



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10980.723499/2011-55
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 3302-005.471 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2018
Matéria PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Embargante HSBC LEASING ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/12/2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA.

Verificada a omissão constante no v. acórdão embargado, é de rigor a admissão dos embargos para correção do referido vício. No presente caso, os Embargos Declaratórios devem ser admitidos e providos tão somente para sanar a omissão suscitada pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração e rerratificar o acórdão embargado, sem efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède, Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes (suplente convocado), José Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos HSBC LEASING ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A., ora embargante, face ao Acórdão nº 3302-004.100, de 25/04/2017, por suposta omissão e contradição. O acórdão embargado possui a seguinte ementa e dispositivo:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/12/2010

ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS PROMOVIDA PELO §1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL DO RE 585.2351/ MG. RECEITAS ORIUNDAS DO EXERCÍCIO DAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO ANEXO II DO RICARF.

É inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, conforme jurisprudência consolidada no STF e reafirmada no RE 585.2351/ MG, no qual reconheceu-se a repercussão geral do tema, devendo a decisão ser reproduzida nos julgamentos no âmbito do CARF. A base de cálculo do PIS e da COFINS sob a égide da Lei nº 9.718/98 corresponde à receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA.

As receitas típicas, habituais e regulares decorrentes do exercício das atividades empresariais, incluindo as receitas decorrentes da coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros, compõem a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins para as instituições financeiras de que trata o artigo 17 da Lei nº 4.595/1964, sujeitas ao plano COSIF, nos termos da Circular Bacen nº 1.273/1987.

JUROS DE MORA SELIC INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO VINCULADA A TRIBUTO. CABIMENTO.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada, vinculada ao tributo.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitadas as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, negado provimento ao recurso voluntário, parcialmente vencidos o Conselheiro Domingos de Sá, Relator, que excluía da base de cálculo o valor correspondente às receitas financeiras decorrentes da aplicação dos recursos próprios da empresa e as Conselheiras Lenisa Prado e Sarah Linhares que excluam a

incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Segundo o entendimento da embargante, a decisão acima indicada estaria eivada de vícios que a levariam a omissão e obscuridade, resumidamente, quanto a suposta alteração do critério jurídico de lançamento, à natureza jurídica das receitas auferidas pela embargante e a impossibilidade de enquadrá-las como decorrentes de prestação de serviços, omissão quanto a observância dos ditames da MP 627/2013, omissão quanto a necessidade de segregar as suas receitas oriundas de suas atividades observada na resolução nº 3302.000.355, e contradição no que consiste na exigência das contribuições sobre as receitas decorrentes de recursos próprios.

O exercício de admissibilidade do recurso se deu por meio do despacho de e-fls 2373/2379, admitindo-o de forma parcial, com o consequente encaminhamento desse para deliberação e julgamento dessa Turma, com conclusão nos seguintes termos:

(...)

CONCLUSÃO

Com base nas razões acima expostas, admito parcialmente os embargos de declaração para que o acórdão seja integrado com manifestação do Colegiado sobre a preliminar de alteração, pela decisão de piso, no critério jurídico do lançamento.

Uma vez que o dispositivo do acórdão retrate decisão unânime a esse respeito, e que o Relator original não mais integre os quadros do CARF, encaminhe-se o processo para sorteio.

(...)

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus - Relator

Os presentes Embargos de Declaração foram devidamente admitidos, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Conforme acima descrito a embargante suscitou omissão e contradição do acórdão embargado e, segundo o nobre Conselheiro que recebeu o recurso para a análise dos requisitos de admissibilidade, teria havido omissão quanto a questão relacionada a suposta alteração de critério jurídico verificada quando do cotejo da conclusão da fiscalização com a decisão de piso.

I - Da impossibilidade de alteração de critério jurídico de lançamento

Para a embargante a decisão proferida pela DRJ, inovando de forma indevida, teria alterado os critérios de lançamento utilizados pela fiscalização, quando da lavratura do auto de infração, não sendo competente para tanto.

Extrai-se dos embargos os seguintes trechos:

(...)

*Conforme já mencionado, a Fiscalização lavrou os autos de infração por ter entendido que (i) faturamento, conforme decisão judicial proferida nos autos do processo nº 2006.70.00.004031-2, correspondente à receita bruta da venda mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza; e (ii) **as receitas financeiras auferidas pela Recorrente seriam decorrentes de serviços financeiros.***

*ADRJ, por outro lado, alterando indevidamente o critério jurídico dos lançamentos, afirmou que (i) faturamento, conforme entendimento de alguns ministros do Supremo Tribunal Federal, eve ser compreendido como "soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais"; e (ii) **as receitas financeiras auferidas pela Recorrente seriam decorrentes de sua atividade operacional.***

De fato, a Turma Julgadora alterou o fundamento utilizado para a lavratura dos autos de infração, qual seja, o conceito de faturamento, que já havia sido definido pela Autoridade Lançadora como sendo apenas "o produto da venda mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza", nos exatos termos da decisão (transitada em julgado) que foi proferida nos autos da ação judicial proposta pela Recorrente.

