



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 06 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. SIAPE 91731

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

Recorrente : VIRTUALITIES TRADING COMERCIAL LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Processo devidamente amparado por MPF-F regular nos termos da Portaria SRF nº 1.265/99.

NULIDADE DE DECISÃO.

Compete essencialmente ao julgador decidir a questão de mérito, estampada, como regra, no pedido do autor. Questões prévias se caracterizam pela indispensabilidade de sua resolução para que outras questões possam ser examinadas e decididas. Ausência de questionamento de matéria alegada pela autuada, dispensável para a solução da lide, sob a ótica do julgador, não torna a decisão nula.

COFINS. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006. Os resultados com operações de venda e compra de títulos da dívida pública em moeda estrangeira – Notas do Tesouro dos Estados Unidos da América – ‘T-Bill’ caracterizam-se como receitas financeiras, não sujeitas à incidência da contribuição.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por VIRTUALITIES TRADING COMERCIAL LTDA.

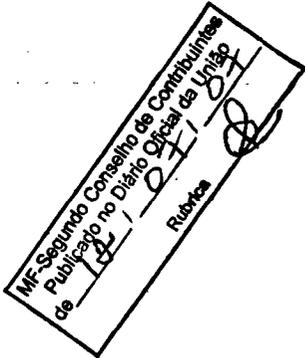
ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, que apresenta declaração de voto, Maria Cristina Roza da Costa e Nadja Rodrigues Romero.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), Antonio Zomer e Ivan Allegretti (Suplente).





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 06 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. SIAPE 91751

Recorrente : VIRTUALITIES TRADING COMERCIAL LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social -- Cofins, no período de apuração de 30/04/1999 e 31/05/1999.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida:

"Trata-se de impugnação à exigência fiscal formalizada no auto de infração de fls. 90/93, relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) dos meses de abril e maio de 1999. O feito constituiu crédito tributário no montante de R\$ 2.206.396,31, incluídos principal, juros de mora calculados até 29/12/2000 e multa de ofício no percentual de 75%.

2. No termo de verificação fiscal de fls. 88/89, o autor do feito contextualiza os fatos que orientaram o lançamento:

".....

os fatos

O contribuinte acima qualificado, no período compreendido entre 09/04/99 a 20/05/99, vendeu Notas do Tesouro dos Estados Unidos da América, cada uma denominada 'T-Bill', de sua propriedade, às empresas abaixo especificadas no montante total de R\$ 36.103.573,00 de acordo com Contratos de Compra e Venda de Notas do Tesouro dos Estados Unidos em anexo [fls. 28/31, 35/38, 42/45, 49/53, 56/60, 63/67, 72/75, 78/80] apresentadas pela empresa em tela e também extratos bancários da mesma sem recolher a contribuição para o Cofins.

As 'T-Bills' se encontram registradas em seu Ativo Realizável a Curto Prazo à conta nº 1.1.2.003.00001 sob a rubrica 'Investimentos no Exterior', constante de seu livro Diário nº 05, registrado na Jucesp sob nº 167679 em 24/10/2000.

(...)

Do Direito

De acordo com a Lei nº 9.718 de 27/11/98 temos:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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

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

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

2



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	28 / 06 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. N.º 91751	

Base de Cálculo

Pelo acima exposto, constituímos o crédito tributário referente à falta de recolhimento da Cofins utilizando-se as seguintes bases de cálculo:

(...)

.....”
1203. *Cientificada do lançamento em 05/02/2001 (fl. 92), em 02/03/2001 (fl. 115) a contribuinte postou a impugnação de fls. 97 a 101, acompanhada dos documentos de folhas 104/114 em que discorda da exigência em tela com base nos argumentos a seguir sintetizados.*

4. *Preliminarmente, alega que o procedimento fiscal teria sido iniciado em desacordo com o disposto na Portaria SRF nº 1.265, de 1999. Relata que o Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência nº 0813300 2000 00818 7 foi emitido no dia 6 de setembro de 2000, com validade até o dia 5 de novembro do mesmo ano. Nos termos do art. 13 da citada Portaria, a autoridade tributária competente poderia ter prorrogado o prazo para a execução dos trabalhos, porém esta providência não teria sido tomada. Assim, o referido MPF-D estaria extinto por decurso de prazo, em 05 de novembro de 2000.*

