da Lei nº 10.833/2003. Isto porque a diligência teria comprovado que houve, de fato, a retenção pelos respectivos órgãos públicos.

Ao final, requer o provimento integral do seu recurso, com o cancelamento total da parte do auto de infração objeto de discussão no presente processo administrativo.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

As questões postas em julgamento no presente processo são as seguintes:

1 – preliminar de nulidade do auto de infração, por irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal;

2 – preliminar de nulidade da decisão recorrida, por conta do indeferimento do pedido de perícia;

3 – pedido de diligência/perícia apresentado em grau de recurso;

4 – cancelamento do lançamento relativo à glosa da contribuição retida na fonte por órgãos públicos, por ilegitimidade passiva;

5 – validade do lançamento efetuado para prevenir a decadência, relativo ao acréscimo de 1% na alíquota da Cofins, no período de agosto/1999 a outubro/2000, dos valores depositados judicialmente;

6 – exclusão da multa de ofício dos valores depositados em montante integral - RECURSO DE OFÍCIO ;

7 - exclusão da multa de ofício lançada sobre os valores depositados nos meses de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000;

8 – exclusão dos juros lançados sobre os valores depositados judicialmente;

9 – glosa de compensação, no período de abril a julho de 2000, da contribuição paga sobre a receita oriunda do tráfego internacional entrante, obtida no período de abril de 1995 a janeiro de 1999, e da compensação, no mês de agosto de 1997, da Cofins paga sobre a receita decorrente dos direitos de passagem (DDP), que a empresa considera receita da exportação de serviços e, portanto, isentas;

10 – cancelamento do lançamento relativo aos valores declarados em DCTF; e

11 – cabimento da cobrança de juros equivalentes à taxa Selic.

A contribuinte levou à discussão judicial, nos autos do Processo nº 99.0020566-9, a questão da ampliação da base de cálculo da Cofins, bem como a majoração da alíquota dessa contribuição, de 2% para 3%, decorrente da Lei nº 9.718/98 e da Emenda Constitucional nº 20/98 (cópia da inicial às fls. 163/187).

Em relação ao diferencial de alíquota de 1%, só se discute a validade do lançamento dos valores depositados com incidência da multa de ofício e dos juros de mora. Todas as demais matérias trazidas à discussão não estão abrangidas pela ação judicial,

inclusive as receitas oriundas dos direitos de passagem (DDP) e do tráfego internacional entrante, uma vez que este Colegiado tem entendido que todas as receitas decorrentes do exercício da atividade operacional da empresa compõem a base de cálculo da Cofins definida pela Lei Complementar nº 70/91. Conseqüentemente, a classificação destas receitas como oriundas da prestação de serviço ou da cessão de direitos de uso de redes de telecomunicações não terá influência no presente julgamento, já que apenas a majoração da base de cálculo e da alíquota procedidas pela Lei nº 9.718/98 foram objeto da ação judicial.

### 1 - Da preliminar de nulidade do lançamento por irregularidades no MPF

A recorrente traz à discussão duas preliminares, que devem ser examinadas antes da análise do mérito. A primeira delas pugna pela nulidade do lançamento, devido a irregularidades existentes no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. Diz a recorrente que foi inobservado o art. 4º da Port. SRF nº 1.265/99, pois teria sido cientificada da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - Complementar (MPF-C) após a lavratura do auto de infração.

A ciência do MPF-C foi dada à fiscalizada juntamente com ciência do auto de infração no dia 21/08/2001. A emissão do MPF-C, no entanto, ocorreu dentro do prazo de validade do MPF, ou seja, em 03/08/2001, como determina a Port. SRF nº 1.265/99. Com efeito, contrariamente ao entendimento assinalado pela contribuinte, tal ato administrativo não consigna prazo específico para a ciência do MPF Complementar, dispondo sim, em seu art. 13 e parágrafo único, que através da sua emissão se processará a prorrogação do prazo do Mandado de Procedimento Fiscal, nos seguintes termos:

*"Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observados, a cada ato, os limites estabelecidos no artigo anterior.*

*Parágrafo único. A prorrogação do prazo de validade do MPF será formalizada mediante a emissão do MPF-C."*

O art. 4º da indigitada Portaria, citado pela recorrente como descumprido pela autoridade fiscal, trata da emissão do MPF e não do MPF Complementar. Não houve infração a este dispositivo, pois que o MPF foi emitido e cientificado a contribuinte, juntamente com a entrega do Termo de Início de Fiscalização. Além disso, todos os esclarecimentos, informações e documentações necessários à apuração dos fatos tributários foram solicitados pela fiscalização e fornecidos ou configurada sua recusa a apresentá-los dentro do prazo de validade inicial do MPF, não se tendo configurado nenhum vício de nulidade nesta fase da fiscalização.

Como se sabe, o procedimento fiscal é regrado pelo Decreto nº 70.235/72 e a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66). É assim, pois, que o art. 7º do citado decreto dispõe que o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto.

Confunde a recorrente os institutos do Mandado de Procedimento Fiscal com o Procedimento Fiscal propriamente dito. O Procedimento Fiscal é aquele realizado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal tendo por objeto a verificação do cumprimento das obrigações tributárias. O Mandado de Procedimento Fiscal, a seu turno, é ato distinto, emanado

de autoridade não-autuante, que autoriza determinado Auditor-Fiscal a executar o Procedimento Fiscal em uma determinada empresa. Uma vez expedida esta autorização, o condutor do procedimento é o fiscal, que detém competência legal para a realização de todos os atos necessários ao exame do cumprimento das obrigações tributárias e para a lavratura de autos de infração, quando for o caso. Em outras palavras, o MPF é mero instrumento de controle administrativo da atividade de fiscalização.

Neste contexto, o MPF Complementar, emitido dentro da data de validade do MPF, é perfeitamente válido e eficaz, pois já nasce com os atributos de legitimidade, não tendo que se solicitar a aquiescência da fiscalizada quanto a sua emissão. Sendo válido e eficaz significa dizer que este instrumento já prorrogou a competência do AFRF que constava no MPF, ou seja, este AFRF é competente para prosseguir no trabalho fiscal, e já pode praticar os atos pertinentes, de imediato à emissão do MPF Complementar, dentre os quais, providenciar a sua ciência ao interessado/fiscalizado.

Como se disse, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória. O Auditor-Fiscal, ao apurar infrações, deve proceder ao lançamento de ofício. A falta ou imperfeição do instrumento do MPF não pode macular auto de infração que atendeu a todos os requisitos fixados no art. 142 do CTN, combinado com o art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Pelas mesmas razões aqui expostas, com relação à ciência do MPF Complementar, a não-inclusão, no MPF, do período de apuração de dezembro de 1999, não acarreta a nulidade do lançamento relativo ao respectivo período.

