



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13808.001758/2001-19
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-006.896 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2019
Recorrentes BANCO CIDADE PARTICIPAÇÕES LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/1996 a 31/03/2000

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

O reexame de decisões proferidas para exonerar créditos tributários e encargos de multa se impõe somente nos casos em que o valor exonerado excede o limite de alçada estabelecido pela legislação em vigor na data da apreciação em segunda instância, conforme Súmula CARF nº 103. Superado o valor previsto no artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, não pode ser conhecido o Recurso de Ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/1996 a 31/03/2000

PRELIMINAR DE NULIDADE. VÍCIO NO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte em seu devido processo legal ou à legislação fiscal. Auto de Infração atende aos requisitos de validade do Decreto 70.235/1972.

BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718, DE 1998. RECEITAS DE CESSÕES DE CRÉDITO E OPERAÇÕES COM LETRAS DE EXPORTAÇÃO.

As receitas oriundas de negociações com cessões de créditos e letras de exportação, que se incluem na base de cálculo da Contribuição para o PIS, a partir de fevereiro de 1999, referem-se tão-somente aos ganhos financeiros ou cambiais.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITAS ORIUNDAS DE CESSÕES DE CRÉDITOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O conceito de faturamento, para efeito da incidência da Contribuição para o PIS, anteriormente às alterações da Lei nº 9.718/1998, abrangia apenas a receita bruta da venda de mercadorias e serviços.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a proposta de diligência trazida pela relatora para anexar aos autos os contratos de exportação. Vencida a Conselheira Cynthia Elena de Campos (Relatora). Designado o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado). Quanto ao Recurso de Ofício, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso por ser inferior ao valor de alçada da Portaria n.º 63/2017. Quanto ao Recurso Voluntário: (i) por maioria de votos, em negar provimento ao argumento de nulidade. Vencida a Conselheira Cynthia Elena de Campos (Relatora). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado); (ii) por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário por reconhecer a natureza financeira das receitas de cessões de crédito e operações com letras de exportação. Vencido o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Müller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-21.165 (e-fls. 1089-1125), proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento do crédito tributário, conforme Ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/1996 a 31/03/2000

NULIDADE. Se o ato administrativo de lançamento obedece às suas formalidades essenciais não cabe falar em nulidade do procedimento fiscal.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. A Administração é carecedora de competência para apreciar questões sobre a constitucionalidade das leis. O controle de constitucionalidade encontra no Poder Judiciário o seu foro apropriado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/1996 a 31/03/1996

DECADÊNCIA .

Pelo CTN, no cômputo do prazo decadencial quinquenal aplica-se o art. 173, I, se não houve qualquer pagamento, ou o art. 150, § 4º, se houve pagamento antecipado. Na data de ciência da autuação já decaíra o direito da fazenda constituir crédito tributário de débito cujo fato gerador ocorrera até 31 de março de 1996 (art 150, § 4º, CTN).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/1996 a 31/03/2000

PRESTADORA DE SERVIÇOS. RECEITA FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. Receita financeira de mútuo, swap, variação monetária ativa, variação cambial e de direito creditório de credor do DER/MG só integra a base de cálculo do PIS a partir da vigência da Lei nº 9.718/98, ou seja, a partir do período de apuração de fevereiro de 1999, inclusive.

EXPORT NOTES. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

OS "export notes", títulos representativos de direitos creditórios de exportação, lastreiam-se, obrigatoriamente, em contratos de compra e venda firmados entre exportador e empresas estrangeiras importadoras.

DECISÃO JUDICIAL NÃO DEFINITIVA. LANÇAMENTO. JUROS DE MORA. OBRIGATORIEDADE. É obrigatória e com os juros de mora a formalização de crédito tributário pela divergência entre o regime jurídico aplicável à empresa financeira, concedido por decisão judicial não definitiva, e o aplicável à prestadora de serviço não financeira.

TAXA SELIC - Utilização da taxa SELIC no cálculo dos juros de mora encontra guarida no art. 84, I, da Lei nº 8.981/95, no art. 13 da Lei nº 9.065/95, e no art. 61, S 3º, da Lei nº 9.430/96.

Lançamento Procedente em Parte

Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Em ação fiscal no domicílio de Banco Cidade Participações Ltda, cuja denominação social foi alterada para Safira Participações Ltda, foi lançada de ofício o PIS no valor de R\$ 5.925.332,78, apurado de março de 1996 a março de 2000, com exigibilidade suspensa por liminar em Cautelar 94.0024239-5 na 8ª Vara Cível (fl 487).

Foram lançados valores calculados com base em receitas operacionais resultantes de mútuos, serviços prestados, swap, cessões de crédito do DER, outras rendas operacionais (rendas) e ingressos que adviriam de operações com "Export Notes" (fl 475). Sendo prestadora de Serviços a base de cálculo abrangeu todas as receitas operacionais, os resultados nas aplicações financeiras e as receitas nas operações de cessões de crédito do DER e "export notes" (fl 475).

Como base legal foram indicados: o artigo 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 7/70; artigo 1º, § único, da Lei Complementar nº 17/73; Título 5, capítulo 1, seção 1, alínea "b", itens I e II, do Regulamento do Pis/Pasep, aprovado pela Portaria MF nº 142/82; artigos 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º, da MP nº 1.212/95, e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715/98; artigos 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º, da Lei nº 9.715/98; artigo 2º e 3º, da Lei nº 9.718/98 (fl 490).

2 A ciência deu-se em 11/4/2001 e a impugnação em 11/5/2001. Alega em suma (fl. 495-518):

2.1 preliminarmente:

2.1.1 é nulo todo o procedimento e, conseqüentemente, o Auto de Infração, pois a fiscalização agiu irregularmente em face da falta de Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização;

2.1.2 devem ser extintos os créditos tributários do período de março de 1996, pois já havia decorrido prazo decadencial;

2.2 é prestadora de serviços submetida ao Pis-Repique pela LC 7/70 (fl 509). A MP 1.212/95 é inconstitucional para exigir o Pis das prestadoras de serviços à alíquota de 0,65% sobre o faturamento a partir de 1/31/96 (art 8º e 13º);

2.3 os valores decorrentes das operações de "Export Notes" e de cessão de créditos não poderiam se enquadrar no conceito de faturamento. Está incorreto o entendimento da Autoridade Fiscal ao considerar aqueles valores ("Export Notes", cessão de créditos) como integrantes da base de cálculo, uma vez que são receitas financeiras auferidas pela impugnante. Logo, com relação aos períodos base de 1995, 1996, 1998 e janeiro de 1999, a base de cálculo deve ser o faturamento e não a totalidade das receitas, devendo ser anulado o auto de infração;

2.4 apenas com a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, é que a base de cálculo passou a ser a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte. Com relação ao período a partir de fevereiro de 1999, a cobrança não pode prosperar porque está fundada na Lei nº 9.718/98, que é inconstitucional, devendo ser o presente Auto de Infração anulado;

2.5 deve-se aproveitar nos cálculos o Pis/Repique (LC 7/70, 5% do IR) de 1996 a 1998, que teria recolhido com base em liminar (fl 513);

2.6 a empresa entende que mútuo, swap, "export notes", cessão de créditos do DER e outras operações exclusivamente financeiras não são faturamento mas sim receitas operacionais financeiras e não se enquadram na MP 1.212/95 e Lei 9.715/98 (fl 510/511);

2.7 mesmo se fosse correto valores que não representam o faturamento integrarem a base de cálculo, as bases lançadas estariam incorretas pois se referem a valores totais dos créditos objetos da cessão, dos "Export Notes" etc, e não às receitas decorrentes das cessões dos mesmos. Somente é receita o valor positivo, resultado da diferença entre o custo de aquisição e o valor da cessão, pelo que deve ser anulado o presente Auto de Infração (fl 514);

2.8 a matéria está *sub judice* e não cabe exigir juros de mora;

2.9 impossibilidade da aplicação da taxa Selic em razão de sua natureza remuneratória, de sua inconstitucionalidade, e por não ter sido criada por lei. Inexistindo lei ordinária, os juros moratórios devem ser limitados a 1% ao mês.

3 Ao final, pede-se desconstituir o crédito tributário e cancelar o auto de infração.

4 Em 14/4/2003 anexou relatório de PricewaterhouseCoopers (fis. 545 a 570) que fala sobre as operações e os lançamentos contábeis feitos pela contribuinte na compra e locação de "export notes" e aquisição de direitos creditórios DER (esta para obter receita financeira, fl 556), aponta diferenças nas bases de cálculo de janeiro a novembro de 1999, e diz:

a compra de direitos do DER gerava receita financeira apropriada ao resultado à medida em que incorrida até meados de 1998 (fl 556 e 562);

havia um lançamento para registrar o fato da devolução do export notes ao exportador (fl 557);

a empresa adquiria contratos de swap para proteção da variação cambial (fl 557);

a incidência de Pis sobre receita financeira passa a ocorrer a partir de fevereiro de 1999, havendo liminar para recolher pelo Pis Repique até janeiro de 1999 de modo que a empresa recolheu o Pis Repique em 1996, 1997, 1998 e jan/1999 (fl 562);

tanto as liquidações quanto as cessões de export notes não geram receita e receita seria o rendimento, ou seja, a diferença positiva entre a cessão e o custo (fl 561);
o valor da cessão foi igual ao do custo (fl 562);

todas as receitas financeiras (mútuo, swap, rendas) foram tributadas pelo Pis a partir de fevereiro de 1999. Antes disso não deviam compor a base de cálculo (fl 562);

a sociedade não tributou a receita de prestação de serviços até janeiro de 1999, pois liminar a ampararia recolher pelo Pis-Repique (fl 563).