5. *No dia 15 de dezembro de 2000, prossegue, foi emitido o MPF-Fiscalização nº 08133002000 01145 5, indicando como responsáveis pelo procedimento, os mesmos auditores fiscais constantes do primeiro mandado de diligência. Tal situação, a seu ver, tornaria nulos os atos praticados pela fiscalização, uma vez que não foi observada a conduta estabelecida no parágrafo único do art. 16 da Portaria SRF nº 1.265, de 1999, que preconizava, para a conclusão dos trabalhos de fiscalização, a indicação de auditor fiscal diferente do designado no MPF extinto por decurso de prazo. Postula, dessa forma, a nulidade do auto de infração por incompetência do agente.*

6. *No que se refere ao mérito, contesta a conduta do autuante ao fazer incidir a Cofins sobre o montante total auferido na venda do título emitido pelo Tesouro Americano. A seu ver, não haveria como classificar o valor de venda das 'T-Bills' como faturamento, porque no ordenamento brasileiro o único título de crédito representativo dessa grandeza seria a duplicata. Assim mesmo, a duplicata representaria faturamento somente em relação à pessoa jurídica que a emitiu. Nas transações seguintes, a duplicata seria simples título de crédito.*

7. *Nas palavras da impugnante:*

'Os Bancos que negociam com as duplicatas, as empresas que compram as duplicatas emitidas por terceiros, têm como suas receitas as diferenças verificadas nos preços de compra e de resgate de título. O valor do título não representa receita bruta, para as empresas que negociam com os títulos.'

8. *Cita o pronunciamento da Superintendência da Receita Federal da 8ª Região Fiscal que, na Decisão em consulta nº 252, de 2000, entendeu que os rendimentos das aplicações financeiras de renda fixa ou variável devem compor a base de cálculo da Cofins, não sendo admitida a dedução, desse montante, do valor do Imposto de Renda ou de outros tributos que tenham incidido sobre o rendimento.*

9. *Menciona ainda que a tributação das operações de factoring leva em conta, como base tributável, a diferença entre o valor de face do título de crédito e o valor pago ao alienante.*

3



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COMO ORIGINAL

2º CC-MF

Fl.

Brasília, 28 / 08 / 2007

Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Supl. 91751

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

10. Com relação às atividades exercidas pela impugnante no ano de 1999, transcreve os esclarecimentos que já teriam sido ofertados à Fiscalização em 17 de outubro de 2000, que também aqui seguem parcialmente reproduzidos:

.....
No período considerado, foram realizadas 07 (sete) operações de Transferência Internacional de Reais de Terceiros, relacionados em seu Auto, por meio da Mesa de Câmbio do Unibanco, sob monitoria do Banco Central do Brasil, Divisão de Câmbio/SUMON – III, o qual apresentamos, em cumprimento de requisito legal, cópias das Cartas de Autorização e Registro de Remessas CC5 (CC2677), Contratos de Venda e Compra de Títulos do Tesouro Americano, documentando cada transação, e cópias do Livro Diário da Virtualities Trading Comercial Ltda., registrando as 'Same-Day Tradings' (Operações D-0, no mesmo dia bancário), datadas de 09, 12 e 16 de abril, e as de 03, 05, 13 e 20 de maio, com recursos oriundos e contabilizados pelos remetentes como resultado de execução de projetos de engenharia, serviços mercantis de crédito e cobrança, e empreendimentos imobiliários; remessas a serem contabilizadas pelos clientes remetentes sob a rubrica Investimento no Exterior, e classificadas em Ativo Circulante; documentos estes que se encontram à sua disposição nos arquivos do Unibanco, remessas estas registradas no FIRCE/Banco Central do Brasil.

Informamos ainda que tais operações foram aprovadas pelo Departamento Jurídico do Unibanco, e que preenchemos previamente o Formulário de Avaliação de Solicitantes de Remessa Internacional de Reais, em cumprimento aos requisitos da Lei nº 9.613, de 03 de março de 1998, quanto ao cadastro e histórico dos clientes, origem e destino dos recursos destes, do qual anexamos uma cópia.

.....
11. Por fim, arremata sua linha de argumentação:

'Por se tratar de prestação de serviços, a base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social (sic), incide somente sobre o preço dos serviços e não sobre o valor total dos títulos. Mesmo que a impugnante tivesse adquirido os títulos para posterior revenda, não haveria incidência das contribuições sobre o montante dos títulos.

A Contribuição devida pela impugnante no ano de 1999 foi recolhida conforme consta do Demonstrativo (Anexo A)

E por fim, não há como considerar o valor dos títulos como receita bruta da impugnante, razão pela qual o Auto de Infração deve ser cancelado.'