O Conselho de Contribuintes, em vários julgados, tem seguido esta linha de entendimento, como demonstram as ementas abaixo:

*"PAF – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – Se as prorrogações do 'MPF' forem efetuadas dentro dos prazos previstos pela Portaria – SRF nº 1.265/99, não há que se falar extinção do Mandado de Procedimento Fiscal e muito menos em nulidade dos procedimentos fiscais." (Ac. 108-07.179, de 05/11/2002).*

*"MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento. Não é o mesmo sequer pressuposto obrigatório para tal ato administrativo, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional, o que não se permite a uma Portaria. Assim, o fato de haver contradição entre as datas em que houve a prorrogação do MPF e aquelas em que deste ato foi intimado o contribuinte não implica em nulidade do lançamento. Também, esta não se verifica se o Agente Fiscal responsável pelo MPF prorrogado for o mesmo daquele responsável pelos MPFs posteriores e pela autuação. O art. 16 da Portaria nº 3.007/2002, ainda que fosse vinculante, seria aplicável somente às situações em que houve extinção do Mandado de Procedimento Fiscal, o que não ocorreu no presente caso." (Ac. 107-07.268, de 13/08/2003).*

Ante o exposto, não se verificando a ocorrência de nenhum dos pressupostos legais contidos no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que determinam a declaração de nulidade

do auto de infração, voto por se rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento por vício no Mandado de Procedimento Fiscal.

**2 - Da preliminar de nulidade da decisão recorrida em face do indeferimento do pedido de perícia**

Se o julgador *a quo*, ao firmar sua convicção diante das provas contidas nos autos, conforme lhe faculta o art. 29 do Decreto nº 70.235/72, considerou despicienda a produção de outras provas, não há razão para se considerar que houve cerceamento do direito de defesa. Ademais, na linha de decisão adotada pelo julgador *a quo*, realmente é dispensável a realização da perícia requerida.

Assim, afasto a preliminar de nulidade da decisão recorrida, pelo fato de ter denegado o pedido de perícia, por não ter havido, neste ato, cerceamento do direito de defesa.

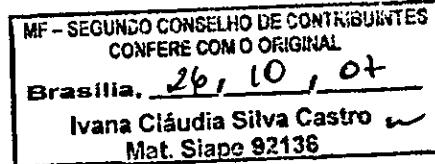
**3 - Do pedido de diligência/perícia apresentado em grau de recurso**

No recurso voluntário, a empresa insiste no pedido de perícia ou de diligência, entendendo que a sua realização serviria para demonstrar os valores brutos e líquidos das receitas de prestação de serviços a órgãos públicos e identificaria e quantificaria as retenções na fonte relativamente à Cofins, bem como demonstraria a redução da base de cálculo da Cofins pela exclusão das receitas de prestação de serviços a residentes e domiciliados no exterior (isentos nos termos da Lei Complementar nº 85, de 15/02/96, e MP nº 1.858-6/99), no período de julho de 1999 a dezembro de 2000.

Não cabe ao julgador determinar a produção de provas, mas apenas investigar sobre a exatidão e a veracidade das provas trazidas aos autos pelas partes. O Fisco trouxe aos autos demonstrativos que indicam os valores da Cofins retidos pelos órgãos públicos, elaborados com base nos Comprovantes de Retenção disponibilizados pela empresa. Se mais retenção houvera, cabia à recorrente, e não ao Fisco, e nem aos julgadores, providenciar os comprovantes junto às empresas retentoras. Esta providência, apesar de todo o tempo transcorrido desde o início da fiscalização, não foi tomada pela contribuinte, que não produziu nenhum outro documento capaz de infirmar ou pôr em dúvida o procedimento fiscal.

Para ter direito à compensação da contribuição retida não basta a demonstração, como fez a empresa nas planilhas apresentadas à fiscalização, de que houve a prestação de serviços a órgãos públicos, com a indicação da receita deles decorrente. Há que se comprovar a retenção da Cofins, e o ônus desta prova é unicamente da recorrente.

Por outro lado, as quantias decorrentes da redução da base de cálculo da Cofins, pela exclusão das receitas de prestação de serviços a residentes e domiciliados no exterior, que estariam isentas nos termos da LC nº 85/96 e MP nº 1.858-6/99, foram devidamente quantificadas pelos fiscais, com base nas informações prestadas pela recorrente, estando em julgamento apenas a questão do direito à referida exclusão. Desta forma, não tem sentido o pedido de diligência ou perícia para examinar o montante dessas receitas. Isto porque, para o deferimento da perícia, não basta que o pedido venha instruído de acordo com os requisitos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. A questão da necessidade de sua realização é prerrogativa do julgador, como dispõem os arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, a seguir transcritos:



"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, *in fine*". (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

[...]

"Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

A regra no processo administrativo fiscal é a de que são conhecidos todos os documentos que instruírem a impugnação formalizada por escrito tempestivamente. E é da essência da relação processual que as alegações apresentadas na impugnação estejam devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea (arts. 14, 15 e 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72).

Portanto, existindo nos autos elementos suficientes para a solução do litígio, e não podendo a autoridade julgadora suprir eventual falta do contribuinte, no que concerne à formação das provas de suas alegações, mantém-se o indeferimento do pedido de perícia.

Ressalte-se, por oportuno, que a diligência realizada por determinação deste Colegiado teve por escopo a verificação de outras questões, consideradas relevantes para a solução do litígio, diferentes das que foram objeto do pedido da recorrente, que foi indeferido neste tópico.

#### 4 – Do lançamento relativo à glosa parcial da contribuição retida na fonte por órgãos públicos

Em relação a esta parte do lançamento, a recorrente levanta a preliminar de insujeição passiva, alegando que, na forma do art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN, havendo a prestação de serviço para os órgãos públicos, estes é que ocupam o pólo passivo da obrigação tributária, pois é a eles que a lei atribuiu a responsabilidade pela retenção da contribuição, quando da efetivação da contraprestação pecuniária pelos serviços por eles contratados.

De acordo com o art. 121 do Código Tributário Nacional, a sujeição passiva pode se dar na condição de contribuinte ou de responsável. O art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996, atribui aos órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a obrigação pela retenção do Imposto de Renda, da Contribuição Social Sobre o Lucro, da Cofins e do PIS sobre os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, caracterizando-os, portanto, como responsáveis tributários.

O mesmo Código dispõe, no art. 128, que a lei pode atribuir a responsabilidade tributária a terceira pessoa, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo. Há exclusão da responsabilidade do contribuinte nos casos de tributação exclusiva na fonte e há atribuição de responsabilidade em caráter supletivo quando a lei cria hipóteses de retenção na fonte como forma de antecipação do que for devido pelo contribuinte.

No primeiro caso, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária e a sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, ainda que ela não tenha retido o imposto ou contribuição. No caso de retenção por antecipação, entretanto, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do tributo, a lei determina que a apuração do imposto ou contribuição seja efetuada pelo contribuinte na data prevista para o encerramento do período de apuração.

O regime de retenção estatuído pela Lei nº 9.430/96 é do segundo tipo, ou seja, de retenção por antecipação, como expressamente dispôs o § 3º do art. 64, *verbis*:

*"Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.*

[...]

*§ 3º O valor do imposto e das contribuições sociais retido será considerado como antecipação do que for devido pelo contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições."* (grifei)

A determinação legal é para que o contribuinte apure as receitas e rendimentos sujeitos à tributação e calcule o imposto ou contribuição devidos, descontando o que foi retido e antecipado pelas fontes pagadoras. Se a retenção na fonte, embora prevista na norma, não se realiza, a responsabilidade recai sobre o contribuinte, que só pode descontar, por ocasião da apuração dos tributos devidos, os valores efetivamente retidos por aqueles órgãos para os quais forneceu bens ou prestou serviços.