5 Em 9/9/2004 a empresa pede para alterar o endereço para intimações (fl 572).

6 Em 10/9/2004 anexa cópia de decisão no processo de Cofins (fl 573).

7 Em 7/7/2006 informa o atual endereço da sede social da requerente (fl 613).

8 Em 29/1/2007 a empresa (fl 635) diz que as operações consistiam na geração de recursos via cessão de "export notes" com as seguintes etapas:

a) compra a prazo "export notes" junto aos emitentes (empresas que possuíam contrato de exportação), com pagamento de um prêmio, de modo que, na data do vencimento dos títulos, pudesse optar entre pagá-los ou devolvê-los ao emitente; até esse momento, o fluxo financeiro correspondia somente ao pagamento do prêmio;

b) após, cedia as "export notes" a investidores, recebendo os recursos financeiros (captação de recursos no mercado brasileiro), que eram depositados no Banco Cidade S.A; até esse momento, o fluxo financeiro era representado pela saída do prêmio e entrada dos recursos referentes à cessão;

c) para evitar a exposição cambial, a empresa celebrava contratos de derivativos financeiros, especialmente de "swap", a fim de se proteger da variação cambial;

d) o recursos captados com as cessões de "export notes" eram utilizados na aquisição de créditos de construtoras junto ao DER, remunerados por TBF mais uma taxa de juros pré-fixada;

e) a receita resultava da diferença entre o valor das aplicações dos recursos obtidos com as cessões das "export notes" (receitas decorrentes dos créditos adquiridos do DER + receita financeira decorrente dos contratos de derivativos ou variação cambial negativa das "export notes") e o custo de captação (prêmio + custo da celebração dos contratos de derivativos + despesa financeira dos contratos de derivativos ou variação cambial positiva das "export notes");

f) na liquidação do contrato de cessão das "export notes", a impugnante as readquiria dos investidores, mediante pagamento do valor integral do título acrescido da variação cambial; a liquidação dos títulos ocorria no exercício da opção rescisória contratada, mediante sua devolução ao emitente:

as contas utilizadas para a contabilização dessas operações eram as seguintes:

da cessão das "export notes":

- Débito: 1.8.8.20.10.0.01.7- Contratos de exportação adquiridos (ativo)
- Crédito: 4.1.3.05.01.8.01.9- Crédito de export notes cedidos coobrigação (passivo) pelo pagamento do prêmio:
- Débito: 1.9.8.50.01.4.01.3- Cessão de crédito export notes (despesa a apropriar-ativo)
- Crédito: 1.1.2.80.0.5.01.2 - Bancos - Banco Cidade S.A. (ativo) pela apropriação do prêmio ao resultado:
- Débito: 8.1.9.45.01.2.01.5- Cessão de crédito export notes (resultado - despesa)
- Crédito: 1.9.8.50.01.4.01.3- Cessão de crédito export notes (despesa a apropriar- ativo) pela cessão das "export notes" previamente adquiridos:

- Débito: 1.1.2.80.0.5.01.2 - Bancos - Banco Cidade S.A. (ativo)
 - Crédito: 1.8.8.20.80.1.01.6- Contratos de "export notes" cedidos (reduzidora de ativo) pela apropriação da variação cambial ao resultado:
 - Sendo gerado resultado positivo:
 - Débito: 1.8.8.20.80.1.01.6- Contratos de "export notes" cedidos (reduzidora de ativo)
 - Crédito: 7.1.9.25.01.5.01.6 - rendas créditos decorrentes contratos de exportação (resultado)
 - Sendo gerado resultado negativo:
 - Débito: 8.1.9.45.01.2.01.5- Despesa de crédito contratos de exportação (resultado)
 - Crédito: 1.8.8.20.80.1.01.6- Contratos de "export notes" cedidos (reduzidora de ativo) pela aquisição de direitos creditórios do DER • Débito: 1.6.7.10.25.0.01.7- Contrato de aquisição de direitos creditórios (ativo)
 - Crédito: 1.1.2.80.0.5.01.2 - Bancos - Banco Cidade S.A. (ativo)
- pela apropriação ao resultado das receitas financeiras decorrentes dos direitos creditórios adquiridos:
- Débito: 1.6.7.1 0.25.0.0 I. 7- Contrato de aquisição de direitos creditórios (ativo)
 - Crédito: 7.1.9.22.01.4.01.3- Rendas de aquisição de direitos creditórios (resultado) pela cessão ou resgate dos direitos creditórios do DER adquiridos:
 - Débito: 1.1.2.80.0.5.01.2 - Bancos - Banco Cidade S.A. (ativo)
 - Crédito: 1.6.7.10.25.0.01.7- Contrato de aquisição de direitos creditórios (ativo) pela recompra das "export notes":
 - Débito: 1.8.8.20.80.1.01.6- Contratos de "export notes" cedidos (reduzidora de ativo)
 - Crédito: : 1.1.2.80.0.5.01.2 - Bancos - Banco Cidade S.A. (ativo) pela devolução das "export notes" créditos ao exportador:
 - Débito: 4.1.3.05.01.8.01.9- Créditos de export notes cedidos coobrigação (passivo)
 - Crédito: 1.8.8.20.10.0.01.7- Contrato de exportação adquirido (ativo) pela contratação de derivativos, principalmente "swap", para proteger a sociedade da exposição cambial das "export notes":
 - Se gerasse resultado positivo:
 - Débito: 1.8.4.53.00.3- operações de Swap- Diferencial a Receber (ativo)
 - Crédito: 7.1.6.50.40.3.01.4- Receita de Swap (resultado)
 - Se gerasse resultado negativo:
 - Débito: 8.1.5.50.40.7.01.0- Despesa de Swap (resultado)
 - Crédito: 4.9.5.53.01.3.01.4- Operações de Swap- Diferencial a pagar (passivo).

9 Em 13/06/2007 encaminharam-se os autos à autuante para:

manifestar-se acerca dos fatos descritos no relatório da empresa de auditoria PricewaterhouseCoopers (fls. 545 a 570);

diligenciar junto à contribuinte para o fim de verificar se na determinação dos valores constantes das planilhas às fls. 443 a 451 nas linhas "Liquidação Cessão de Crédito", "Liquidação de Export Notes" - valores estes repetidos às fls. 475 e 476 e que serviram de base de cálculo para o lançamento - foram somados

valores de transações que não constituíram quaisquer tipos de receitas (ex: recompra de "Export Notes", resgate de direitos creditórios, etc);

constatando-se que na determinação dos valores da tabela às fls. 475 e 476 (colunas "Cessão de Créd. DER", "Export Notes") foram utilizados valores de transações que não constituíam quaisquer tipos de receitas (ex: recompra de "Export Notes", resgate de direitos creditórios, etc), elaborar planilha onde constem somente valores de transações que constituam receitas e juntar ao processo eventuais documentos que entender pertinentes;

elaborar planilhas com o Pis devido, o declarado em DCTF e o recolhido;

lançar, complementarmente, a multa de ofício de períodos não decaídos (pois houvera alteração do estado de direito e sobre a empresa, não financeira, não incidiam as normas atacadas e não cabia suspender a exigibilidade);

intimar o interessado a manifestar-se em 30 dias.

10 Intimada, a empresa juntou novas planilhas/documentos (fl 731 a 1007).

11 A autuante relata e conclui (fl 1011 a 1015): as operações de cessão aos investidores feitas por instrumentos particulares serviria para justificar os recursos no caixa da impugnante, sem causa real; não há comprovação da existência de: contratos de exportação, sua compra com pagamento do valor de face, a posterior devolução desses títulos ao exportador com este pagando à recorrente; o citado exportador não declara receita de exportação em 97 e 98; os contratos de aquisição de créditos eram sempre cancelados antes do vencimento, não havendo resultado positivo a esse título; a base de cálculo é o valor das entradas de recursos no caixa; os valores de débitos nas DCTF's entre 1996 e 1999 foram considerados; as bases de cálculo incluem outras receitas não consideradas pela empresa: mútuos, prestação de serviços, swap, cessão de crédito DER, rendimentos; deve ser mantido o auto.