12. Em 20 de setembro de 2002, apresentou a autuada aditamento de fls. 122/123 e documentação de folhas seguintes acrescentando às suas razões iniciais de defesa ter atuado como intermediária na negociação dos títulos do Tesouro Americano. As citadas operações teriam sido efetuadas por conta e ordem de terceiros, utilizando recursos também de terceiros. Alega que (fl. 122/123):

'Os valores constantes dos extratos bancários da conta de pessoa jurídica não são receitas da Virtualities, mas sim depósitos de terceiros, oriundos de receitas destes mesmos terceiros, para a finalidade específica de efetivar a intermediação de transações com Títulos e Valores Mobiliários, transações estas ditas 'SAME-DAY' ('Mesmo Dia') no Meio Financeiro, por ser o saque efetuado concomitantemente ao depósito, não podendo, portanto, os depósitos serem considerados como se receitas fossem.

4



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 28 / 05 / 2007

Socil Tulentio Mendes da Cruz
Mat. nº 93.751

As efetivas receitas da Virtualities, recebidas da Gelvant Investment SA, sua matriz, conforme autorizado pelo Contrato de Gerenciamento de Capitais, constantes dos seus Extratos Bancários foram devidamente registradas em seus Livros Contábeis, e foram devidamente recolhidos todos os impostos, tributos, contribuições e taxas devidos por Lei, como demonstram os lançamentos feitos em seus Livros Contábeis, requisitados em ofício Pelo Banco Central do Brasil e a este apresentados.

.....”
Por meio do Acórdão DRJ/CPS Nº 7.896, de 06 de dezembro de 2004, os Membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP, por unanimidade de votos, consideraram procedente o lançamento relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 30/04/1999, 31/05/1999

Ementa: Nulidade. Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Não Ocorrência.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade dos procedimentos as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

Cofins. Base de Cálculo. T-Bills. Valor da Alienação.

Compõe a base de cálculo da Cofins o valor da alienação de títulos do tesouro americano (“Treasury-Bills”) adquiridos em nome da própria contribuinte com o fim de revenda.

Lançamento Procedente”.

Inconformada com a decisão prolatada pela primeira instância, a contribuinte apresenta recurso voluntário a este Eg. Conselho, no qual, em síntese e fundamentalmente alega:

Em preliminar pede:

i - a nulidade do auto porque o procedimento fiscal teria sido iniciado em desacordo com o disposto na Portaria SRF nº 1.265, de 1999;

ii - à fl. 235, pede a nulidade da decisão prolatada pelo órgão de primeira instância, eis que (sic) *“Quanto ao Relatório que serviu de base para prolatar o Acórdão é necessário observar inicialmente que com relação a Título que represente faturamento, tal como foi explicitado na impugnação com o documento denominado ‘Duplicata’, a decisão de primeira instância não procedeu a comentário algum, representando cerceamento do pleno direito de defesa. É caso de nulidade de decisão conforme vasta jurisprudência desse Colendo Segundo Conselho de Contribuintes, como se verá a seguir: “*

No mérito, rebatendo os fundamentos expostos pela decisão recorrida, reitera que:

- em momento algum alegou ter adquirido os títulos;

- os registros contábeis para demonstrar as operações de terceiros são meras anotações dos fatos ocorridos, que por um lapso na nomenclatura da conta não constou o fato de ser “Investimentos de Terceiros no Exterior”. E que, para compensar este fato, há registro no passivo da recorrente na conta “Créditos de Clientes de Terceiros” – conta 2.1.1.001 (Anexo C);

5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl. _____

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 28 / 06 / 2007

[Assinatura]
Stelli Tatiana Mendes da Cruz
N.º Matr. 91751

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

- à fl. 239, no que diz respeito às notas de prestação de serviços, reafirma que não adquiriu os títulos. Que, (sic) *Além do mais, não é verdade que a autuada comprou da DRAVES, pois esta é a corretora de BOLSA, por meio da qual o investidor adquiriu os títulos. As notas fiscais representam exatamente os serviços prestados e não como entendeu o Sr. Relator.*”;

- a autuada foi subsidiária da Gelvant Investment S.A.F.I., extinta em 11/99, devidamente autorizada por esta a atuar como intermediária por meio de gerenciamento de capital, mediante compra e venda de títulos mobiliários por conta e ordem de terceiros (docs anexos). Que o voto do Relator se baseou na interpretação equivocada dos documentos interpretados pela Auditora;

- ao final, pede que seja declarado Nulo o auto de infração ou, como alternativa, seja reformada a decisão de primeira instância, determinando o cancelamento do auto de infração.