Ocorre que referido órgão colegiado não poderia ter afastado o critério jurídico utilizado pela Fiscalização, inovando-o e retificando, de ofício, os lançamentos originários, por ser incompetente para tanto.

(...)(negritos do original)

Pois bem. Segundo o entendimento da embargante, permitindo-se a suposta revisão do lançamento, teria ocorrido durante a marcha do processo administrativo a alteração dos critérios jurídicos de lançamento, tratado no CTN no art. 146.

Referido artigo tem a seguinte redação:

Art. 146 A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídico adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O artigo em seu alicerce traz o princípio da proteção à confiança, que é traduzido na confiança do contribuinte na Administração Tributária, em duas vertentes, sendo a primeira a impossibilidade de *"retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidado à luz de critérios anteriormente adotados, e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores"*. (Leandro Paulsen, Código Tributário Nacional, p. 1020)

Vários são os debates travados sobre as diretrizes trazidas por referido artigo, principalmente no que tange a (im)possibilidade de revisão dos lançamentos apontados com erro de direito, e até mesmo, ser impossível ou tênue a linha que separa o erro de direito da mudança do critério jurídico.

Hugo de Brito Machado, tratando da mudança de critério jurídico, erro de direito e erro de fato, comenta que

"... não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção relativamente a este último, seja sutil. (...) Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo admitida uma entre várias alternativas expressamente admitidas em lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário em valor diverso, geralmente mais elevado. (Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, p. 123)

No mesmo sentido direciona-se Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, para quem:

".. o erro de direito (que não se confunde com a simples 'mudança de critério jurídico', disciplinada no artigo 146 do CTN) enseja a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, podendo também ser invocado pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Com efeito, ao art. 146 do CTN, que veda a revisão do lançamento tributário em razão da mudança de critérios jurídicos, não se aplica ao erro de direito, porquanto se tratam de fenômenos distintos: erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação desta seja notória e indiscutível, enquanto a mudança do critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta." (Ramos Filho, Carlos Alberto de Moraes. Limites objetivos à revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário. RDTAPET nº 13, mar/07. p. 49).

Como podemos depreender das razões da embargante e dos termos do acórdão embargado, temos que a discussão que aqui se apresenta confunde-se com a matéria de mérito, que tem seu pano de fundo a definição do conceito de faturamento.

Tal definição e delimitação do conceito de faturamento no caso concreto dos autos, foi devidamente abordada com profundidade no voto vencedor que levou em consideração as decisões judiciais proferidas quanto a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, e o enquadramento legal das atividades empresariais desempenhadas pela embargante.

Extraí-se do voto vencedor alguns trechos que são pertinentes à análise, observe-se:

(...)

Conclui-se, portanto, que as receitas decorrentes das atividades empresariais típicas das instituições financeiras se sujeitam à incidência do PIS/Pasep e da Cofins. Ressalte-se que a própria sentença obtida no mandado de segurança impetrado pela recorrente havia delimitado o alcance da demanda, esclarecendo no item II.b da decisão que ali não se discutia a natureza das receitas auferidas pela impetrante, uma vez que não havia pedido específico para tanto, conforme excerto abaixo transcrito:

“II.b – Do pedido formulado no item III.2.ii da inicial Outrossim, observa-se que a parte impetrante postula, no item III.2.ii dos pedidos definitivos (fl. 14), o reconhecimento de seu direito de se sujeitarem à incidência das exações tomando por base de cálculo o faturamento (e não a totalidade de suas receitas) – assim entendido o produto exclusivamente da venda de mercadorias, da prestação de serviços ou da combinação de ambas, tal como definido pela Lei Complementar nº 70/91 (desde a competência de janeiro de 2001).

De fato, a inserção de tal pedido deu ensejo a ampla manifestação da autoridade coatora a respeito das razões pelas quais as receitas financeiras das instituições financeiras caracterizam receitas operacionais, integrantes de seu faturamento, independentemente do que definido pela Lei nº 9.718/98. E mais, deu azo à oposição de embargos declaratórios pela União Federal, conforme fls. 1.416/14.424.

Mas, como já firmado na decisão de fls. 1.425/1.426, apesar das ilações das impetrantes em sua peça inicial no que concerne ao enquadramento de suas atividades ao conceito de faturamento enunciado na legislação que antecedeu a Lei nº 9.718/98, inexistiu pedido específico de estudo da questão à luz de cada uma das receitas auferidas pelas demandantes.