O Parecer Normativo Cosit nº 1, de 24 de setembro de 2002, ao tratar do tema relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte, assim dispôs:

***"IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.***

*Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual."*

Este entendimento aplica-se, *mutatis mutandis*, integralmente ao caso em análise, pelo que, na falta de comprovação da efetividade da retenção da Cofins pelos órgãos públicos, julgo correta a formalização da exigência em nome da pessoa jurídica prestadora do serviço (contribuinte) e rejeito a alegação de nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

No tocante ao mérito, alega a recorrente que os comprovantes de retenção não lhe foram entregues pelos órgãos da administração pública contratantes, mas que tais retenções encontram-se registradas em sua escrituração contábil e, portanto, comprovadas, a teor do

disposto nos arts. nº 223 e 224 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/94, posteriormente reproduzidos pelos arts. 923 e 924 do RIR/99.

Alega, ainda, a recorrente, que, a teor do disposto no art. 13 da IN-SRF nº 06/99, consideram-se como efetivamente pagos, a título de Cofins, os valores retidos na fonte com base no art. 64 da Lei nº 9.430/96, relativos à mesma contribuição. E que a falta de entrega da DIRF pelos órgãos públicos não pode obstar o seu direito à compensação das parcelas retidas.

Os dispositivos regulamentares invocados pela defesa dispõem que "*A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º)*". Assim, a escrituração de tais retenções, desprovida dos comprovantes fornecidos pelos órgãos da administração pública contratantes, ou ainda das respectivas faturas e extratos bancários a elas relativos, não faz prova de sua efetiva ocorrência.

A comprovação dos fatos escriturados está a cargo do contribuinte, por força do disposto no § 1º do art. 223 do RIR/94, caracterizando-se como obrigação acessória a ela atribuída, pelo que não podem prosperar os argumentos que visam atribuí-la ao órgão fiscalizador, mesmo no caso de apresentação de DIRF pelas fontes pagadoras, porque o comprovante da retenção é elemento imprescindível para o lançamento contábil que propiciará a compensação.

A legislação do Imposto de Renda supracitada aplica-se subsidiariamente à Cofins, por força do disposto no parágrafo único do art. 10 da Lei Complementar nº 70/91. Portanto, pode-se citar, ainda, como impeditivo da pretensão da recorrente de ver compensados supostos valores de Cofins que teriam sido retidos por órgãos públicos, o disposto no art. 55 da Lei nº 7.450/85, o qual, referindo-se ao Imposto de Renda na fonte, assim dispôs, *verbis*:

*"Art 55 - O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos."*  
(destaquei)

A legislação analisada é muito clara. O fato de os órgãos públicos estarem obrigados a efetuar a retenção, nos termos do disposto no art. 64 da Lei nº 9.430/96, não é suficiente para garantir o direito à compensação. É óbvio que a prestadora do serviço precisa demonstrar que houve, de fato, a retenção. Esta comprovação pode se dar de duas maneiras: (1) pela apresentação do comprovante de pagamento, no qual conste a retenção; e (2) pela apresentação da Dirf pela fonte pagadora.

A primeira forma de compensação restou prejudicada, no dizer da própria recorrente, pelo fato de não ter acusado o recebimento dos comprovantes anuais das retenções. Entretanto, este comprovante anual só serviria para a empresa conferir os valores lançados em sua contabilidade, já que a retenção é feita a cada pagamento e o período de apuração da Cofins e, consequentemente, da compensação do que for retido sobre as receitas que compõem a base de cálculo, é mensal. Assim, a efetividade da retenção pode ser comprovada pela apresentação dos comprovantes de recebimento das receitas (notas fiscais, faturas, crédito bancário etc.), nos quais estivesse registrado o valor descontado a título de Cofins retido na fonte.

A recorrente afirma que uma empresa de auditoria independente constatou, conforme relatório anexado à impugnação, fls. 221/223, que a fiscalização só levou em conta a retenção para as quais foram emitidos comprovantes anuais de retenção. Os mesmos auditores atestaram que os documentos e controles internos examinados por amostragem demonstram que os pagamentos à impugnante pelos órgãos públicos federais foram efetuados com observância do desconto preconizado no art. 64 da Lei nº 9.430/96.

É meu entendimento, também observado na decisão recorrida, que, em se tratando de retenção de Cofins, cuja apuração é mensal, o comprovante anual de retenção e a Dirf são apenas duas formas de comprovação da efetividade da retenção. Outras existem, como por exemplo, os documentos relativos ao pagamento dos serviços prestados, que, teoricamente, devem ter dado sustentação legal à escrituração contábil da autuada.

Entretanto, esta prova alternativa não foi produzida pela auditoria independente contratada pela fiscalizada, que se limitou a afirmar, à fl. 222, o seguinte:

*"Cumpre-nos mencionar que o nosso trabalho não teve o objetivo de validar e/ou confirmar se os valores dos impostos apurados e informados no referido auto de infração estavam adequadamente calculados pela fiscalização. Ressaltamos que, considerando o escopo de nossos trabalhos, não foi aplicável e, portanto, não realizamos exames detalhados da totalidade das operações desenvolvidas pela EMBRATEL, durante os anos-calendário relativos à autuação, ..."*

Referida prova também não foi produzida durante o procedimento fiscal, em resposta às intimações expedidas para tal fim, como relata o autuante no Termo de Constatação Fiscal, às fls. 28/29. Informa o Auditor-Fiscal que intimou e reintimou a empresa a comprovar as compensações da Cofins-Fonte, fosse mediante a apresentação do respectivo comprovante anual, fosse pela apresentação de notas fiscais ou faturas dos serviços prestados, acompanhados do respectivo crédito bancário que demonstrasse a retenção efetuada. Informa, também, que a documentação então apresentada comprovou apenas uma pequena parte da retenção alegada, conforme demonstrativos juntados às fls. 16/25, que indicam os órgãos públicos que efetuaram retenções e o total retido em cada mês, e demonstrativo de fl. 15, em que segregava, do total retido, a parcela referente à Cofins.

As provas dos fatos modificativos cabia à recorrente produzir e não ao órgão julgador diligenciar para obtê-la. Assim, a realização da prova de que teria havido retenção na fonte em montante maior do que aquele considerado pelo Auditor-Fiscal deveria ter sido apresentada juntamente com essas alegações. Sem elementos que infirmem os demonstrativos elaborados pela fiscalização, incabível é a realização da perícia contábil requerida. Ademais, os documentos que se requer o exame foram solicitados pelo autuante durante o procedimento fiscal, de modo que, se existentes, foram por ele examinados e devidamente considerados. O agente fiscal, aliás, é profissional apto a proceder ao exame dos livros contábeis e confrontá-los com os documentos que dão suporte aos fatos neles registrados, não havendo necessidade de se ouvir outro perito, com o intuito de buscar informações que deixaram de ser prestadas no curso do procedimento fiscal ou de juntar provas das alegações apresentadas pela defesa.

Por todo o exposto, meu voto é pela manutenção integral do lançamento relativo à parcela glosada de Cofins-Fonte indevidamente compensada.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 10, 07	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Siape 92136	

## 5 - Da legalidade do lançamento dos valores depositados judicialmente, efetuado para prevenir a decadência

Diz a recorrente que o lançamento da Cofins depositada judicialmente é indevido, pois tais valores são carreados diretamente para os cofres públicos. Como se sabe, o lançamento é atividade administrativa vinculada e obrigatória, necessária para que o sujeito ativo possa exercitar atos de cobrança na via administrativa, ou, se for o caso, através de ação judicial. No caso de crédito tributário com exigibilidade suspensa por um dos motivos previstos no art. 151 do CTN, o lançamento é efetuado para prevenir a decadência do direito da Fazenda Pública.