Consta dos autos Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, conforme preceituam o art. 33, § 2º, da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, e a Instrução Normativa SRF nº 264, de 20/12/2002.

É o relatório.

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERT. COM O ORIGINAL

2º CC-MF
Fl.

Brasília, 20 / 06 / 2007

Susli Helena Mendes da Cruz
Data: 20/06/2007

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo a sua admissibilidade.

As matérias colocadas à apreciação deste Eg. Conselho podem ser assim sintetizadas:

Em preliminar:

i - nulidade do auto, porque o procedimento fiscal teria sido iniciado em desacordo com o disposto na Portaria SRF nº 1.265, de 1999;

ii - nulidade da decisão prolatada pelo órgão de primeira instância, eis que (sic) *“Quanto ao Relatório que serviu de base para prolatar o Acórdão é necessário observar inicialmente que com relação a Título que represente faturamento, tal como foi explicitado na impugnação com o documento denominado Duplicata, a decisão de primeira instância não procedeu a comentário algum, representando cerceamento do pleno direito de defesa.*

No mérito:

iii - a incidência da Cofins sobre a receita de venda, pela recorrente, de títulos emitidos pelo Tesouro dos Estados Unidos da América do Norte (“Treasury Bills” ou T-Bills).

Passo ao exame das matérias:

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Alega a recorrente que o procedimento fiscal teria sido iniciado em desacordo com o disposto na Portaria SRF nº 1.265, de 1999, isso porque o Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência nº 0813300 2000 00818 7 – foi emitido no dia 6 de setembro de 2000, com validade até o dia 5 de novembro do mesmo ano e que, nos termos do art. 13 da citada Portaria, a autoridade tributária competente poderia ter prorrogado o prazo para a execução dos trabalhos, porém esta providência não teria sido tomada. Assim, o referido MPF-D estaria extinto por decurso de prazo, em 05 de novembro de 2000.

O que se verifica dos autos, à fl. 01, é que no dia 15 de dezembro de 2000, foi emitido o MPF-Fiscalização nº 08133002000 01145 5, indicando como responsáveis dois auditores fiscais da Receita Federal, que supostamente teriam sido os mesmos constantes do primeiro mandado de diligência.

Tal situação, no entender da recorrente, tornaria nulos os atos praticados pela fiscalização, uma vez que não foi observada a conduta estabelecida no parágrafo único do art. 16 da Portaria SRF nº 1.265, de 1999, que preconizava, para a conclusão dos trabalhos de fiscalização, a indicação de auditor fiscal diferente do designado no MPF extinto por decurso de prazo. Postula, dessa forma, a nulidade do auto de infração, por incompetência do agente.

Não consta dos autos o Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência nº 0813300 2000 00818 7, que teria sido emitido no dia 6 de setembro de 2000, com validade até o dia 5 de novembro do mesmo ano. Por outro lado, a fiscalização não nega a existência do mesmo.

7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MPF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERT. COM O ORIGINAL	
Brasília, 28 / 06 / 2002	8
Suelli Telesino Mendes da Cruz	
Mat. Simc 91751	

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

Ainda, compulsando os autos, verifico, à fl. 14, Termo de início de Ação Fiscal, FM 0811700/00818/2000, de data e ciência de 18/09/2000.

Por motivação diversa daquela externada no Acórdão proferido em primeira instância, entendo não assistir razão à recorrente, senão vejamos:

Quanto ao gênero Mandado de Procedimento Fiscal e suas espécies – Fiscalização (MPF-F) e Diligência (MPF-D), assim dispõe o art. 3º da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999:

“Art. 3º - Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I – de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela SRF, bem assim da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário ou apreensão de mercadorias;

II – de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.” (grifei)

Com relação aos prazos de validade de cada espécie de Mandado de Procedimento Fiscal, o art. 12 da mesma Portaria estabelece:

“Art. 12 – Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I- cento e vinte dias, nos casos de MPF- e de MPF-E;

II- sessenta dias, no caso de MPF-D.”

Para ambos os casos, conforme art. 13¹ da referida Portaria, é permitida a prorrogação, tantas vezes quanto necessárias, e essas prorrogações se dão quando os auditores fiscais não se dão por satisfeitos ao término do prazo estipulado, sendo imprescindível a continuidade dos trabalhos.