12 Intimada em 4/12/2008 a se manifestar sobre os resultados da diligência, a contribuinte apresenta razões, onde questiona o entendimento da autuante, quanto à incidência da contribuição sobre as receitas oriundas das cessões de crédito, dizendo em suma que:

comprava "export notes", recebendo no vencimento o valor e a variação cambial; alugava "export notes", ao custo de 0,25%, podendo optar por pagar ou devolver o título ao emitente ao final do prazo, o que estaria documentado no contrato;

cedia as "export notes" a terceiros e recebia os recursos em sua conta, conforme contrato, para devolver-lhes, ao final, com a variação cambial que assegurara para si em contratos em mercado de derivativos (swap);

com os recursos recebidos em conta, adquiria direitos de construtoras junto ao DER/MG remunerados pela TBF e outra taxa pré-fixada;

apurava eventual resultado pela diferença positiva entre as receitas e seus custos; os valores recebidos pela cessão não são receitas, pois houve apenas troca de ativos;

a negociação rege-se pelo código civil não sendo necessário usar notas de negociação da Circular 915/85 do Bacen (fl 1020);

os contratos de exportação existem pois seus dados estão nos de cessão de crédito;

não tem obrigação legal de exigir os contratos de exportação do cedente/locador das "export notes" e os contratos de cessão suprem sua falta;

pelo art. 1073 do Código Civil os exportadores que lhe cederam os títulos eram responsáveis pelo crédito; houve presunção de que as exportações não se concretizaram; o pagamento do prêmio foi contabilizado; a devolução dos títulos à exportadora foi contabilizada;

a empresa contesta que: não tenha pago ou comprovado os pagamentos aos exportadores, pois pagou o aluguel (prêmio), e o contabilizou; não devolveu os títulos aos exportadores, pois a sua contabilidade o comprova; seja responsável pela obrigação acessória, se a exportadora não esclareceu tais fatos em DIPJ, pois agiu conforme contrato e não teve acesso à DIPJ; os contratos são provas das operações;

em seguida, diz que: sua contabilidade faz prova dos fatos nela refletidos e os lançamentos produziram as informações desejadas pelos usuários e comprovam as operações; a fiscalização não comprovou a simulação; no processo de Cofins o conselho entendeu ter havido troca de ativos e que a receita são apenas os ganhos financeiros/cambiais e não os valores recebidos; a ação judicial não transitou em julgado; a base de cálculo é o faturamento e as "export notes" não se enquadram como receita bruta de venda de bens ou preço de serviços da MP 1.212/95 e da Lei 9.715/985; a incidência sobre a totalidade das receitas a partir de fevereiro de 1999, pela Lei 9.718/98, art 3º, 1º, foi declarada inconstitucional; a mera "troca de ativos" não sustenta o lançamento.

13 Juntaram-se novos documentos, tais como a sentença de improcedência em Cautelar, na qual o juiz declara que Receita Bruta Operacional (RBO) é mais que lucro bruto operacional (este inclui o resultado - fl 736), e conclui (fl 739) que a receita na intermediação de valor captado para obter resultado positivo que remunere seu serviço integra a base de cálculo do PIS pelo art 72 do ADCT (Pis = 0,75%*RBO, entre 1994 e 1999). O Poder Judiciário, em decisão dada em ação cautelar na qual a empresa é parte (fl 739), diz expressamente que "os ganhos obtidos na atividade financeira, isto é, com operações financeiras, são ganhos oriundos de uma prestação de serviços financeiros", e conclui que "tais receitas integram a base de cálculo do PIS" (art 72 ADCT).

14 Finda a diligência, o processo retoma a esta Delegacia de Julgamento para apreciação.

A Contribuinte foi intimada por via postal em data de 14/09/2009, conforme Aviso de Recebimento de fls. 1142.

Em data de 13/10/2009 a Contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1180 a 1214, pelo qual pediu pela reforma parcial da decisão recorrida, com o cancelamento do auto de infração, o que fez em razão dos seguintes argumentos:

- Preliminarmente:

i) Nulidade do Auto de Infração por iliquidez e incerteza em razão de evidente erro de cálculo, que foi expressamente reconhecido (e "consertado") pela própria Turma Julgadora na decisão ora recorrida (fls. 1.125 a 1.128, 1.130 e 1.132);

ii) Indevida Exigência do Contrato de Exportação e da Indevida Alegação de Simulação: A Turma Julgadora inovou o critério jurídico dos lançamentos originais ao reduzir os valores de PIS supostamente devidos, alterando o fundamento da autuação, o que representa evidente usurpação da competência outorgada à Autoridade Lançadora, uma vez que apenas os Auditores Fiscais podem realizar o lançamento tributário;

iii) Vícios do Mandado de Procedimento Fiscal: A fiscalização não cumpriu com normas regulamentares, resultando na nulidade de todo o procedimento e o consequente auto de infração.

- No mérito:

i) A improcedência da autuação com base nos acórdãos proferidos nos autos dos Processos Administrativos nº 13808.001756/2001-11 e nº 13808.001757/2001-66;

ii) Os valores decorrentes das cessões dos *Export Notes* não constituíam receitas para Recorrente, ou seja, não representaram, contabilmente, acréscimo bruto de ativos

(bens e direitos) sem qualquer contrapartida que resulte no aumento do passivo da entidade que a reconhece (obrigações perante terceiros ou perante a sociedade);

iii) As efetivas receitas ocorreram e foram levadas à tributação somente quando foram registrados contabilmente os seguintes fatos:

a) *apropriação da variação cambial positiva (veja-se o lançamento contábil em seguida à operação nº 2);*

b) *apropriação das receitas financeiras decorrentes dos direitos creditórios adquiridos das construtoras, credoras do DER/MG (veja-se o lançamento contábil em seguida à operação nº 3).*

iv) Ao conceito de receita está implícito o caráter de "acréscimo/plus", ou seja, para que possa haver um acréscimo tributável no patrimônio do contribuinte, necessário que haja um ingresso efetivo, sob pena de considerar-se receita um mero lançamento contábil de transferência de valores entre contas do mesmo patrimônio;

v) Sucessivamente, mesmo que todos os ingressos decorrentes dos contratos de cessão de *export notes* pudessem ser considerados receitas, tais montantes seriam receitas financeiras, de modo que, ainda assim, o lançamento mereceria ser cancelado, já que os valores estranhos ao faturamento (entre os quais estão incluídas as receitas financeiras) não integram a base de cálculo do PIS apenas até janeiro de 1999, mas também durante o período de vigência da Lei nº 9.718/98;

vi) Restaram cumpridos todos os requisitos necessários para a validade dos contratos pactuados pela Recorrente, uma vez que foram firmados por agentes capazes, tiveram objeto lícito e tinham forma prescrita e não defesa em lei;

vii) Considerando-se a natureza remuneratória da taxa SELIC, a inconstitucionalidade de sua aplicação, bem como sua ilegalidade, não há que se admitir a utilização da mesma, no presente caso, com a natureza de juros de mora.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

1.1. Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do Recurso Voluntário, bem como o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

1.2. Recorreu-se de ofício, nos termos do artigo 34 do Decreto nº 70.235/72, com alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97 e de acordo com o artigo 1º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 03, de 03 de janeiro de 2008.

O Recurso de Ofício versa sobre as seguintes parcelas do crédito tributário exoneradas:

i) Quanto ao período de março de 1996: Houve a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário;

ii) Quanto ao período de abril de 1996 a janeiro de 1999: As receitas de mútuo, *swap*, variações cambiais ativas, correções monetárias pós-fixadas ativas e cessões de

créditos adquiridos de credores do DER/MG, são receitas financeiras e, portanto, não integram o faturamento, que é a base de cálculo do PIS nos termos da MP nº 1.212/95, de modo que deve ser cancelada a tributação desses valores.

O crédito tributário foi exonerado no valor total de R\$ 1.815.150,41 (um milhão, oitocentos e quinze mil, cento e cinquenta reais e quarenta e um centavos), assim demonstrado na decisão recorrida:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM REAIS (1):

Exigido, Exonerado e Mantido

	PIS
Exigido	3.481.108,73
Exonerado	1.815.150,41
Mantido	1.665.958,32

(1) acréscimos legais de acordo com a legislação vigente;

(2) na liquidação do crédito tributário mantido aproveitar os pagamentos de fls 1091 a 1093 (vide item 32);

(3) bloquear os pagamentos de fl 1096 em virtude da presente exoneração (vide item 35).

Como igualmente observado pela DRJ de origem, o Recurso de Ofício teve por fundamentação legal o artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com alterações introduzidas pelas Leis nºs 8.748/93 e 9.532/97, e de acordo com o art. 1º da Portaria nº 3, de 3/1/2008, tendo em vista que o crédito tributário exonerado excedia o valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), que à época era fixado como limite de alçada.

Esse valor, todavia, foi majorado pela Portaria MF nº 63, de 10/02/2017¹, que estabelece em R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) o valor de alçada em referência.

E, como a Súmula CARF nº 103² prevê que deve ser considerado o limite de alçada da época do julgamento em segunda instância, impera que seja negado conhecimento ao Recurso de Ofício.

2. Objeto do recurso em análise

Conforme relatado, trata-se de auto de infração lavrado para cobrança de créditos tributários da Contribuição ao PIS, referente aos meses de março de 1996 a março de 2000, considerando os seguintes fundamentos:

- Medida Provisória nº 1.212/95: Alíquota de 0,65% sobre o faturamento dos meses de março de 1996 a janeiro de 1999;

- Lei nº 9.718/98: Alíquota de 0,65% sobre a totalidade das receitas auferidas nos meses de fevereiro de 1999 a março de 2000.