A consequência advinda do depósito judicial, conforme disposto no art. 151, II, do Código Tributário Nacional, é meramente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A extinção deste crédito só se dará com a conversão dos depósitos em renda da União, nos termos do regramento contido no art. 156, VI, do mesmo Código. Com o lançamento, a União fica resguardada com instrumentação legal para exigir o pagamento do crédito tributário depositado, no caso de a ação judicial prolongar-se por período superior ao prazo decadencial.

Sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CRJN nº 1.064/93, o qual, referindo-se ao art. 151 do CTN, dispõe:

*"5. Do preceito sub examine, verifica-se, no que respeita à matéria em tela, que, tanto a concessão de medida liminar em mandado de segurança, como o depósito em dinheiro do montante do crédito tributário, tornam sua exigibilidade, isto é, sua cobrança, suspensa.*

*6. Anote-se, assim, preliminarmente, que exigibilidade suspensa evidencia cobrança suspensa, assim entendida a abstenção de atuação da autoridade fiscal no sentido de, observada a legislação aplicável, constranger o contribuinte em débito com o Fisco à ação que vise a elidir a exigência, por meio de pagamento (CTN, art. 156, inciso I).*

*8. Como se verifica, o crédito tributário existe a partir do momento em que se formaliza, na conformidade do art. 142 do Código Tributário Nacional, litteris:*

'Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.'

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.'

*9. Logo, sem lançamento não há crédito tributário. Deslui daí, como o comando objeto do caput do art. 151 do CTN é no sentido de suspender a exigibilidade do crédito tributário, que a ação do Fisco é suspensa, ex vi legis, após a efetivação do lançamento, que, aliás, não pode deixar de ser efetuado, por se tratar de atividade administrativa vinculada e obrigatória (parágrafo único do art. 142)."*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 26, 10, 01	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Siape 92136	

CC02/C02  
Fls. 20

Pelo exposto, conclui-se que somente nas hipóteses de extinção do crédito tributário previstas no art. 156 do CTN é que a autoridade fiscal deve abster-se de efetuar o lançamento. Assim, não havendo dúvida de que o simples depósito não extingue o crédito tributário, mantém-se o lançamento relativo às quantias depositadas judicialmente, efetuado na vigência do art. 90 da MP nº 2.158-35/2001, antes das restrições imposta ao lançamento dos valores declarados em DCTF pelo art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

#### 6 – Da exclusão da multa de ofício dos valores depositados em montante integral - RECURSO DE OFÍCIO

O Colegiado de 1ª Instância excluiu do lançamento a multa de ofício exigida sobre os valores depositados, porém não o fez com relação aos depósitos relativos aos fatos geradores ocorridos nos meses de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000, sob o argumento de que os depósitos efetuados nesses meses não foram integrais.

Embora o art. 63 da Lei nº 9.430/96, quando determina que o lançamento efetuado para prevenir a decadência de valores com a exigibilidade suspensa, só faça menção aos incisos IV e V do art. 151 do CTN (suspensão por liminar ou tutela antecipada), o órgão julgador de primeiro grau aplicou ao caso as disposições do Parecer Cosit nº 2, de 05 de janeiro de 1999, cuja ementa tem o seguinte teor:

*"CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É incabível o lançamento de multa de ofício na constituição, para prevenir decadência, de crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa, inclusive na hipótese de depósito do seu montante integral."*

A Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal entendeu que o legislador julgou desnecessário a menção, no art. 63 da Lei nº 9.430/96, à hipótese de suspensão de exigibilidade decorrente de depósito integral do débito, aplicando ao caso a mesma regra fixada por este dispositivo para os casos de suspensão por liminar ou tutela antecipada, previstos nos incisos IV e V do art. 151 do CTN.

Desta forma, restando devidamente comprovado nos autos que os depósitos foram realizados pelo seu montante integral, suspendendo a exigibilidade do respectivo crédito tributário, nos termos do disposto no inciso II do art. 151 do CTN, não há reforma a se fazer na decisão recorrida, no que tange ao cancelamento da multa lançada sobre esta parte, devendo-se negar provimento ao recurso de ofício.

#### 7 - Da exclusão da multa de ofício lançada sobre os valores depositados nos meses de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000

Contestando esta parte da decisão recorrida, a empresa demonstrou que os depósitos efetuados nestes meses foram inferiores a 1% da Cofins porque a outra parte, que complementa este percentual, foi recolhida por Darf.

Na diligência realizada por determinação deste Colegiado, a alegação da recorrente foi comprovada, conforme relatado. Assim, se a parte da contribuição devida sobre a diferença de alíquota contestada judicialmente foi paga por Darf, entendo que o depósito da totalidade da parte remanescente deve ser tido como integral. Conseqüentemente, a multa de ofício lançada sobre estes depósitos não pode persistir, pela mesma razão utilizada pela DRJ.

para cancelá-la em relação aos demais valores depositados, já analisada e tida como correta no item 6 deste voto, quando da apreciação do recurso de ofício.

Exclui-se, portanto, a multa de ofício lançada sobre os depósitos relativos aos fatos geradores ocorridos nos meses de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000, devendo a contribuição relativa a estes meses, cujo lançamento foi constituído para prevenir a decadência e está com a exigibilidade suspensa, receber o mesmo tratamento dado aos demais valores depositados.

#### 8 - Do lançamento de juros de mora sobre os valores depositados judicialmente

Alega a recorrente ser indevido o lançamento dos juros moratórios sobre os valores depositados judicialmente, por estarem ausentes os requisitos caracterizadores da mora.

O art. 63 da Lei nº 9.430/96 não impede a cobrança de juros de mora no período em que o débito estiver com a exigibilidade suspensa e o art. 161 do CTN dispõe que os juros de mora incidem sobre o tributo não pago no respectivo vencimento, qualquer que seja o motivo determinante da falta. Por outro lado, o § 3º do art. 953 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), dispõe que os juros de mora serão devidos, inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.

Entretanto, nenhum desses dispositivos legais referem-se, especificamente, ao caso em que os valores devidos são depositados tempestivamente e em montante integral, ou se intempestivos, com os devidos acréscimos legais. Sendo assim, revejo o meu posicionamento anterior, que era no sentido de que o lançamento dos juros não influenciaria o resultado final, uma vez que se o contribuinte fosse o vencedor da lide, todo o crédito tributário seria cancelado, e se fosse perdedor, sendo os depósitos integrais e tempestivos, o lançamento seria, igualmente cancelado, para seguir a jurisprudência uniforme em todas as Câmaras deste Segundo Conselhos de Contribuintes. Esta jurisprudência é no sentido de que, no lançamento destinado a prevenir a decadência, quando os débitos estiverem suspensos por depósitos integrais, não cabe a exigência de juros de mora, como demonstram as seguintes ementas:

"[...] DEPÓSITOS. LIMITES DA LIDE. EFEITOS. Os depósitos judiciais, efetuados nos limites da lide, reputam-se integrais e suspendem a exigibilidade do crédito tributário. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Os juros de mora não são exigíveis, relativamente a valores depositados que não podem ser levantados unilateralmente pelo autor da ação." (Ac. 201-78.314, de 12/04/2005).