Em não havendo a prorrogação dos Mandados de Procedimento Fiscal, de acordo com o art. 15², estaria convalidada sua extinção, ou pela conclusão do procedimento fiscal ou pelo decurso do prazo.

De acordo com os argumentos da recorrente, o MPF-D teria se extinguido pelo decurso de prazo, uma vez que foi emitido em 06 de setembro de 2000, sendo válido por sessenta dias, ou seja, até 05 de novembro de 2000, sem que houvesse uma prorrogação.

Por outro lado, seria nulo o MPF-F, emitido em 15 de dezembro de 2000, porque estaria afrontando a previsão contida no parágrafo único do art. 16 da Portaria em comento, que determinava que *“na emissão de novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto”*.

¹“Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observadas, a cada ato, os limites estabelecidos no artigo anterior.

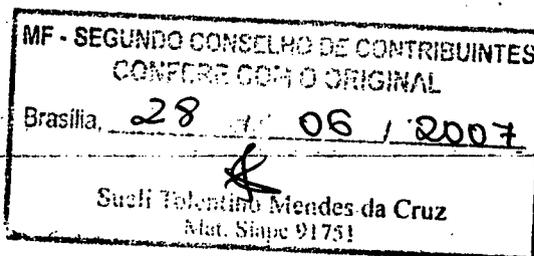
²Art. 15. O MPF se extingue:

I – pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II – pelo decurso de prazos a que se referem os arts. 12 e 13;”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

Algumas considerações se fazem necessárias para esclarecer o ocorrido.

Primeiramente, hei de concordar que o Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência, MPF-D, extinguiu-se sem que houvesse sua prorrogação. Contudo, é importante observar-se que, conforme definido no art. 3º da mencionada Portaria, por procedimento fiscal de diligência compreendem-se as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

A partir das informações coletadas, se os auditores fiscais se encontram em situação de passar à verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela SRF, e que poderá resultar em constituição de crédito tributário ou apreensão de mercadorias, passa-se a executar procedimento fiscal de fiscalização, e não mais de diligência.

Note-se que, eventual auto de infração deve sempre ser convalidado por MPF regular, isso porque esse instrumento é pré-requisito à abertura de qualquer procedimento fiscal, e constitui-se na atribuição de competência ao Auditor Fiscal da Receita Federal – AFRF para a realização da ação fiscal concreta e correta.

Assim, entendo que um Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização, que era necessário para convalidar a ação de constituir um crédito tributário, não pode ser considerado um novo Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência, por se revestirem de naturezas diversas, conforme já exposto anteriormente.

Veja que o parágrafo único do art. 16³ tem relação com o novo procedimento fiscal necessário em virtude da extinção de um que não fora concluído satisfatoriamente. Portanto, se há um procedimento fiscal de diligência extinto e essa diligência precisa ter continuidade e não foi prorrogada, concordo que o novo procedimento fiscal de diligência deverá ser emitido sendo necessária a indicação de outros auditores fiscais para sua execução.

Contudo, no caso presente, não havia a necessidade de se emitir um novo mandado de procedimento fiscal de diligência. Os auditores fiscais já haviam coletado os documentos/informações necessárias à formação de sua convicção. Agora era momento para uma outra espécie de procedimento fiscal para validar outro tipo de ação pois o MPF-F não é prorrogação do MPF-D.

Um é o trabalho de coletar elementos para elucidar as informações prestadas/entregues pelos próprios contribuintes à Secretaria da Receita Federal, outro é o trabalho de fiscalizar e verificar o cumprimento ou descumprimento, pelo contribuinte, de obrigações tributárias, principais ou acessórias e que possam resultar em constituição de crédito tributário. Se os documentos obtidos por meio da diligência indicaram aos auditores fiscais a possibilidade de haver o descumprimento de uma obrigação tributária, não há que se falar em prorrogação de MPF-D, e tampouco a emissão de novo MPF-D. Passa a ser necessária a emissão de um instrumento que lhe dê os devidos poderes, ou seja, um MPF-F.

³ "Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE CURS O ORIGINAL
Brasília, 28 / 06 / 2007
Suzi Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Smpc 91751

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

Desta forma, concluo que não se aplica *in casu* a disposição contida no parágrafo único do art. 16 da Portaria nº 1.265/99 por tratarem-se as ações praticadas pelos auditores fiscais de ações diversas e específicas.