¹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

² Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

O auto de infração foi lavrado em decorrência da não inclusão, na base de cálculo do PIS relativo ao período autuado, de valores recebidos em razão de (i) cessões de "Export Notes", (ii) cessões de créditos adquiridos de credores do DER de Minas Gerais, (iii) mútuos, (iv) serviços prestados, (v) contratos de *swap* e (vi) outras rendas operacionais (rendas). Entendeu a fiscalização que tais valores representavam receitas tributáveis pela contribuição em referência.

A 9ª Turma da DRJ de origem julgou parcialmente a impugnação por concluir que:

i) Quanto ao período de março de 1996: houve a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário;

ii) Quanto ao período de abril de 1996 a janeiro de 1999:

- As receitas de mútuo, *swap*, variações cambiais ativas, correções monetárias pós-fixadas ativas e cessões de créditos adquiridos de credores do DER/MG, são receitas financeiras e, portanto, não integram o faturamento, que é a base de cálculo do PIS nos termos da MP nº 1.212/95, de modo que deve ser cancelada a tributação desses valores;

- As receitas com vendas de serviços e demais "rendas" são receitas operacionais e, assim, compõem a base de cálculo do PIS nos termos da MP nº 1.212/95; e

- Não tendo sido comprovada a existência dos contratos de exportação, não subsiste o fundamento das alegadas operações de compra e locação de *export note* de modo que todos os ingressos decorrentes devem ser tributados como se fossem receitas operacionais decorrentes do faturamento de serviços.

iii) Quanto ao período de fevereiro de 1999 a março de 2000:

- A partir de fevereiro de 1999 as receitas financeiras (mútuo, *swap*, variações cambiais ativas, correções monetárias pós-fixadas ativas e cessões de créditos adquiridos de credores do DER/MG) deveriam ser tributadas pelo PIS, nos termos da Lei nº 9.718/98. Porém, tendo em vista que a empresa recolheu a contribuição incidente sobre as receitas de mútuo, serviços e *swap*, o Auditor Fiscal deveria autuar apenas o PIS sobre os valores de cessão de crédito do DER/MG, de "Rendas" e de *export notes*;

- O total da base de cálculo tributada ora excede e ora é inferior à soma dessas três parcelas que a compõem (cessão + "rendas" + *export notes*), de modo que, nos meses em que os montantes autuados excedem os tributáveis, cabe reduzi-los aos seus componentes de origem e para aqueles em que o Auditor tributou a menor cabe apenas manter o PIS autuado - fls. 1.128 e 1.129.

3. Da proposta de conversão do julgamento em diligência.

Nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, inicialmente apresentei ao Colegiado a proposta de conversão do julgamento em diligência, para a Unidade de Origem intimar a Recorrente a esclarecer e apresentar cópia dos Contratos de Compra e Venda firmados entre exportador com empresas estrangeiras importadoras, bem como outros documentos necessários para comprovação da origem das Cessões de Créditos que versem sobre as operações de "export notes".

A proposta em referência foi trazida à análise do Colegiado em razão da controvérsia posta nos presentes autos, a qual cinge-se à definição da natureza dos valores recebidos em razão de Cessões de "Export Notes", sendo o argumento de defesa tratar-se de receita de natureza financeira e a conclusão da DRJ no sentido de que não foi possível classificá-la por ausência de comprovação.

Observo que o Auditor Fiscal considerou que as operações de "export notes" eram concluídas através de Instrumento Particular de Cessão de Crédito firmado entre o Cedente Banco Cidade Participações Ltda e os Cessionários, financiadores de recursos e, por sua vez, deveria ter o respaldo dos respectivos Contratos de Compra e Venda que dariam lastro às operações.

Argumentou o Autuante que:

- i) Tais operações estavam repletas de vícios, que sugeriam concluir-se, que se tratavam de documentos criados meramente para justificar entradas de recursos ao seu caixa, cuja causa real não foram reveladas;
- ii) Somente de posse dos direitos creditícios, o Banco Cidade Participações poderia ceder a um cessionário investidor, que ao adquiri-los, creditariam os respectivos valores na conta da fiscalizada;
- iii) Para uma que uma Operação com "Export Notes" pudesse ser completada seriam necessário que a operação tivesse início em contrato de exportação, possibilitando a transferência do crédito ao Banco Cidade Participações;
- iv) Em nenhum momento durante a Fiscalização foi comprovado a existência de contrato de exportação, elemento fundamental para que a operação seja validada.

Por sua vez, foram trazidos aos autos vários contratos de cessão de crédito, pelos quais é possível constatar que as operações em análise estão vinculadas a tais instrumentos. Vejamos:

Considerando que a despeito desta cessão, formalmente perdurarão em nome do CEDENTE perante o devedor externo, todas as responsabilidades decorrentes do referido Contrato de Compra e Venda, referido no item VI deste e objeto desta cessão, fica facultado ao CESSIONÁRIO o direito de eventualmente exigir da CEDENTE garantia quanto as responsabilidades desta perante ele, CESSIONÁRIO. Assim, em garantia destas responsabilidades, o CEDENTE se compromete a entregar ao CESSIONÁRIO, quando do pagamento estipulado no quadro IV - "b", uma Nota Promissória de sua emissão, vinculada a esta cessão, no valor de : US\$ 2.624.747,90 (Dois milhões, seiscentos e vinte e quatro mil, setecentos e quarenta e sete dólares norte americanos e noventa cents) com data de vencimento para 26/02/1998 Título que só será exigível se, comprovadamente, o CEDENTE tenha recebido os créditos dos devedores
Contrato de compra e venda: Data: 15/04/97 N.º 14.101 Data de embarque: 14/03/98 a 13/04/98

Observo que, por versar o presente caso em lançamento de ofício, é dever da Autoridade Fiscal oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estreita conformidade

da previsão genérica da hipótese normativa, conforme lição do ilustre Doutrinador Paulo de Barros Carvalho³.

Todavia, ao que pese o ônus da prova ser da fiscalização em caso de lançamento de ofício, é necessário ponderar pela imprescindível busca pela verdade material diante da dúvida sobre a efetividade das operações, em especial pela acusação apontada pela Autoridade Fiscal de que se tratava de documentos criados meramente para justificar entradas de recursos ao seu caixa, cuja causa real não foram reveladas.

Por outro lado, igualmente é relevante destacar que os Contratos de Cessões de Créditos foram juntados aos autos, o que igualmente demonstra a existência das operações em análise.

Diante da necessidade de lastrear a realidade dos fatos e, principalmente, considerando que a conclusão da DRJ de origem teve por motivação a ausência de comprovação de que tais ingressos tinham natureza diversa de receitas operacionais, antes de passar ao julgamento do presente caso, entendi ser razoável oportunizar a juntada de tais documentos, possibilitando exaurir toda e qualquer dúvida sobre a efetividade de tais operações.

A proposta em questão não foi acolhida pelo Colegiado pelas razões expostas em voto vencedor.

Com isso, passo à análise dos argumentos da defesa quanto à preliminar e razões de mérito do Recurso Voluntário.

4. Preliminarmente. Nulidade do Auto de Infração

Com relação ao período de fevereiro de 1999 a março de 2000 constou na decisão recorrida que as receitas financeiras (mútuo, *swap*, variações cambiais ativas, correções monetárias pós-fixadas ativas e cessões de créditos adquiridos de credores do DER/MG) deveriam ser tributadas pelo PIS, nos termos da Lei nº 9.718/98.

Porém, tendo em vista que a empresa recolheu a contribuição incidente sobre as receitas de mútuo, serviços e *swap*, o Auditor Fiscal deveria autuar apenas o PIS sobre os valores de cessão de crédito do DER/MG, de "Rendas" e de *export notes*.

Observou o Ilustre Julgador de 1ª Instância que o total da base de cálculo tributada ora excede e ora é inferior à soma dessas três parcelas que a compõem (cessão + "rendas" + *exportnotes*), de modo que, nos meses em que os montantes autuados excedem os tributáveis, cabe reduzi-los aos seus componentes de origem e para aqueles em que o Auditor tributou a menor cabe apenas manter o PIS autuado.

Transcrevo abaixo divergências apontadas na decisão recorrida quanto ao período de apuração de 1999:

Divergências nos períodos de apuração de 1999

Janeiro

³ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 34, p. 104-116, jul. 1998

33 A tabela de PricewaterhouseCoopers mostra divergência na base de cálculo de janeiro de 1999 e aponta valor ainda maior que o autuado (fls. 547).

A autuante informa ter tributado apenas valores que não haviam sido considerados.

Ocorre que os dados trazidos pela impugnante mostram que em janeiro de 1999 houve apuração de tributo pelo Pis Repique e não houve recolhimento, depósito ou inclusão em DCTF(fl 929).

Ou seja os regimes jurídicos eram distintos.

A autuante considera uma base menor que a tributável segundo seu critério de apuração e a base de janeiro ficou menor que a soma das parcelas que a compõem (fl476).

Levando em conta nossas considerações sobre a formação da base de cálculo esta deve abranger apenas os valores das colunas rotuladas por "serviços prestados" e "export notes", sendo ainda menor que a autuada:

	SERVIÇ.	EXPORT	Bases de Cálculo			Pis Autuado	Pis Mantido	Pis Exonerado
	PRESTAD.	NOTES	Autuada	Mantida	Exonerada	0,65%	0,65%	
jan/99	182.070,00	408.310,78	2.710.967,71	570.380,78	2.140.586,93	17.621,29	3.707,48	13.913,82

Fevereiro a novembro de 1999

34 Trata-se agora dos períodos após janeiro para os quais a autuação e a empresa subsumem-se à Lei 9.718/98.

O relatório de PricewaterhouseCoopers aponta diferença nas bases de cálculo entre fevereiro e novembro de 1999 e indica valores iguais em março e substancialmente maiores de janeiro a novembro (fls. 476 x 547 e 548).