"[...] MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. DEPÓSITOS JUDICIAIS. A existência de depósitos judiciais efetuados correta e tempestivamente exclui a aplicação de multa de ofício e de juros de mora." (Ac. 202-16.805, de 08/12/2005).

"[...] JUROS DE MORA - Os depósitos judiciais efetuados integralmente antes do vencimento do tributo, ou se após e antes do lançamento de ofício, com os acréscimos moratórios pertinentes, excluem a exigência da multa de ofício e dos juros de mora no lançamento realizado para prevenção da decadência. Entretanto, são devidos os respectivos acréscimos em relação aos créditos não acobertados por depósitos judiciais." (Ac. 203-08.213, de 23/05/2005).

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 10 / 10 / 04	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Siape 92136	

CC02/C02  
Fls. 22

*"NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA POR DEPÓSITOS JUDICIAIS DE SEU MONTANTE INTEGRAL. INAPLICABILIDADE DE JUROS DE MORA. Consoante farta jurisprudência administrativa, descebe a exigência de juros de mora nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência de débitos cuja exigibilidade esteja suspensa em virtude da realização, pelo contribuinte, de depósitos judiciais de seu montante integral." (Ac. 204-00.605, de 19/10/2005).*

Isto posto, voto pelo provimento do recurso nesta parte, para excluir do auto de infração os juros de mora lançados sobre todos os valores depositados, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de agosto de 1999 a outubro de 2000.

**9 – Da glosa da compensação da contribuição paga sobre receitas decorrentes do tráfego internacional entrante e dos direitos de passagem (DDP)**

A empresa, entendendo que recolheu a Cofins a maior no período de abril de 1995 a janeiro de 1999, sobre a receita decorrente do tráfego internacional entrante, levantou o respectivo montante (fl. 27) e o compensou, conforme demonstrativo de fl. 26, no período de abril a julho de 2000, informando estas compensações nas respectivas DCTF.

A compensação da contribuição paga sobre as receitas de direitos de passagem (DDP) foi efetuada contabilmente no mês de agosto de 1997, não sendo informada na DCTF (ver fls. 818 e 832). A contribuição total devida nesse mês foi declarada já deduzida desta compensação, de modo que o respectivo valor não foi confessado pela contribuinte, implicando, este fato, que o lançamento, nesta parte, não se escora no art. 90 da MP nº 2.158-35/2001.

A empresa explica, à fl. 231, que a receita do tráfego internacional entrante é auferida quando um cliente no exterior (Inglaterra, por exemplo) efetua uma ligação para uma pessoa no Brasil. A operadora de telefonia fixa, na Inglaterra, procede ao envio do sinal para uma Operadora de Telefonia de Longa Distância (também na Inglaterra), que efetua o direcionamento deste sinal (via satélite ou cabos submarinos) para o país de destino, no exemplo – o Brasil. A Embratel, via sua rede internacional, viabiliza a captação deste sinal, identifica o destino – mediante os códigos numéricos –, efetua os serviços técnicos de transmissão (ampliação de sinal e eliminação de ruídos), comutação (modulação/demodulação e roteamento – encaminhamento da chamada ao destino), “entregando-o” para uma operadora local de telefonia fixa, (CRT, Telemar, por exemplo), que procederá a terminação da ligação no cliente de destino.

A receita dos direitos de passagem (DDP), por sua vez, decorre da utilização da rede da Embratel na interligação entre duas operadoras estrangeiras. Explica a recorrente que, por questões de congestionamento de troncos ou comunicação, uma operadora estrangeira (da Inglaterra, por exemplo) – ainda que possua conexão direta com o Japão (por exemplo), desvia, temporariamente, para o Brasil (Embratel) o fluxo excedente de suas ligações. A Embratel, por meio de sua rede internacional, efetuará os serviços técnicos de transmissão (ampliação de sinal e eliminação de ruídos), comutação (modulação/demodulação e roteamento – encaminhamento da chamada ao destino), “entregando-o” à operadora estrangeira de telefonia de longa distância, que procederá aos trâmites para a terminação da ligação no cliente de destino.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 / 10 / 07	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Siape 92136	

CC02/C02  
Fls. 23

O fiscal autuante entendeu que estas receitas não derivam de prestação de serviço mas da cessão de direitos de uso de redes de telecomunicações, além do que não foram comprovados os respectivos ingressos de divisas.

Para a recorrente, trata-se de receitas de exportação de serviço de comutação de voz, isenta nos termos do art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, com as alterações promovidas pelo art. 1º da Lei Complementar nº 85/96, por força do disposto no art. 14, inciso III, da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999 e reedições subsequentes, porque a usuária do serviço é pessoa jurídica sediada no exterior.

Antes de adentrar na análise desta matéria, cumpre esclarecer que os elementos constantes dos autos permitem concluir, sem qualquer sombra de dúvida, que este tipo de receita decorre da atividade habitual exercida pela contribuinte, integrando o seu faturamento, como definido pela Lei Complementar nº 70/91. Em outras palavras, não se trata de receita incluída na base de cálculo da contribuição pela Lei nº 9.718/98, não havendo renúncia à discussão desta matéria na via administrativa.

No estudo do tema, primeiramente é necessário examinar se as atividades desenvolvidas pela recorrente, remuneradas sob a forma de Tráfego Internacional Entrante e Direitos de Passagem, enquadram-se como prestação de serviços de telecomunicações ou cessão de uso de redes de telecomunicações. A definição do que seja serviço de comunicação é dada por Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari de Lorenzo no seu livro "*Internet e Direito*" (São Paulo: Dialética, 2000, pág. 124), nos seguintes termos:

*"Presta serviço de comunicação não aquele que participa da própria relação comunicativa, mas sim aquele que realiza uma atividade consistente em dar condições materiais para que uma relação comunicativa (transmissão de mensagens entre interlocutores) se instaure. Assim, presta o serviço aquele que cuida de fornecer a infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica para a comunicação, instalando equipamentos e sistemas que permitam tal relação. É o caso, dentre outros, dos serviços de telefonia e telegrafia."*

*A prestação do serviço de comunicação prescinde do conteúdo da mensagem transmitida, tipificando-a como a simples colocação à disposição do usuário dos meios e modos para a transmissão e recepção das mensagens. Os participes da relação comunicativa não 'prestam serviço' um para o outro nem para terceiros. Eles apenas se comunicam. Presta o serviço, isto sim, aquele que mantém em funcionamento o sistema de comunicações consistente em terminais, centrais, sistemas, linhas de transmissão, satélites etc." (destaquei)*

No plano legislativo, a natureza de prestação de serviço desta atividade pode ser observada já na ementa da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, que "Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, entre outras providências. O art. 60, caput e § 1º, desta mesma lei deixam muito claro que o serviço de telecomunicações engloba todo o conjunto de atividades necessárias a sua prestação, nos seguintes termos:

*"Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.*

*§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meio óptico ou qualquer outro processo*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
CONFIRA COM O ORIGINAL  
Brasília, 26 / 10 / 04  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136

CC02/C02  
Fls. 24

*eletromagnético, de simbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza."*

O Plano Geral de Outorgas, aprovado pelo Decreto nº 2.534, de 02 de abril de 1998, reforça este entendimento no seu art. 1º, *verbis*:

*"Art. 1º O serviço telefônico fixo comutado destinado ao uso do público em geral será prestado nos regimes público e privado, nos termos dos arts. 18, inciso I, 64 e 65, inciso III, da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, e do disposto neste Plano Geral de Outorgas.*

*§ 1º Serviço telefônico fixo comutado é o serviço de telecomunicações que, por meio da transmissão de voz e de outros sinais, destina-se à comunicação entre pontos fixos determinados, utilizando processos de telefonia.*

*§ 2º São modalidades do serviço telefônico fixo comutado destinado ao uso do público em geral o serviço local, o serviço de longa distância nacional e o serviço de longa distância internacional, nos seguintes termos:*

*I - O serviço local destina-se à comunicação entre pontos fixos determinados situados em uma mesma Área Local;*

*II - O serviço de longa distância nacional destina-se à comunicação entre pontos fixos determinados situados em Áreas Locais distintas no território nacional; e*

*III - O serviço de longa distância internacional destina-se à comunicação entre um ponto fixo situado no território nacional e um outro ponto no exterior." (destaquei)*

Definida a atividade geradora das receitas contabilizadas como "tráfego internacional entrante" e "direitos de passagem" como decorrentes da prestação de serviço de telecomunicações, resta saber se as mesmas, obtidas pela recorrente em período anterior a fevereiro de 1999, preenchem os requisitos para receber os benefícios atinentes às receitas da exportação de serviços.

Na exportação de serviços é imperativo que o tomador dos serviços seja pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, que também se responsabiliza pelo seu pagamento. Os serviços relacionados com o tráfego internacional entrante e com os direitos de passagem têm estas características. O tomador do serviço é operadora de longa distância situada no exterior, que se responsabiliza pelo seu pagamento.

A fiscalização entendeu que as receitas não poderiam ser classificadas como de exportação, por falta de comprovação do ingresso das respectivas divisas, no que foi acompanhada pelo órgão julgador de primeira instância.

A recorrente, no entanto, defende que a necessidade de comprovação do ingresso de divisas é inovação da Medida Provisória nº 1.858-6/99, que não pode ser aplicada ao tempo em que vigia o art. 7º da LC nº 70/91, na redação que lhe fora dada pela LC nº 85/96, *verbis*:

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16/10/01	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Siape 92136	

CC02/002  
Fls. 25

*I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;*"

A MP nº 1.858-6/99, por sua vez, redefiniu a regra de isenção da Cofins em seu art. 14, nos seguintes termos:

*"Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da Cofins as receitas:*

[...]

*III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;"*

Na decisão recorrida, o entendimento adotado foi o de que este novo dispositivo legal não criou nova exigência mas apenas expressou literalmente o conceito que já se tinha de exportação, decorrente da interpretação da disposição legal que isentou as receitas das vendas de mercadorias ou serviços ao exterior, realizadas diretamente pelo exportador.

A DRJ baseou sua decisão na Solução de Divergência Cosit nº 12, de 30/10/2001, na qual a Coordenação Geral de Tributação da SRF conclui que:

*"Pela interpretação literal da legislação [...] fica claro e evidente que a intenção do legislador ao longo do tempo sempre foi a de contemplar com a isenção da Cofins, todas as receitas auferidas decorrentes da venda/prestação de serviços para o exterior, cujo pagamento represente efetivo ingresso de divisas, desde que o adquirente seja pessoa (jurídica ou física), estabelecida em país estrangeiro, e se utilize de serviço fornecido ou prestado por pessoa (jurídica ou física) estabelecida no Brasil. Pois, esta condição está vinculada ao conceito de exportação. Em outras palavras, o conceito do art. 14, III da Medida Provisória nº 1.858-06, de 1999, e reedições, é o de prestação de serviços. (Grifos do original)"*

O art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, na sua redação original, anterior à alteração processada pela Lei Complementar nº 85/96, trouxe a hipótese de isenção às operações de prestação de serviços para o exterior bem definida, sob a forma de cláusula geral, *verbis*:

*"É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços, destinados ao exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo."*

José Souto Maior Borges ensina que toda e qualquer isenção deve ser instituída e qualificada por lei, nos limites da competência tributária outorgada pela Constituição aos entes tributantes. Diz Souto Maior (*in* Isenções Tributárias, 2ª ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p.2):

*"O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16, 10, 04	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Siape 92136	

*podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha."*

Destarte, isenções não se presumem. Todos os seus elementos devem estar expressos na lei que a introduz no sistema tributário, como exige § 6º do art. 150 da Constituição Federal, *verbis*:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

[...]

*§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)".*

Em decorrência desta limitação constitucional, somente uma lei que regule exclusivamente a isenção ou exclusivamente o tributo ao qual deva ser aplicada pode veicular disposições relativas ao seu conteúdo, pela afetação aos elementos da obrigação tributária, pois, do contrário, ter-se-ia por prejudicado o limite da reserva legal. Desse modo, a expressão: "nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo", que acompanhou a redação original do art. 7º da LC nº 70/91, em nada poderia modificar os limites materiais da isenção aludida, nem para ampliá-los, nem para reduzi-los.

E com efeito, o Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993, expedido especialmente para regulamentar a situação, manteve-se fiel ao limite material da hipótese legal, apontando outros casos em que a Administração reconhecia uma equivalência com a cláusula geral disposta na lei, que também permitiam a exclusão das receitas da base de cálculo da Cofins, como se depreende da leitura do seu inteiro teor, abaixo transcrito:

*"DECRETO Nº 1.030, de 29/12/1993*

*Regulamenta o art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.*

*O Presidente da República, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991,*

*DECRETA:*

*Art. 1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:*

*I - vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE.  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 26, 10, 04  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92135

CC02/C02  
Fls. 27

*II - exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;*

*III - vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;*

*IV - vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras, registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo; e*

*V - fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível. [...]” (destaquei)*

Neste Decreto não consta a exigência do “ingresso de divisas” como requisito ou condição para o reconhecimento da isenção. Apenas o inciso V, que trata do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, trouxe como condicionante a exigência de que o pagamento seja efetuado em moeda conversível. Deste dispositivo, porém, não se pode tirar nenhuma conclusão aplicável às situações fáticas tratadas nos demais incisos. Ademais, a hipótese do inciso V pressupõe que o adquirente se encontre dentro do território nacional, de maneira que a exigência do pagamento em moeda conversível não pode gerar efeitos equivalentes ao de “ingresso de divisas”.

A Lei Complementar nº 85/96, que alterou a redação do art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, com efeitos retroativos a 1º de abril de 1992, inserindo nela as hipóteses tratadas nos incisos I a V do Decreto nº 1.030/93, também não introduziu qualquer restrição à fruição do benefício. Ao contrário, retirou a possibilidade de o Poder Executivo estabelecer condições para o gozo da isenção nestas hipóteses, reservando esta possibilidade apenas para o estabelecimento de novas hipóteses isentivas, conforme dispôs no inciso VI, que acresceu aos demais, *verbis*:

*“VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.”*

Ao que se vê, o ingresso de divisas 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. Consequentemente, pressupor que o mencionado dispositivo legal exigia o ingresso de divisas como condição para o reconhecimento da isenção da Cofins é integrar o texto legal, mediante interpretação extensiva que não se coaduna com os princípios jurídicos que delimitam os contornos das isenções tributárias.