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

A recorrente invoca a nulidade da decisão prolatada pelo órgão de primeira instância, tendo em vista que (sic) "*Quanto ao Relatório que serviu de base para prolatar o Acórdão é necessário observar inicialmente que com relação a Título que represente faturamento, tal como foi explicitado na impugnação com o documento denominado 'Duplicata', a decisão de primeira instância não procedeu a comentário algum, representando cerceamento do pleno direito de defesa*".

Compete essencialmente ao julgador decidir a questão de mérito, estampada, como regra, no pedido do autor. É verdade que antes de enfrentar a questão de mérito, outras questões deve decidir o juiz. Tais questões são chamadas de questões prévias e caracterizam-se pela indispensabilidade de sua resolução para que outras questões possam ser examinadas e decididas.

Note-se, porém, que é possível entre duas questões (questão prévia e questão posterior) ocorrer uma relação de dependência lógica, sem que uma delas (a questão posterior) seja exatamente a questão de mérito. Existem questões, como a examinada anteriormente (MPF) que são prejudiciais (prévias) em relação à questão de mérito. A ausência desta inevitavelmente levaria conseqüentemente a uma nulidade. Outras há que não influenciam no seu conhecimento, tamanha a convicção do julgador no resultado final. Esse é o motivo pela qual se diz que o julgador não necessariamente deve manifestar-se sobre todos os argumentos trazidos pela autuada. Cabe lembrar que também assim têm se manifestado os nossos Tribunais superiores. O importante neste caso é que a decisão concluiu com firmeza e assentou com fundamentos de forma a sustentar a conclusão. Inexiste cerceamento do direito de defesa quando a decisão prolatada está motivada, ou seja, apresentou as razões pelas quais entendeu que deveria a autuada ter oferecido à tributação da contribuição social o valor integral de venda do título.

Rejeito, pois, a nulidade da decisão de primeira instância por entender inexistir cerceamento do direito de defesa.

MÉRITO

O mérito se restringe a incidência ou não da Cofins sobre a receita de venda, pela recorrente, de títulos emitidos pelo Tesouro dos Estados Unidos da América do Norte ("Treasury Bills" ou T-Bills).

O entendimento esposado pela decisão recorrida é a de que a recorrente "*adquiriu e alienou as mencionadas Notas do Tesouro dos Estados Unidos da América do Norte agindo em seu próprio nome, a teor dos contratos de compra e venda de T-Bills que integram os autos. E ainda, a de que "Também é possível estabelecer que, no âmbito da Lei nº 9.718, de 1998, a universalidade das receitas submete-se à incidência da Cofins, tendo o legislador expressamente anotado os tratamentos diferenciados, neles não se enquadrando as operações com T-Bills*".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 08 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Sipe 91751

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

Penso que a questão possa ser resolvida no âmbito do disposto na Lei nº 9.718, de 1998, mais especificamente, a do art. 3º, § 1º, recentemente julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Isto porque, pela documentação acostada nos autos, bem como pela insuficiente precisão dos dados apresentados pela respeitável fiscalização, contestável se afirmar ter a recorrente atuado como intermediária na negociação dos títulos do Tesouro Americano. Se por um lado, as operações foram efetuadas, utilizando recursos de terceiros, fato este que se pode comprovar pela contabilidade apresentada (fls. 252/254), pela ausência de recursos próprios para comprar títulos, dependendo essencialmente do depósito bancário do comprador para efetivar a compra, por outro lado, inexistente certeza quanto a origem desses valores.

Destarte, na falta de elementos de convicção, poder-se-ia concluir que quando a autuada efetivou a compra dos títulos, o fez, com depósitos de terceiros, interessados na compra desses títulos. Nesse raciocínio, claro que as importâncias referentes aos depósitos constantes dos extratos bancários da conta de pessoa jurídica não são receitas da autuada, quando esses depósitos se referem a finalidade específica de efetivar a intermediação de transações com Títulos e Valores Mobiliários, transações estas ditas 'SAME-DAY' ("Mesmo Dia") no mercado financeiro. Estranhamente, verifica-se, também, na contabilidade que a autuada não realizou lucro na compra e venda dos títulos. Aliás, pela análise da declaração de IRPJ, a empresa não deteve outras "receitas" no exercício financeiro, sendo que ao final do ano, pela documentação juntada, apurou prejuízo.