De fato, entre fevereiro e novembro de 1999 os valores tributados são mesmo menores ou iguais aos tributáveis pelo critério adotado pela autuante.

A empresa apresenta no demonstrativo de fls 928 e ficha 32 A da DIPI (fls 994 a 999) os valores das parcelas das bases de cálculo do Pis compostas por receitas de Prestações de Serviço, Rendas Swap e Contratos de Mútuo, sobre os quais calculou e pagou os tributos (fls 1094 e 1095) .

O auditor informa que haveria diferenças a tributar de agosto a outubro de 1999, pois os demonstrativos divergem em alguns valores (fls 928 x 929) e explica ter tributado apenas valores não considerados pela empresa (fl 1015).

Assim, se nada tivesse sido tributado pela empresa, haveria insuficiência das bases de cálculo adotadas. No entanto, os dados trazidos pela impugnante mostram que entre fevereiro e novembro de 1999 houve apuração de tributo pelo mesmo regime aplicado pela autuante. Desse modo, impõe-se um ajuste nas bases mensais, conformando-a ao critério aplicado pela autuante (lançar sobre base não tributada).

Desse modo temos que a partir de fevereiro de 1999, na tabela de 1999, a autuante deveria tributar apenas os valores de Cessão de Crédito DER, Rendas e Export Notes uma vez que a empresa tributara as demais atividades (mutuo, serviços e swap).

Notamos, no entanto, que o total da base de cálculo mensal tributada ora excede e ora é inferior à soma dessas três parcelas que a compõem:

1999	Base de Cálculo (fl 476)	
	Tributável	Autuada
	Cessão + Rendas + E Notes	
fev/99	494.470,54	294.949,59
mar/99	3.344.462,08	3.721.711,21
abr/99	290.508,05	256.169,85
mai/99	16.924,53	282.187,21
jun/99	11.723,22	328.000,84
jul/99	4.228.896,26	177.223,19
ago/99	958.012,48	408.942,64
set/99	397.227,92	1.801.718,12
out/99	843.204,86	312.861,88
nov/99	708.531,91	328.411,14
dez/99	6.327,60	305.841,23

No mês em que a base de cálculo autuada excede a tributável cabe, portanto, reduzi-la aos seus componentes de origem (Cessão de Crédito DER, Rendas e Export Notes), para tributar apenas a diferença que não havia sido tributada, conforme critério da autuante.

Cumprir notar que no mês de dezembro de 1999 a empresa informa valor da atividade "mútuo" de R\$ 135.841,23 (fl928) em vez de R\$ 129.513,63 (fl476), de modo o Pis incidiu sobre a diferença de R\$ 6.327,60. Como esse valor seria o tributável, conforme tabela acima, entendemos que já houve sua tributação anterior.

Desse modo temos:

	Base de Cálculo (fl 476)				Pis (0,65%)		
	Tributável	Autuada	Mantida	Exonerada	Autuado	Mantido	Exonerado
	Cessão+Rendas+ExNotes						
mar/99	3.344.462,08	3.721.711,21	3.344.462,08	377.249,13	24.191,12	21.739,00	2.452,12
mai/99	16.924,53	282.187,21	16.924,53	265.262,68	1.834,21	110,01	1.724,20
jun/99	11.723,22	328.000,84	11.723,22	316.277,62	2.132,00	76,20	2.055,80
set/99	397.227,92	1.801.718,12	397.227,92	1.404.490,20	11.711,16	2.581,98	9.129,18
dez/99	6.327,60	305.841,23	0,00	305.841,23	1.987,96	0,00	1.987,96

Para os meses em que o auditor tributa a menor (Cessão de Crédito DER, Rendas e Export Notes), em razão da non reformatio in pejus cabe apenas manter o Pis autuado:

	Base de Cálculo (fl 476)			Pis (0,65%)	
	Tributável	Parcela	Autuada e	Autuado	
	Cessão + Rendas + E Notes	não autuada	Mantida	Mantido	
fev/99	494.470,54	199.520,95	294.949,59	1.917,17	
abr/99	290.508,05	34.338,20	256.169,85	1.665,10	
jul/99	4.228.896,26	4.051.673,07	177.223,19	1.151,95	
ago/99	958.012,48	549.069,84	408.942,64	2.658,12	
out/99	843.204,86	530.342,98	312.861,88	2.033,60	
nov/99	708.531,91	380.120,77	328.411,14	2.134,67	

Outras divergências

35 Nos período autuados em 2000, detectamos pagamentos ao Pis pelo mesmo regime da autuação (fl1096), de modo que houve insuficiência somente em março:

2000	Pis Autuado e Devido	Pago	Mantido	Exonerado
mês	0,65%			
jan/00	2.531,81	2.547,52		2.531,81
fev/00	2.747,26	2.747,26		2.747,26
mar/00	2.027,34	1.760,61	266,73	1.760,61

Da análise das constatações apontadas pela DRJ de origem, é possível concluir pelo flagrante erro na constituição do crédito tributário pela Autoridade Fiscal.

E, diante da reconhecida divergência na base de cálculo, não cabe à DRJ ou ao CARF corrigir ou refazer o lançamento já fulminado em sua lavratura por vício material.

No âmbito do processo administrativo tributário, as nulidades são tratadas no artigo 59 do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

As inconsistências apontadas pelo próprio Julgador de 1ª Instância são suficientes para constatar a contrariedade ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que não foram respeitadas as condições legais para correta constituição do crédito tributário.

Logo, evidente se tratar, na essência, de vício material, sendo tal nulidade do lançamento atraída pela hipótese legal prevista no inciso II, *in fine*, do art. 59 do Decreto 70.235/72.

De Plácido e Silva prescreve que os casos do art. 59, incisos I e II, são casos de nulidade expressa ou legal (aquelas que devem ser declaração *ex officio*), mas também existem, hipóteses que igualmente provocam a nulidade absoluta e consequente necessidade de reconhecimento da nulidade do ato administrativo de lançamento.

O vício no lançamento não permite convalidação quando a construção do critério quantitativo da Regra Matriz de Hipótese Tributária não atenta aos requisitos de certeza e liquidez, substanciais ao lançamento.

Assim, voto para que seja dado provimento à preliminar invocada no Item “II.1.a” do Recurso Voluntário em razão de nulidade que fulmina todo o lançamento tributário.

Ultrapassada a preliminar em referência, deixo de apreciar os demais argumentos preliminares constantes dos Itens “II.1.b” e “II.2”, o que faço por aplicação do § 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, considerando os fundamentos de mérito que passo à análise.

5. Mérito

5.1. A autuação teve por base de cálculo todas as receitas operacionais, incluindo os resultados nas aplicações financeiras e as receitas nas operações de cessões de "export notes".

Como já destacado neste voto, a controvérsia posta nos presentes autos cinge-se à definição da natureza dos valores recebidos em razão de Cessões de "Export Notes", sendo o argumento de defesa tratar-se de receita de natureza financeira e a conclusão da DRJ no sentido de que não foi possível classificá-la em razão da ausência de comprovação.

Alega a Recorrente que:

“... conforme demonstrado detalhadamente no parecer da empresa de auditoria e, de forma mais resumida, nas petições de *fls.* apresentadas pela Recorrente, em 29/01/2007 e 15/12/2008, os valores decorrentes das cessões dos Export Notes não constituíam receitas para Recorrente. Ou seja, não representaram, contabilmente, acréscimo bruto de ativos (bens e direitos) sem qualquer contrapartida que resulte no aumento do passivo da entidade que a reconhece (obrigações perante terceiros ou perante a sociedade).”

A rubrica em análise versa sobre operações com "Export Note", o qual trata-se de um título emitido por uma empresa exportadora de produtos e serviços, lastreado obrigatoriamente em um contrato de compra e venda firmado entre o exportador com empresas estrangeiras importadoras.

As operações da Recorrente foram bem detalhadas no Laudo Pericial de *fls.* 544-565, conforme excerto abaixo colacionado:

A Banco Cidade Participações realizava operações que consistiam basicamente na captação de recursos via cessão de "export notes" em transações conhecidas e praticadas pelo mercado como de "aluguel de export notes". A captação de recursos via "aluguel de export notes" consistia inicialmente na compra a prazo por parte do Banco Cidade Participações de "export notes" junto aos emitentes de tais títulos (empresas que possuíam contratos de exportações), sendo que era pago um prêmio para o emitente de modo que, na data do vencimento dos "export notes", a Banco Cidade Participações pudesse ter a opção de pagá-los ou devolvê-los ao emitente. Assim, até esse momento da operação o fluxo financeiro correspondia somente ao pagamento do prêmio ao emitente.

Concomitantemente à operação acima descrita, a Banco Cidade Participações cedia as "export notes" a investidores, que desejavam aplicar recursos em operações indexadas ao dólar norte americano, recebendo os recursos financeiros (captação de recursos no mercado interno brasileiro), que eram depositados em sua conta corrente bancária junto ao Banco Cidade S.A..