Efetivamente, inegável que eventual controvérsia respeitante a este enquadramento somente poderá ser objeto de deliberação em sede de processo instaurado especificamente para este fim, em que demonstrem as impetrantes a real natureza de cada uma das receitas auferidas, para que se possa deliberar sobre o seu enquadramento, ou não, à descrição da base de cálculo prevista para o recolhimento dos tributos sub exame, em especial com produtos de serviços, razão pela qual não há que se fazer qualquer ilação a respeito neste mandamus.”

No dispositivo, mais uma vez ressaltou-se o alcance do mandado impetrado:

"a) declarar o direito das impetrantes de recolher a contribuição ao PIS calculada sobre a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 07/70 e na Lei nº 9.715/98, e a COFINS calculada sobre a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 70/91, enquanto não promovida alteração específica na legislação regulamentadora das contribuições. **Destaco, apenas, a inexistência de declaração na presente ação acerca da interpretação das referidas leis, ou seja, sobre quais receitas das impetrantes estão efetivamente inseridas nas bases de cálculo referidas, uma vez que não foi a questão objeto de pedido nos autos;**"(Grifei).

Portanto, conclui-se que o mandado de segurança proposto pela recorrente não abordou a natureza de suas receitas, mas apenas reproduziu o julgamento efetuado nos leanding cases acerca da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições, o que, entretanto, não afastou a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas oriundas das atividades empresariais típicas da pessoa jurídica.

(...)

As receitas tributadas no Auto de Infração referem-se às contas 52000000000003 RENDAS APLIC. INTERFINANCEIRAS LIQUIDEZ, 53000000000001 RENDAS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS e 61000000000002 RENDAS DE OPER.ARENDAMENTO MERCANTIL. Destaca-se que a recorrente auferiu rendas de arrendamento mercantil apenas em março, abril, maio, junho e outubro/2008, abril/2009, sendo que nos demais períodos auferiu apenas receitas de RENDAS APLIC. INTERFINANCEIRAS e RENDAS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS.

Verifica-se que todas as receitas auferidas pela recorrente são classificadas como rendas operacionais das instituições sujeitas ao plano COSIF, sendo consideradas típicas, 3 Fonte: <http://www.bcb.gov.br/htms/cosif/default.asp>. Início » Sistema Financeiro Nacional » Informações cadastrais e sobre Contabilidade » Informações sobre Contabilidade » Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF) regulares e habituais, se inserindo na definição de faturamento dada pelo STF no RE 585.2351/ MG, o qual reafirmou a sujeição das receitas típicas oriundas das atividades empresariais à incidência das contribuições.

A decisão proferida no recurso extraordinário mencionado, submetido à repercussão geral, supera a discussão sobre a caracterização das receitas auferidas pela recorrente na definição civilista de serviços, para efeito de sujeição das receitas financeiras típicas das instituições financeiras à incidência do PIS/Pasep e Cofins, tal como restou decidido no RE 400.4798/ RJ, voto do Ministro Peluso:

“Seja qual for a classificação que se dê às receitas oriundas dos contratos de seguro, denominados prêmios, o certo é

que tal não implica na sua exclusão da base de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, mormente após a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 dada pelo Plenário do STF. É que, conforme expressamente fundamentado na decisão agravada, **o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária em comento envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.**” (grifo não original)

No sentir desse Conselheiro não houve a alegada alteração do critério jurídico. O que se vê é que a discussão foi travada entre o entendimento da embargante sobre o conceito e quais receitas comporiam seu faturamento, que se contrapõem ao conceito que se extrai dos julgados judiciais que tratam da matéria, sejam eles de forma genérica, quando aplicados os critérios dos Recursos Repetitivos, sejam quando verificados em medidas judiciais tomadas em favor da embargante diretamente.

II - Conclusão

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial aos embargos, contudo sem lhe conferir efeitos infringentes, para suprir a omissão relacionada à alegação de alteração de critério jurídico do lançamento tributário, para que faça a partir de agora parte do acórdão embargado, que deve ter em sua ementa incluído o seguinte tópico:

PRELIMINAR DE NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

Não se observa a ocorrência de alteração do critério jurídico de lançamento tributário. O que se apresenta é a discussão entre o entendimento da recorrente sobre o conceito e, conseqüentemente, quais as receitas comporiam seu faturamento, o que se contrapõem ao conceito que se extrai dos julgados judiciais que tratam da matéria, sejam eles de forma genérica, quando aplicados os critérios dos Recursos Repetitivos, sejam quando verificados em medidas judiciais tomadas em favor da contribuinte de forma direta.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Processo nº 10980.723499/2011-55
Acórdão nº **3302-005.471**

S3-C3T2
Fl. 10