Neste caso, apenas para argumentar, se correto é o entendimento de que a autuada procedeu como mera intermediária na negociação dos títulos do Tesouro Americano, é bem verdade inexistir nos autos qual seria o ganho na operação de compra e venda (diferença entre a compra e a revenda).

Por outro lado, penso que a matéria deixa de ter importância, na medida em que, a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.

O RE 390840/MG, apreciado na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 09/11/2005, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, foi julgado e decidido consoante a seguinte ementa:

"CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 06 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Stape 91751

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada."

No voto condutor da sentença foi reproduzido o art. 2º da Lei nº 9.718/98, no qual está definida a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins como sendo o faturamento; assim se manifesta do Ministro relator:

"Tivesse o legislador parado nessa disciplina, aludindo a faturamento sem dar-lhe, no campo da ficção jurídica, conotação discrepante da consagrada por doutrina e jurisprudência, ter-se-ia solução idêntica à concernente à Lei nº 9.715/98. Tomar-se-ia o faturamento tal como veio a ser explicitado na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, ou seja, a envolver o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços. Respeitado estaria o Diploma Maior ao estabelecer, no inciso I do artigo 195, o cálculo da contribuição para o financiamento da seguridade social devida pelo empregador, considerado o faturamento. Em última análise, ter-se-ia a observância da ordem natural das coisas, do conceito do instituto que é o faturamento, caminhando-se para o atendimento da jurisprudência desta Corte."

Após digressão acerca da jurisprudência do próprio Pretório Excelso, retoma o Ministro à Lei nº 9.718/98, completando:

"Então, após mencionar a jurisprudência da Corte sobre a valia dos institutos, dos vocábulos e expressões constantes dos textos constitucionais e legais e considerada a visão técnico-vernacular, volto à Lei nº 9.718/98, salientando, como retratado acima, constar do artigo 2º a referência a faturamento. No artigo 3º, deu-se enfoque todo próprio, definição singular ao instituto faturamento, olvidando-se a dualidade faturamento e receita bruta de qualquer natureza, pouco importando a origem, em si, não estar revelada pela venda de mercadorias, de serviços, ou de mercadorias e serviços."

E continua, após reproduzir o texto do art. 3º:

"Não fosse o § 1º que se seguiu, ter-se-ia a observância da jurisprudência desta Corte, no que ficara explicitado, na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, a sinonímia dos vocábulos 'faturamento' e 'receita bruta'. Todavia, o § 1º veio a definir esta última de forma toda própria."

Após transcrever o § 1º do art. 3º, arremata:

"O passo mostrou-se demasiadamente largo, olvidando-se, por completo, não só a Lei Fundamental como também a interpretação desta já proclamada pelo Supremo Tribunal Federal. Fez-se incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, e a classificação que deva ser levada em conta sob o ângulo contábil."

Mais adiante conclui:

"A constitucionalidade de certo diploma legal deve se fazer presente de acordo com a ordem jurídica em vigor, da jurisprudência, não cabendo reverter a ordem natural das coisas. Daí a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. Nessa parte, provejo o recurso extraordinário e com isso acolho o segundo pedido formulado na inicial, ou seja, para assentar como receita bruta ou faturamento o que decorra quer da



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

2ª CC-MF
Fl.

Brasília, 28 / 06 / 2007

Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Supte 91751

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa. Deixo de acolher o pleito de compensação de valores, porque não compôs o pedido inicial."

É certo que o julgador administrativo tem como limite de decidir as normas legais em vigor, não lhe competindo apreciar inconstitucionalidades ou ilegalidades. No caso, entendendo estar na esfera de competência deste Conselho administrativo afastar a exigência tributária que se encontra sob sua apreciação, cuja inconstitucionalidade já tenha sido declarada, pelo Supremo Tribunal Federal. Tal entendimento encontra supedâneo na norma que rege os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária a serem observados pelos órgãos julgadores.

Dispõe o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/1997:

"Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal."

O Decreto nº 4.176, de 28/03/2002, que estabelece normas e diretrizes para a elaboração, a redação, a alteração, a consolidação e o encaminhamento ao Presidente da República de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal, ao regulamentar a Lei Complementar nº 95/1998, determina a forma técnica de redação consoante no art. 23, inciso III, alínea "c", sendo que para a obtenção de ordem lógica os parágrafos deverão expressar os aspectos complementares à norma enunciada no *caput* do artigo e as exceções à regra por este estabelecida, conforme se confere a seguir:

"Da Redação

Art. 23. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observado o seguinte:

III - para a obtenção de ordem lógica:

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida."