Como a aquisição inicial dos "export notes" ainda não havia sido liquidada junto ao emitente desses títulos, nesse momento, além da saída de recursos referente ao pagamento do prêmio e da entrada de recursos referente à cessão dos "export notes" aos investidores, a Banco Cidade Participações possuía uma obrigação indexada em moeda estrangeira.

Com intuito de evitar esta exposição cambial, a Banco Cidade Participações celebrava contratos de derivativos financeiros, preponderantemente contratos de "swap", a fim de se proteger da referida variação cambial ("hedge").

Os recursos financeiros captados através das cessões de "export notes" junto aos investidores eram utilizados pela sociedade, preponderantemente, para aquisição de créditos de construtoras, as quais detinham direitos junto ao DER (Departamento de Estradas de Rodagem), sendo remunerados por TBF (taxa de juros pós-fixada) mais uma determinada taxa de juros pré-fixada. Em situações específicas, ao invés de ocorrer a aquisição dos referidos direitos de crédito, a Banco Cidade Participações utilizava os recursos captados através das cessões dos "export notes" para aplicação em Certificados de Depósitos Bancários (CDB) e debêntures. Saliente-se que essas aplicações não foram frequentes, bem como não foram objeto de questionamento pelas autoridades fiscais.

Cumprir mencionar que o prazo de vigência dos contratos de cessão dos "export notes" e dos créditos adquiridos do DER eram normalmente similares, visando o controle da liquidez financeira da operação.

O resultado líquido (lucro) da sociedade em toda esta operação caracterizava-se pela diferença positiva entre o valor das aplicações dos recursos obtidos com a cessão dos "export notes" (receita decorrente dos créditos adquiridos do DER (taxa de juros) + receita financeira decorrente dos contratos de derivativos ou variação cambial negativa dos "export notes") e o custo de captação dos referidos recursos (prêmio + custo da

celebração dos contratos de derivativos + despesa financeira dos contratos de derivativos ou variação cambial positiva dos "export notes").

No momento da liquidação do contrato de cessão de "export notes", a Banco Cidade Participações readquiria os "export notes" dos investidores, mediante pagamento do valor integral do título acrescido da respectiva variação cambial do período.

Ainda, ocorria a liquidação dos títulos, mediante a devolução dos mesmos ao emitente.

Ainda, convém mencionar que a Banco Cidade Participações, além de captar recursos com "export notes" conforme anteriormente comentado, também atuou como investidora através da efetiva aquisição de "export notes". Nesse caso, a sociedade adquiriu os títulos, que eram registrados contabilmente em conta do ativo, sujeita à variação cambial. Sua contrapartida era um crédito na conta de ativo "Bancos". Após ocorrido o vencimento destes "export notes", a sociedade os cobrava, recebendo dos emitentes o valor destes títulos atualizados pela variação cambial.

5.2. O Auditor Fiscal considerou que as operações de "export notes" eram concluídas através de Instrumento Particular de Cessão de Crédito firmado entre o Cedente Banco Cidade Participações Ltda e os Cessionários, financiadores de recursos. Todavia, desconsiderou a efetividade de tais operações com os seguintes argumentos:

- i) Tais operações estavam repletas de vícios, que sugeriam concluir-se, que se tratavam de documentos criados meramente para justificar entradas de recursos ao seu caixa, cuja causa real não foram reveladas;
- ii) Somente de posse dos direitos creditícios, o Banco Cidade Participações poderia ceder a um cessionário investidor, que ao adquiri-los, creditariam os respectivos valores na conta da fiscalizada;
- iii) Para uma que uma Operação com "Export Notes" pudesse ser completada seriam necessário que a operação tivesse início em contrato de exportação, possibilitando a transferência do crédito ao Banco Cidade Participações;
- iv) Em nenhum momento durante a Fiscalização foi comprovado a existência de contrato de exportação, elemento fundamental para que a operação seja validada.

Importante ponderar que, ao afirmar que a Autuada produzia documentos meramente para justificar entradas de recursos ao seu caixa, cuja causa real não foram reveladas, o Auditor Fiscal lança uma acusação de ato simulado. E assim o faz com base na ausência de comprovação da existência de contrato de exportação.

Vejamos, outrossim, o que menciona a DRJ de origem na decisão objeto do recurso em análise:

Contrato de exportação

A autuante diz não ter sido comprovada a existência de contratos de exportação (fi 1013).

A empresa diz ter locado os títulos de crédito ("export notes") com opção de devolver o título (fi 638 c/c fi 1021) e comprar "export note" para si, recebendo variação cambial (fi 1019 e 1020).

A empresa diz que não tem obrigação de exigir o contrato de exportação, pois o contrato de cessão supre a falta.

A existência de contrato de exportação é da essência das operações alegadas.

Não foi acostado nenhum contrato de exportação aos autos. Das supostas compras para a própria a contribuinte também não apresenta nenhum documento (como, por exemplo, Notas Promissórias emitidas pela empresa exportadora em seu favor) de garantia do crédito de exportação a ela cedido pela exportadora. **Não é crível a contribuinte adquirir um suposto crédito de exportadora sem exigir-lhe as garantias de praxe**

(por exemplo, Notas Promissórias citadas na doutrina e no esquema feito pela empresa de consultoria, fl 666) e, ainda, sem se certificar da real existência do referido crédito consubstanciado em contrato de exportação. Mesmo operações de menor magnitude financeira exigem mais cautelas que as apresentadas.

Tenho por não comprovada a existência dos elementos que compõem operações da espécie.

Conclusão: não comprovada a existência de contrato de exportação não subsiste o fundamento das alegadas operações de compras para si ou locações que dele decorreriam.

O Ilustre Julgador de 1ª Instância afirma, ainda, a constatação de supostos vícios contratuais, inexistência de formalidades, apontando defeitos em tais negócios jurídicos.

Com isso, concluiu a Colenda Turma da DRJ de origem que, não estando demonstradas as alegadas operações de "export notes" que fundam as receitas em foco, **tais ingressos devem ser classificados como receitas operacionais para composição do faturamento da empresa prestadora de serviços, como fez a autuante, uma vez que não foi comprovada sua natureza.**

Ao que pesem tais observações, o fato é que a presunção decorrente da falta de apresentação dos contratos de exportação extrapola a figura da simulação prevista pelo ordenamento jurídico através do artigo 167, parágrafo 1º, inciso I do Código Civil, que assim dispõe:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem.

Na seara da tributação, para configurar simulação que legitime a desconsideração do negócio jurídico, faz necessário a existência de (i) conluio entre as partes; (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco.

Nesse sentido:

“Os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é”⁴

Este Tribunal Administrativo já se posicionou no sentido de atrelar o ato de simulação com a devida comprovação dos fatos. Vejamos:

“ACÓRDÃO: 104-21.729

SIMULAÇÃO - SUBSTÂNCIA DOS ATOS - Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.

SIMULAÇÃO - NEXO DE CAUSALIDADE - A caracterização da simulação demanda demonstração de nexo de causalidade entre o intuito simulatório e a subtração de imposto dele decorrente.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivção no Direito Tributário. Vol. 1. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p.80).

SIMULAÇÃO - EFEITOS DA DESCONSIDERAÇÃO - O lançamento, na hipótese de simulação relativa, deve considerar a realidade subjacente em todos os seus aspectos, com adequada consideração do sujeito passivo que praticou os atos que a conformam.”

Por sua vez, oportuno ponderar que a fraude tributária possui previsão nos artigos 71 ao 73 da Lei 4.502/64, pela qual disciplinou-se as figuras da sonegação, fraude e conluio com o seguinte texto:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Ou seja, o Legislador Ordinário condicionou a desconsideração dos atos privados (negócio jurídico) à comprovação inquestionável de tais defeitos.

Logo, não basta a simples suspeita da ocorrência de fraude ou simulação para ensejar a desconsideração pela autoridade administrativa, do negócio jurídico realizado pelo contribuinte, na medida em que, se faz imprescindível, a prova do intuito doloso aplicado com a finalidade de modificar as características essenciais do fato jurídico-tributário.

Por sua vez, deve ser ponderado que, por versar o presente caso em lançamento de ofício, é dever da Autoridade Fiscal oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa, conforme lição do ilustre Doutrinador Paulo de Barros Carvalho⁵.

O artigo 9º do Decreto nº 70.235/72 deixa claro que o ato administrativo de lançamento deve encontrar fundamento em afirmações sobre fatos devidamente comprovados.

Destaco que a distribuição do ônus da prova delimitado pelo artigo 373, incisos I e II do Código de Processo Civil, atribui ao autor a comprovação da ocorrência dos fatos dos quais decorre o seu direito e, ao réu, incumbe provar suas afirmações quanto a fatos impeditivos, extintivos ou modificativos do direito do autor.