O vínculo entre ingressos de divisas e exportação, trazido pelo Fisco e encampado pela decisão recorrida, conforme demonstrado, não encontra supedâneo em textos legislativos. A exigência do ingresso de divisas para o gozo da isenção a classificaria como isenção condicionada, forma de benefício não utilizada pela Lei Complementar nº 70/91 e nem mesmo pelo seu decreto regulamentador.

Mesmo que desnecessária a comprovação do efetivo ingresso das divisas, há uma outra questão que envolve a prestação de serviços em estudo. Na explicação dada pela recorrente ficou claro que, ao menos em parte, os serviços são prestados dentro do território

brasileiro. Sendo assim, resta perquirir sobre o que significa “vender serviços para o exterior” ou “exportar serviços”.

Exportar mercadoria é vendê-la para o exterior e para lá enviá-la para ser utilizada ou consumida, recebendo em pagamento receita de origem estrangeira. Exige-se que a mercadoria seja nacional, isto é, produzida no Brasil, ou nacionalizada. E os serviços exportados? Podem ser prestados no país?

A Superintendência Regional da 8ª Região Fiscal, analisando a questão do direito à isenção da Cofins, concluiu que, até janeiro de 1999, a Lei Complementar nº 70/91 só isentava as exportações de serviços se estes fossem prestados no exterior. A situação em que os serviços fossem prestados no Brasil, para residente ou domiciliado no exterior, só teria sido alcançada pelo benefício com a edição da MP nº 1.858-6/99, conforme registrado na Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 108, de 17/04/2001, que foi assim ementada:

**“ISENÇÃO.”**

*Para fatos geradores ocorridos antes de 1º/02/1999, as receitas da prestação de serviços, executados no Brasil, para pessoa jurídica domiciliada no exterior, mesmo gerando ingresso de divisas, se não configurar a exportação de serviços, não se enquadram no disposto no art. 7º, inciso I, da Lei Complementar nº 70/1991 e sua alteração; no entanto, para os fatos geradores ocorridos a partir dessa data, essas receitas, desde que sejam os serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e o respectivo pagamento represente ingresso de divisas, são isentas da aludida contribuição.”*  
(destaquei)

Nota-se que a superintendência da oitava região fiscal entendeu que, antes de 1º/02/1999, os serviços prestados no Brasil, a pessoa física ou jurídica situada no exterior, se não configurassem exportação, não davam direito à isenção da Cofins, mesmo que o seu pagamento representasse ingresso de divisas.

Mas o que seria necessário para que uma prestação de serviço configurasse exportação?

A própria superintendência da oitava região fiscal deu esta resposta dois anos antes, na Decisão SRRF/8ª RF/Disit nº 17, de 09/02/99, como demonstra a seguinte ementa:

*“COFINS - São isentas da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Lei Complementar nº 70/91), as receitas resultantes da exportação de softwares desenvolvidos no Brasil e utilizados no exterior.”*

Esta decisão foi motivada nos seguintes termos:

*“Segundo De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico - Editora Forense), ‘exportar é mandar para fora. E juridicamente, para fora quer significar para outro país ou para país estrangeiro’.*

*Pode-se dizer que exportar serviços significa vendê-los ao exterior, para lá serem utilizados ou consumidos.*

*Diante disso, o que realmente torna-se importante é o local onde este serviço será utilizado ou consumido e cujo pagamento represente*

J J

*"ingresso de divisas para o país, sendo irrelevante que sua execução tenha ocorrido parte no exterior e parte no Brasil."*

Na Solução de Consulta SRRF/7ª RF/Disit nº 227, de 14/06/2004, a superintendência da sétima região fiscal, expressou entendimento semelhante, como se pode ver no trecho abaixo transscrito:

*"[...] Por definição, exportar significa 'mandar para fora'. Exportar significa vender ao exterior, para lá serem utilizados, bens e serviços. Os serviços que a consulente realiza no Brasil não se submetem às condições de competitividade internacional e é aqui mesmo utilizado - exploração do mercado consumidor nacional. A questão não se decide em função do local da execução dos serviços. Um software, por exemplo, elaborado no Brasil para ser adquirido e utilizado por consumidor no exterior, competindo no mercado internacional e gerando divisas, se traduziria em exportação." (destaquei)*

As superintendências da sétima e oitava regiões fiscais concordam que, mesmo ao tempo da LC nº 70/91, o que importa não é o local da execução dos serviços, mas o local de sua aquisição e utilização. Assim, se o comprador é do exterior e adquire os serviços para lá consumi-los, o prestador fará jus à isenção das receitas, mesmo que o serviço seja prestado no Brasil. No entanto, ambas vinculam o direito à isenção ao efetivo ingresso das divisas.

A superintendência da nona região fiscal, no Parecer SRRF/9ª RF/Disit nº 1, de 26/01/1999, por sua vez, ao analisar a questão da isenção da Cofins na exportação de serviços de transporte internacional, posicionou-se no sentido de que o ingresso de divisas não é exigido pela LC nº 70/91, mas o serviço deve ser prestado no exterior, como indica a seguinte ementa:

***"BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. EXPORTAÇÃO DO TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGA. ITINERÁRIO. INGRESSO DE DIVISAS.***

*As receitas do serviço internacional de cargas são excluídas da base de cálculo da Cofins, desde que o serviço seja exportado, tendo como prestador do serviço a transportadora contratada, e como contratante o domiciliado no exterior, podendo ser realizado exclusivamente em território estrangeiro, sendo irrelevante o ingresso de divisas ou o pagamento em moeda nacional, bastando que a receita decorra da exportação." (destaquei)*

Vê-se que a configuração do que seja exportação de serviços, antes de 1º/02/1999, não é assim tão simples. As superintendências das 7ª e 8ª regiões fiscais entenderam que o importante é o ingresso de divisas e não o local da execução dos serviços, pois o que conta mesmo é o local onde os serviços são adquiridos e consumidos (utilizados). A superintendência da 9ª região fiscal, todavia, entendendo a lei de forma diferente, conclui que o ingresso de divisas não era necessário, mas o serviço deveria ser prestado no território estrangeiro, para fazer jus ao benefício fiscal.

Embora o art. 111 do CTN oriente que se dê interpretação literal aos dispositivos que disponham sobre (I) exclusão do crédito tributário (do que isenção é espécie) e (II) outorga de isenção, as superintendências citadas parecem ter deixado de lado este princípio, ao analisar a matéria. Isto porque o dispositivo legal, literalmente falando, refere-se

apenas às “vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador”, não exigindo que a prestação dos serviços se dê no exterior e nem que haja o efetivo ingresso das respectivas divisas.

A MP nº 1858-6/99, ao alterar o benefício fiscal, aí sim, referiu-se aos “serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”. Antes desta MP, no entanto, não se exigia, como restou amplamente demonstrado, o ingresso de divisas e nem que os serviços fossem prestados no exterior.

Conclui-se, pois, que a aplicação da isenção prevista no art. 7º da LC 70/91, em se tratando de exportação de serviços, exige a presença dos seguintes requisitos:

- (1) – que o próprio prestador do serviço o venda para o exterior;
- (2) – que o comprador seja pessoa física ou jurídica sediada no exterior;
- (3) – que o consumo, isto é, a utilização dos serviços se dê no exterior; e
- (4) – que o pagamento represente receita de origem estrangeira.