A regra ao art. 4º do Decreto nº 2.346/97 é de imediata clareza. O disposto no parágrafo único se constitui em uma exceção à regra estabelecida no *caput*, pelo simples motivo de o *caput* referir-se a órgãos diversos dos citados no parágrafo único, sem que exista qualquer



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>28 / 06 / 2007</u>
<i>[Assinatura]</i> Sueli Tolentino Mendes da Cruz Mat. SIAPE 91751

2º CC-MF Fl. _____

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

liame de subordinação ou mesmo coordenação entre os citados órgãos para aplicação de seus termos.

No caso dos autos, a compra e venda dos títulos, em questão, possui finalidade meramente financeira. A emissão de títulos tem o propósito de captar recursos no mercado e o adquirente originário e todos os demais têm o único propósito de obter ganhos financeiros, ou com o deságio na aquisição ou com a obtenção de ganhos no resgate.

Não se trata, portanto, de bem destinado ao consumo (mercadoria), mas à obtenção de ganhos financeiros por uma empresa comercial. A situação é semelhante à da própria moeda estrangeira e à dos títulos de crédito. Em sendo receita financeira, não há como se inserir na base de cálculo da empresa, cujo objeto social não é a atividade financeira.

Diante dos fatos apresentados e inexistindo documentação em contrário ao acima concluído, voto, em relação ao mérito, no sentido de dar provimento ao recurso de forma a determinar o cancelamento do auto de infração.

CONCLUSÃO

Enfim, diante de todo o acima exposto, voto no sentido de:

- i - rejeitar as preliminares de nulidade e;
- ii - no mérito, dar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007.

[Assinatura]
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 06 / 2007
Sueli Tereza Mendes da Cruz Mat. SIAPE 91751

2º CC-MF Fl. _____

Processo nº : 13808.000644/2001-43
Recurso nº : 132.308
Acórdão nº : 202-17.735

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO ANTONIO CARLOS ATULIM

Conforme se pode constatar no Termo de Verificação de fls. 88/89 a autuada foi intimada a comprovar a origem dos recursos depositados em sua conta-corrente durante os meses de abril e maio de 1999.

Em sua defesa, alegou a recorrente que os valores eram provenientes da venda de títulos do tesouro dos Estados Unidos (Tbills) e que esta receita não configura faturamento passível da incidência da contribuição. Alegou que agira por conta e ordem de terceiros e que somente a comissão recebida pela intermediação seria passível de incidência da contribuição ao PIS e da Cofins.

Entretanto, os contratos juntados aos autos demonstram que a recorrente agiu em nome próprio comprando e vendendo os títulos que, inclusive, foram contabilizados no seu ativo realizável a curto prazo.

Com o devido respeito à Relatora e aos demais Conselheiros que acompanharam seu voto, do simples fato de a contabilidade demonstrar que a empresa não tinha recursos próprios, não decorre necessariamente a conclusão de que a empresa agiu por conta e ordem de terceiros.

A prova cabal de que ela não agiu por conta e ordem de terceiros pode ser verificada não só nos contratos de compra e venda de títulos, nos quais figura como adquirente e vendedora, mas também na falta de comprovação do recebimento e da contabilização das comissões.

O contrato social anexado aos autos revela que se trata de uma empresa criada para outros fins. Entretanto, ela nunca praticou nenhuma outra operação, a não ser aquelas questionadas pela fiscalização durante os meses de abril e maio de 1999.

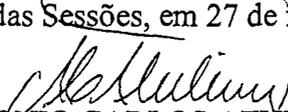
Trata-se de operações de compra e venda de títulos de crédito do tesouro norte-americano. É certo que esses títulos não são considerados títulos de crédito pela legislação brasileira, mas não é por isso que não deixam de ser bens móveis, a teor do previsto nos arts. 82 e 83 do Código Civil.

Portanto, o produto das vendas desses títulos consubstancia-se na receita da atividade da empresa, faturamento, que deve sofrer a incidência do PIS e da Cofins, tal qual ocorre com qualquer outra empresa.

Não se olvide que o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a contribuição ao PIS e a Cofins incidem até mesmo sobre operações não mercantis, como ocorre com as empresas que compram e vendem imóveis.

Em face do exposto, divirjo da ilustre Relatora e voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2007.


ANTONIO CARLOS ATULIM