E, na análise sobre a distribuição do ônus da prova, igualmente pondero que a Contribuinte trouxe aos autos vários Contratos de Cessão de Crédito, pelos quais é possível constatar que as operações em análise estão vinculadas a tais instrumentos. Vejamos:

Considerando que a despeito desta cessão, formalmente perdurarão em nome do CEDENTE perante o devedor externo, todas as responsabilidades decorrentes do referido Contrato de Compra e Venda, referido no item VI deste e objeto desta cessão, fica facultado ao CESSIONÁRIO o direito de eventualmente exigir da CEDENTE garantia quanto as responsabilidades desta perante ele, CESSIONÁRIO. Assim, em garantia destas responsabilidades, o CEDENTE se compromete a entregar ao CESSIONÁRIO, quando do pagamento estipulado no quadro IV - "b", uma Nota Promissória de sua emissão, vinculada a esta cessão, no valor de : US\$ 2.624.747,90 (Dois milhões, seiscentos e vinte e quatro mil, seicentos e quarenta e sete dólares norte americanos e noventa cents)com data de vencimento para 26/02/1998 Título que só será exigível se, comprovadamente, o CEDENTE tenha recebido os créditos dos devedores

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 34, p. 104-116, jul. 1998

Contrato de compra e venda:
Data: 15/04/97 N.º 14.101
Data de embarque: 14/03/98 a 13/04/98

Neste contexto, cabe ainda invocar o artigo 112 do Código Tributário Nacional que assim prevê:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quando:

I – à capitação legal do fato;

II – à natureza e às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.” (GRIFO NOSSO).

Portanto, a prova documental acostada aos autos deve ser considerada, mantendo sobre o Autuante o ônus de comprovar a acusação fiscal quanto aos defeitos apontados sobre os negócios jurídicos em referência.

5.3. Por outro lado, destaco ainda que a Contribuinte igualmente trouxe aos autos cópia da decisão proferida pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, referente ao Processo Administrativo Fiscal nº 13808.001757/2001-66, confirmada em julgamento pelo Segundo Conselho de Contribuintes através do v. Acórdão nº 201-78.723, proferido com a seguinte Ementa:

NORMAS PROCESSUAIS. CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. DISCUSSÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Os Conselhos de Contribuintes somente podem afastar a aplicação de lei por inconstitucionalidade nas hipóteses previstas em lei, decreto presidencial e regimento interno.

DECADÊNCIA.

O prazo de decadência da Cofins é de dez anos, contados do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

COFINS. FATOS DIVERSOS DOS QUE SERVIRAM DE EMBASAMENTO À EXIGÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. COMPETÊNCIA.

Somente quando os fatos que tenham embasado a exigência da Cofins tenham sido os mesmos que embasaram a exigência do Imposto de Renda é que a competência para apreciação do recurso é do 1º Conselho de Contribuintes.

BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718, DE 1998. RECEITAS DE CESSÕES DE CRÉDITO E OPERAÇÕES COM LETRAS DE EXPORTAÇÃO.

As receitas oriundas de negociações com cessões de créditos e letras de exportação, que se incluem na base de cálculo da Cofins, a partir de fevereiro de 1999, referem-se tão-somente aos ganhos financeiros ou cambiais.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A exigência dos juros de mora com base na taxa Selic tem autorização legal no Código Tributário Nacional.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITAS ORIUNDAS DE CESSÕES DE CRÉDITOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O conceito de faturamento, para efeito da incidência da Cofins, anteriormente às alterações da Lei nº 9.718, de 1998, abrangia apenas a receita bruta da venda de mercadorias e serviços.

Recursos de ofício negado e voluntário provido.

Com relação à natureza das receitas de cessões de créditos e operações com letras de exportação, peço *vênia* para adotar as razões de decidir delineadas pelo Conselheiro Relator José Antonio Francisco, abaixo reproduzidas:

2.2) Mérito.

Inicialmente, merece destaque a diligência realizada anteriormente ao Acórdão de primeira instância, que deu conta do seguinte, seguindo o relatório constante do Acórdão de primeira instância:

"6.1 Fez um resumo do relatório da empresa de auditoria, sem nada de novo acrescentar;

6.2 Afirmou que os valores utilizados como base de cálculo foram valores recebidos pela autuada e apresentou tabelas com os mesmos valores constantes do Termo de Verificação Fiscal (fls. 63 a 67);

6.3 Sustentou a inclusão dos valores recebidos pela autuada quando das cessões dos créditos (Export Notes' e Direitos Creditórios do DES/MG) na base de cálculo da COFINS, pois são resultados de operações normais da empresa, previstas no estatuto."

Na impugnação, conforme item 2.2 do Acórdão de primeira instância, as alegações foram as seguintes:

"2.2 Os valores decorrentes das operações de 'Export Notes' e de cessão de créditos não poderiam se enquadrar no conceito de faturamento. Está incorreto o entendimento da Autoridade Fiscal ao considerar aqueles valores ('Export Notes', cessão de créditos) como integrantes da base de cálculo para a COFINS, uma vez que são receitas financeiras auferidas pela impugnante. Logo, com relação aos períodos base de 1995, 1996, 1998 e janeiro de 1999, a base de cálculo para a COFINS deve ser o faturamento e não a totalidade das receitas, devendo ser anulado o Auto de Infração; "

Já no recurso a interessada alegou, conforme destacado no relatório, que os ingressos não representariam receitas, uma vez que haveria débito a conta do ativo e concomitante crédito a conta redutora do ativo ou débito a conta do ativo e concomitante débito a outra conta do ativo, de forma que as receitas somente teriam sido apuradas quando dos registros contábeis da apropriação das variações cambiais positivas e das receitas financeiras.

A Fiscalização entendeu, portanto, que a totalidade dos valores relativos às liquidações de letras de exportação e de cessões de créditos do DER/MG seria a base de cálculo, não sendo possível a exclusão dos "custos". Argumentou que se trataria de receitas de prestação de serviços, cuja integralidade estaria sujeita à incidência da contribuição, sem direito à exclusão de custos.

A DRJ, por sua vez, considerou que as receitas, que representariam a base de cálculo da contribuição, nos termos da Lei nº 9.718, de 1998, corresponderiam aos valores das liquidações e que a interessada teria confundido receita com resultado.

(...)

Embora naquele caso se tratasse de período anterior à Lei nº 9.718, de 1998, as conclusões ajudam a solucionar o presente processo. Para efeito da legislação anterior, como a base de cálculo era o faturamento, então os dois requisitos se impunham: as receitas deveriam derivar de alienação de bem móvel.

Após as alterações da Lei nº 9.718, de 1998, não é preciso que se trate de bem móvel, estando sujeita à incidência da contribuição a receita derivada da venda de qualquer bem da pessoa jurídica.

Mas a identificação do que represente receita, em determinada operação, dependerá de saber se se trata de ato de venda (ato de disposição do bem) ou ato de aplicação (ato de administração).

Se o bem sai do patrimônio do proprietário, por meio de alienação, a receita total da operação represente receita de venda. Nesse caso, há uma troca de bem,

material ou imaterial, do ativo da empresa por numerário financeiro ou algo que represente numerário financeiro.

Se, por outro lado, o proprietário não aliena o bem, mas apenas o aluga, cede seu uso ou empresta-o, mantendo sua propriedade, a receita envolvida na operação não pode dizer respeito à alienação.

O aluguel, a cessão de uso e o empréstimo, ademais, correspondem à exploração de direitos. Quem aluga um imóvel explora o direito de propriedade ou de usufruto, emprestando-o a terceiro.

Nesse contexto, afigura-se irrelevante a situação de se tratar de operações do objeto social da recorrente.

O objeto social não altera a natureza da receita. Se se trata de venda de bens, apura-se receita de vendas; se se trata de receita derivada de aplicação financeira, apura-se receita financeira.

Do contrário, ter-se-ia que concluir que as instituições financeiras sujeitar-se-iam à incidência da Cofins sobre os valores totais dos resgates dos investimentos, enquanto que as demais pessoas jurídicas sujeitar-se-iam à Cofins apenas relativamente aos ganhos financeiros (ágio).

Note-se, ainda, que não se trata de situação comparável à prestação de serviços de empresas de *factoring*. Nesse caso, há efetivamente uma prestação de serviço, na aquisição do título de crédito, o que não ocorre com as demais pessoas jurídicas.

Ademais, nenhuma das outras atividades que constam do estatuto social da recorrente, ressaltadas pela Fiscalização, comporta efetivamente uma prestação de serviço.

Quanto à questão da classificação contábil, que, para os efeitos da Lei nº 9.718, de 1998, são irrelevantes, trata-se de saber o que corresponde efetivamente à "totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica".

(...)

Mais adiante esclarece que há duas modalidades de cessão: "pro soluto" e "pro solvendo".

Na primeira, o cedente não se vincula mais às obrigações, correndo o cessionário o risco da insolvência do devedor. Na segunda, somente ocorre a desvinculação do cedente com a liquidação

O que se verifica é que, inicialmente, há um contrato de débito e crédito em moeda nacional. O emitente do título ou o tomador do dinheiro emprestado toma-se devedor, enquanto que a outra parte toma-se credora. É uma operação meramente financeira entre as partes, não havendo comércio de bens.

O que está em questão, nas operações seguintes, é uma transferência de créditos.

O credor cede seu crédito a um terceiro, que lhe paga por isso.