As receitas do tráfego internacional entrante decorrem da prestação de serviços, pela Embratel, a uma operadora estrangeira, preenchendo o requisito de ser um serviço adquirido por pessoa física ou jurídica com sede no exterior diretamente do prestador. Por outro lado, a operadora estrangeira se obriga com seus clientes a completar as ligações para o Brasil e no desempenho desta função subcontrata os serviços da Embratel. Não há dúvida de que o resultado do serviço que a Embratel presta, nestes casos, é utilizado ou consumido no exterior, pois é lá que se produz o seu resultado. Em outras palavras, o usuário do serviço, aquele que faz a ligação é pessoa residente ou domiciliada no exterior. As receitas oriundas dos direitos de passagem (DDP) têm estas mesmas características.

Diante destas conclusões, voto pelo cancelamento do lançamento decorrente das glosas das compensações da Cofins indevidamente pagas sobre as receitas do tráfego internacional entrante e dos direitos de passagem (DDP).

#### **10 – Do lançamento relativo aos valores declarados em DCTF**

Alega a recorrente que os valores lançados no período de fevereiro a novembro de 1997 (glosa de Cofins-fonte) referem-se a compensações declaradas em DCTF. Embora esta alegação só tenha sido levantada em grau de recurso, entendo que se trata de questão de ordem pública, que deve ser apreciada, podendo até ser levantada de ofício.

A empresa fez juntar ao recurso voluntário os extratos das DCTFs dos meses de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000, que foram citados por ela como paradigmas, ou seja, seriam exemplos do que teria ocorrido nos períodos de 1997. Na diligência realizada por determinação deste Colegiado, a fiscalização confirmou que, de fato, todos os valores lançados no ano de 1997 haviam sido compensados em DCTF com Cofins retida na fonte, cuja retenção não restou comprovada. Cabe, então, analisar se era necessária a lavratura do auto de infração para exigir valores que, comprovadamente, já estavam declarados em DCTF.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTROLE INTERNACIONAL  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 24, 10, 07  
Ivana Cláudia Silva Castro  
Mat. Siape 92136

CC02/C02  
Fls. 31

A Solução de Consulta Interna nº 03, de 08 de janeiro de 2004, proferida pela Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal, em seus itens 13 a 22, aborda o assunto de forma completa e exaustiva, nos seguintes termos:

"13. O art. 5º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, estabeleceu que o documento que formalizasse o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário (declaração de débitos), constituir-se-ia confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do crédito tributário.

14. Referido crédito tributário, evidentemente, somente seria exigido caso não tivesse sido extinto nem estivesse com sua exigibilidade suspensa, circunstância essa por vezes apurada pela autoridade fazendária somente após revisão do documento encaminhado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal (SRF).

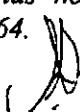
15. É com esse que no aludido dispositivo legal que a SRF poderia cobrar o débito confessado, inclusive encaminhá-lo à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, sem a necessidade de lançamento de ofício do crédito tributário.

16. Contudo, o art. 90 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, determinou que a SRF promovesse o lançamento de ofício de todas as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pelo órgão.

17. Assim, não obstante o débito informado em documento encaminhado pelo sujeito passivo à SRF já estivesse por ele confessado – o art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, não revogou o art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984 –, fazia-se necessário, para dar cumprimento ao disposto no art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, o lançamento de ofício do crédito tributário confessado pelo sujeito passivo em sua declaração encaminhada à SRF.

18. Esclareça-se que o fato de um débito ter sido confessado não significa dizer que o mesmo não possa ser lançado de ofício; contudo, havendo referido lançamento, inclusive com a exigência da multa de lançamento de ofício, ficava sempre assegurado o direito de o sujeito passivo discuti-lo nas instâncias julgadoras administrativas previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

19. Tal sistemática perdurou até a edição da MP nº 135, de 30 de outubro de 2003, cujo art. 18 derrogou o art. 90 da MP nº 2.158-35, de 2001, estabelecendo que o lançamento de ofício de que trata esse artigo, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 16/10/04	
Ivana Cláudia Silva Castro	
Mat. Siape 92136	

CC02/C02  
Fls. 32

20. Assim, com a edição da MP nº 135, de 2003, restabeleceu-se a sistemática de exigência dos débitos confessados exclusivamente com fundamento no documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário (DCTF, DIRPF, etc.), sistemática essa que vinha sendo adotada, com exceção no art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984, até a edição da MP nº 2.158-35, de 2001.

21. Muito embora a MP nº 135, de 2003, dispense referido lançamento inclusive em relação aos documentos apresentados nesse período, os lançamentos que foram efetuados, assim como eventuais impugnações ou recursos tempestivos apresentados pelo sujeito passivo no curso do processo administrativo fiscal, constituem-se atos perfeitos segundo a norma vigente à data em que foram elaborados, motivo pelo qual devem ser apreciados pelas instâncias julgadoras administrativas previstas para o processo administrativo fiscal.

22. Nesse julgamento, em face do princípio da retroatividade benigna, consagrado no art. 106, inciso II, alínea 'c' da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, é cabível a exoneração da multa de lançamento de ofício sempre que não tenha sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, que as diferenças apuradas tenham decorrido de compensação indevida em virtude de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que tenha ficado caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio."

Portanto, tendo em vista que até a edição da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003, o art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 determinava que se fizesse o lançamento de ofício dos valores declarados em DCTF, vinculados a compensações indevidas ou não comprovadas, não há como se excluir do lançamento os valores cuja retenção na fonte não foi comprovada nos autos.

Entretanto, com fundamento no art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), a contribuinte deve ser exonerada da multa de ofício lançada sobre esta parte do crédito tributário, em face do disposto no *caput* do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, que determinou a sua aplicação, de forma isolada, unicamente nos casos em que a compensação seja indevida por conta da utilização de crédito ou débito não passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

## 11 – Da incidência de juros Selic sobre os créditos tributários

Por último, alega o recorrente que a taxa Selic não pode ser exigida como juros moratórios, pois contraria a regra contida no art. 161, § 1º, do CTN e afronta o princípio constitucional da legalidade.

O art. 161, § 1º, do CTN assim dispõe:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da

falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.” (Grifou-se)

O art. 161 do CTN não limita a taxa de juros de mora a um por cento ao mês. Ao contrário, reserva esta taxa para os casos em que não houver lei ordinária prescrevendo a aplicação de outra. No caso, a imposição da taxa Selic na cobrança de créditos tributários em atraso encontra respaldo na Lei nº 9.065, de 20/06/1995, cujo art. 13 tem o seguinte teor:

*“Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 9º da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”*

Desta forma, estando fundada em lei constitucionalmente válida, sobre a parcela do lançamento não depositada judicialmente, é cabível a cobrança de juros de mora, calculados com base na taxa Selic.

## CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade argüidas, indefiro o pedido de diligência ou perícia e, no mérito, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário, para:

(1) excluir a multa de ofício lançada nos meses de dezembro de 1999, fevereiro e julho de 2000, sobre valores depositados judicialmente, e nos meses de fevereiro a novembro de 1997, exigida sobre valores declarados em DCTF;

(2) excluir os juros de mora lançados sobre a totalidade dos valores depositados, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de agosto de 1999 a outubro de 2000; e

(3) cancelar o lançamento decorrente da glosa de compensação da Cofins paga sobre receitas do tráfego internacional entrante e de direitos de passagem (DDP).

Sala das Sessões, em 18 de setembro de 2007.

  
ANTONIO ZOMER