Para concluir que o montante total da operação de cessão representa receita, há que se saber se há transferência de um bem patrimonial. Em outras, palavras, se o direito de crédito, que é a posição em uma relação jurídica assumida com o devedor, puder ser visto como um bem, cuja propriedade é transferida a um terceiro (cessionário), então o montante total da operação pode ser considerado receita de venda

Entretanto, a cessão de crédito corresponde a uma troca de ativos financeiros. O cedente tem um crédito financeiro com o devedor e, ao transferir esse direito a terceiro, recebe dele quantia que se lhe mostra mais vantajosa, por questão de oportunidade, do que a quantia que receberia do devedor.

O crédito não é um bem, mas um direito. Quem cede o crédito não aliena bem de sua propriedade, mas transfere a terceiro a posição de credor em um contrato, recebendo como pagamento uma quantia da expressão do próprio contrato.

A questão a ser respondida ainda é: qual a receita envolvida na operação?

Claro está, em primeiro lugar, que não se trata de receita derivada propriamente da exploração de um bem, com manutenção da propriedade, como ocorre no caso de aluguel de imóvel.

Entretanto, também não corresponde a situação à de uma venda de bem. Como já afirmado, não se trata de venda de um bem.

Uma vez que a cessão do título diz respeito apenas à troca de posição contratual, os valores recebidos pela cessão não são contrapartida da "venda" do título, mas, antes, uma espécie de "indenização" pela perda da posição de credor.

Não há, à evidência, troca de um bem por numerário, mas troca de uma posição contratual por numerário. A contrapartida da operação (numerário) é da mesma natureza do crédito negociado: troca-se numerário a prazo por numerário à vista, com incidência de ágio ou deságio e eventualmente auferimento de receita financeira.

Do contrário, o resgate do título ou do crédito poderia ser considerado venda de bem, o que não é admissível.

Nessa modalidade de operação, a receita corresponde ao ganho financeiro ou cambial.

A respeito das receitas financeiras, dispõe o seguinte o art. 373 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda):

"Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 20, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º)."

Tratando-se, portanto, de juros, descontos, lucros em operação de reporte ou de rendimentos de aplicações, passa-se a falar de receitas financeiras.

No caso,, nas operações de reporte, que nada mais são do que cessões temporárias de títulos, apuram-se receitas financeiras, representadas pelo lucro das operações.

Veja-se que as receitas comumente admitidas nessa modalidade de operação são somente as financeiras, não se reconhecendo que o valor recebido pela cessão corresponda a um outro tipo de receita.

Portanto, não há que se confundirem ingressos com receitas, que, no caso de aplicações em ativos financeiros, é representada pelo lucro na operação de resgate ou pela diferença relativa a ágio e deságio em sua negociação.

(...)

Assim, ao restringir o alcance de faturamento, à receita bruta proveniente de vendas e serviços, a lei manteve, em relação ao PIS, a definição que se aplicava à

Cofins, que também é a prevista na Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, relativamente ao Imposto de Renda.

Nesse contexto, conclui-se que não é a receita bruta, em definição ampla, que representava a base de cálculo da Cofins, anteriormente à Lei nº 9.718, de 1998, mas o faturamento, nos termos do art. 22, § 1º, "a", do DL nº 2.397, de 1987, e do art. 1º da LC nº 70, de 1991.

Portanto, o fato de a receita advir de atividade operacional não implica que integre a base de cálculo da Cofins, anteriormente à Lei nº 9.718, de 1998. Tanto é assim que a própria Lei nº 9.718, de 1998, destacou, ao redefinir o faturamento, que a base de cálculo seria a totalidade das receitas, independentemente da atividade desenvolvida.

(...)

4) Dispositivo.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

Coadunado do mesmo posicionamento acima reproduzido, o qual considera que as operações em análise não representam uma alienação de propriedade e/ou exploração de um bem, mas apenas a cessão temporária de títulos, transferindo a terceiros a posição contratual mediante lucro ou ganho financeiro. Com isso, está correta a conclusão ao aplicar o artigo 373 do Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), configurando juros, descontos, lucros em operação de reporte ou de rendimentos de aplicações como receitas financeiras.

Portanto, concluo que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

6. Dispositivo

Ante o exposto:

- i) Nego conhecimento ao Recurso de Ofício por não preencher o requisito de admissibilidade previsto pela Portaria MF nº 63, de 10/02/2017;
- ii) Conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário para que seja reconhecida a natureza financeira das receitas de cessões de crédito e operações com letras de exportação.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Fl. 26 do Acórdão n.º 3402-006.896 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13808.001758/2001-19

Voto Vencedor

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva - Redator designado.

1 Da preliminar de nulidade

Com a devida vênia ao entendimento esboçado pela colega Relatora, divirjo pelas razões que passo a expor.

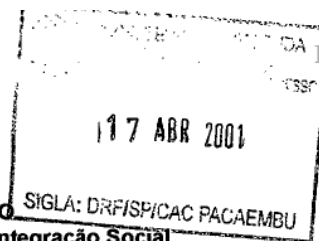
A Recorrente sustenta preliminar de nulidade do Auto de Infração sob o argumento de não cumprir os requisitos formais de validade de liquidez e certeza previstos no art. 142 do CTN e arts. 10 e 11 do Decreto 70.235/1972. Ao se colocar a matéria sob deliberação do Colegiado a prevalência foi pela higidez do Auto de Infração atacado.

Em princípio a Recorrente alega que o Auto de Infração padece de liquidez e certeza e que o vício somente fora sanado pela instância de piso às fls. 1.125/1.132. Não merece acolhida o pleito de nulidade conforme se verifica pela análise das e-fls. 484/488, nas quais é possível verificar a certeza e liquidez do lançamento, bem como discriminação por período de apuração relativo à contribuição exigida:

DF CARF MF



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal
Sistema de Fiscalização



Fl. 484

Folha: 484

AUTO DE INFRAÇÃO Contribuição para o Programa de Integração Social

Unidade			Número do MPF
DRF SAO PAULO			0812100/01175/00
Contribuinte			
Razão Social			CNPJ
BANCO CIDADE PARTICIPAÇÕES LTDA			50.588.318/0001-03
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
PRAÇA D. JOSE GASPAR	134	19.	011 31505518
Bairro	Cidade/UF	CEP	
CONSOLAÇÃO	SAO PAULO/SP	01076-900	
Local de Lavatura	Data	Hora	
o mesmo	09/04/2001	12:23	
Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$			
CONTRIBUIÇÃO		Cód. Receita-DARF 2986	Valor 3.481.108,73
JUROS DE MORA (calculados até 30/03/2001)			Valor 2.444.224,05
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO			Total 5.925.332,78
Valor por extenso CINCO MILHÕES, NOVECIENTOS E VINTE E CINCO MIL, TREZENTOS E TRINTA E DOIS REAIS E SETENTA E OITO CENTAVOS.			

Entendo por cumpridas as exigências legais para validade do ato de lançamento de ofício e discordâncias quanto ao valor do débito tributário exigido não o nulifica, tanto que a Recorrente apresentou impugnação e recurso a este Conselho com discussão sobre ocorrência do fato gerador, sua dimensão, período e valores.

A nulidade do Auto de Infração somente poderá ser suscitada em hipótese de expresse desrespeito ao art. 10 do Decreto 70.235/1972. Entendo que a decretação de nulidade é medida extrema que somente deve ser considerada em efetivo e prejuízo ao contribuinte em seu devido processo legal ou à legislação fiscal.

No que diz respeito às supostas irregularidades no Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, não há que prosperar o pleito da Recorrente. Todo o procedimento prévio ao lançamento transcorreu em escorreita observância à legislação fiscal. Foi observado o contraditório à medida que a Recorrente fora intimada de todos os atos, apresentou os documentos solicitados e, como se observa, defendeu-se pela via administrativa tanto por impugnação quanto pelo presente Recurso Voluntário, que adentra nas minúcias da controvérsia em julgamento.

No caso em tela não se afere qualquer mácula no procedimento administrativo que justifique a decretação de sua nulidade, vez que corresponde ao que determina a norma vigente e a mera discordância da Recorrente não pode subsistir como base para anular ato administrativo em forma perfeita.

2 Da desnecessidade de conversão em diligência

O regramento do Processo Administrativo Fiscal atribui à Autoridade Julgadora as ferramentas necessárias para a persecução da verdade material, inclusive autorizando a determinação de diligências que entender necessárias.

Decreto 70.235/1972

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

Quando a matéria em litígio fora exposta à julgamento o Colegiado entendo, por maioria, que desnecessária a conversão do julgamento em diligência por existir nos autos todos os elementos probatórios suficientes para julgar a controvérsia.

Não obstante as razões esboçadas pela Conselheira Relatora, o Colegiado perfilhou por entendimento diverso e rejeitou a proposta de diligência.

Vale destacar que a controvérsia dos Autos gravita sobre a natureza jurídica dos títulos *export notes* e se as operações efetuadas pela Recorrente no período fiscalizado ensejou auferimento de receita tributável.

Por todos os elementos probatórios, tais como o Termo de Verificação Fiscal e documentos trazidos aos autos é possível dirimir a controvérsia que se coloca sob julgamento, de maneira a ser desnecessária realização de diligências.

Por todo o exposto e por adequar-se ao entendimento da maioria do Colegiado, rejeita-se a proposta de diligência levantada pela Conselheira Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva – Redator designado.