



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

Processo n° 15504.722261/2014-94
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3301-003.173 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2017
Matéria PIS/COFINS - receita financeira
Embargante BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

EMBARGOS. OMISSÃO.

Uma vez identificada a existência de omissões cuja análise apresente-se relevante à solução da contenda, estas deverão ser sanadas.

Embargos parcialmente acolhidos, sem efeitos infringentes, tão somente para fins de sanar determinadas omissões apontadas, nos termos do voto proferido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos declaratórios opostos pelo contribuinte, sem efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora), Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente).

Relatório

Trata-se de embargos declaratórios opostos pelo contribuinte em face do acórdão nº 3301-002.841, de 24 de fevereiro de 2016, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo mesmo, tão somente para fins de determinar que sejam afastados da autuação os valores atinentes ao ressarcimento de valores, registrado na conta 7.1.9.30.00.6.1 "Recuperação de encargos e despesas", mantendo-se a autuação quanto aos demais valores. A decisão embargada restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011

COFINS. FATURAMENTO. RECEITA OPERACIONAL.

Entende-se por faturamento, para fins de identificação da base de cálculo da COFINS, o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, quais sejam, aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011

PIS. FATURAMENTO. RECEITA OPERACIONAL.

Entende-se por faturamento, para fins de identificação da base de cálculo do PIS, o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, quais sejam, aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social.

ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS PROMOVIDA PELO § 1º do ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. INEXISTÊNCIA DE COISA JULGADA.

Não houve afronta à coisa julgada, visto que a discussão acerca da inconstitucionalidade da ampliação das bases de cálculo do PIS e da COFINS pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 é diversa da analisada na presente demanda (análise da inclusão das receitas financeiras das instituições financeiras no conceito de faturamento para fins de tributação do PIS e da COFINS).

IMPOSIÇÃO DOS JUROS E DA MULTA. INAPLICÁVEL O § ÚNICO DO ART. 100 DO CTN.

Não há que se falar em afastamento dos juros e da multa impostos com supedâneo em legislação plenamente aplicável ao caso concreto. O § único do art. 100 do CTN não se apresenta aplicável, visto que a IN 247/2002 não afastava a tributação das receitas financeiras pelo PIS e pela COFINS.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

Deverá ser excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores inscritos na conta de "Recuperação de encargos e despesas", decorrentes do "ressarcimento de transporte de valores" por não comporem o faturamento do

banco nem configurarem atividade típica da empresa nos termos do seu contrato social.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Alega o contribuinte em seus embargos que o acórdão recorrido teria incorrido nos seguintes vícios:

- (i) omissão quanto ao pedido expresso e específico do contribuinte, constante de processos judiciais, no sentido da delimitação da base de cálculo do PIS e da COFINS, sem a inclusão de receitas financeiras;
- (ii) omissão quanto à composição da base de cálculo do tributo, tal como determinado pelo STF para o caso específico do Embargante, sem que fixada discriminação quanto à natureza jurídica ou econômica do contribuinte (carência de exame da incidência do art. 468 do CPC);
- (iii) omissão sobre a conceituação de "serviço", invariavelmente ligado ao caráter contraprestacional (necessidade de manifestação expressa sobre os arts. 481 e 594 do Código Civil);
- (iv) omissão do acórdão sobre a inovação normativa trazida pela Lei nº 12.973/2014, reforçada pela anterioridade nela contida.

Tendo em vista que o sujeito passivo formalizou tempestivamente os referidos embargos declaratórios, estes foram admitidos e encaminhados para minha relatoria, para fins de julgamento.

É o breve relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

Consoante depreende-se do relato acima, o contribuinte opôs embargos declaratórios alegando a existência dos seguintes vícios:

- (i) omissão quanto ao pedido expresso e específico do contribuinte, constante de processos judiciais, no sentido da delimitação da base de cálculo do PIS e da COFINS, sem a inclusão de receitas financeiras;
- (ii) omissão quanto à composição da base de cálculo do tributo, tal como determinado pelo STF para o caso específico do Embargante, sem que fixada discriminação quanto à natureza jurídica ou econômica do contribuinte (carência de exame da incidência do art. 468 do CPC);
- (iii) omissão sobre a conceituação de "serviço", invariavelmente ligado ao caráter contraprestacional (necessidade de manifestação expressa sobre os arts. 481 e 594 do Código Civil);
- (iv) omissão do acórdão sobre a inovação normativa trazida pela Lei nº 12.973/2014, reforçada pela anterioridade nela contida.

Ao analisar o caso, constato que a decisão recorrida concluiu de forma clara tanto pela incidência do PIS e da COFINS no que tange às receitas financeiras da Recorrente, bem como pela inexistência de afronta à coisa julgada no caso concreto. É o que se extrai da ementa a seguir transcrita:

COFINS. FATURAMENTO. RECEITA OPERACIONAL.

Entende-se por faturamento, para fins de identificação da base de cálculo da COFINS, o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, quais sejam, aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011

PIS. FATURAMENTO. RECEITA OPERACIONAL.

Entende-se por faturamento, para fins de identificação da base de cálculo do PIS, o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, quais sejam, aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social.

ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS PROMOVIDA PELO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. INEXISTÊNCIA DE COISA JULGADA.

Não houve afronta à coisa julgada, visto que a discussão acerca da inconstitucionalidade da ampliação das bases de cálculo do PIS e da COFINS pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 é diversa da analisada na presente demanda (análise da inclusão das receitas financeiras das instituições financeiras no conceito de faturamento para fins de tributação do PIS e da COFINS).

Quanto aos pontos supostamente omissos, estes serão tratados de forma individualizada a seguir.

1 Omissão quanto ao pedido expresso e específico do contribuinte, constante de processos judiciais, no sentido de delimitação da base de cálculo do PIS e da COFINS, sem a inclusão de receitas financeiras.

Aponta o contribuinte que teria havido omissão do julgado recorrido, visto que este não teria tratado sobre o pedido expresso e específico do contribuinte em suas demandas judiciais no sentido de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS as suas receitas financeiras. Nesse sentido, argumenta que o litígio judicial teria se formado não apenas para enfrentar a constitucionalidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, como também para enfrentar a questão da extensão da sua base de cálculo para as instituições financeiras.

Neste ponto, é importante salientar que a decisão recorrida não foi proferida a mercê dos pedidos constantes das ações judiciais proferidas neste caso concreto. Ao contrário, constou do voto da Relatora passagem da decisão da DRJ, cujos fundamentos foram expressamente acolhidos pela mesma, a qual tratou expressamente sobre este tema, ao assim dispor:

E por ter tratado de forma bastante minuciosa de cada ponto trazido pelo contribuinte, transcrevo a seguir os fundamentos da decisão recorrida:

(...)

16 Sobre o alcance da coisa julgada definida no âmbito da AO nº 2005.38.00.045961-5 e do MS 2000.38.00.004095-0, mister se faz as seguintes considerações

16.1 AO nº 2005.38.00.045961-5 – do Termo de Verificação Fiscal e das peças processuais extrai-se que: 1. 22/12/2005 - *Impetrou ação judicial para que fosse declarada a inexistência de relação jurídica que a obrigue ao recolhimento da COFINS incidente sobre "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas", tal como estatuído no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, reconhecendo-se sua inconstitucionalidade, na esteira dos julgados do STF proferidos nos Recursos Extraordinários nº 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084. Requisitou ainda a restituição dos valores recolhidos com base no citado § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. 2. 08/01/2008 - Decisão monocrática acolheu a tese de coisa julgada e declarou extinto o processo sem julgamento do mérito. 3. 11/09/2008 - Banco Mercantil apelou da decisão, subindo o processo para apreciação do TRF. 4. O TRF deu provimento à apelação, afastando a preliminar de coisa julgada e deu provimento parcial ao pleito do contribuinte, afastando a ampliação da base de cálculo da COFINS inserida no artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98. Os recursos apresentados pela Fazenda Nacional foram improvidos, tendo transitado a ação em 01/12/2009.*

16.1.1 O impugnante, colacionando parte das peças processuais, alega que o litígio se formou não somente quanto à constitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, mas também no que se refere à extensão da base de cálculo da COFINS para as instituições financeiras e assemelhadas, pois os

contornos do litígio estariam formados na causa petendi e na causa excipiendi, que no seu entendimento estaria a abarcar também a discussão a respeito da inclusão ou não das receitas financeiras na base de cálculo do tributo. Defende tal posição utilizando os Embargos de Declaração, não providos, opostos pela União Federal, no qual se provocou o Tribunal para dizer que “*mesmo afastada a aplicação do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, as receitas financeiras, para as instituições financeiras e assemelhadas, integram seu faturamento, e são o resultado direto, perfeito e acabado de sua atividade principal. Constituem, portanto, seu faturamento/receita operacional, base de cálculo do PIS e da COFINS*”. No que o Tribunal respondeu: “*a decisão embargada encontra-se em perfeita sintonia com a jurisprudência deste Tribunal. Se a embargante discorda de tal análise, não há omissão/contradição, mas sim divergência de interpretação. Logo, o caminho a ser trilhado deve ser outro*”. Conclui afirmando que o Tribunal não acolheu a resistência da União Federal, no sentido de que, para as instituições financeiras e equiparadas, o faturamento (decorrente da prestação de serviços) equivale a sua receita operacional total. Limitou-se a dizer que, havendo divergência de interpretação ou discordância da análise, haveria o ente público de buscar outro caminho processual.

16.1.1.1 De fato, houve mesmo a provocação da União, nos termos citado pelo impugnante, bem como a resposta do Tribunal exposto na decisão que apreciou os Embargos, entretanto, no meu entender, está equivocada a interpretação feita pelo autuado, isto porque a questão da inclusão ou não das receitas típicas da pessoa jurídica no conceito de faturamento sequer foi apreciada pelo Tribunal que restringiu sua decisão ao alargamento da base de cálculo da contribuição prevista no § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, o que fica bem claro no seguinte trecho aposto no voto do acórdão que rejeitou os Embargos de Declaração (fls. 374): “*Quanto à omissão em relação ao caput e demais parágrafos do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, também tenho sem razão a embargante, pois observo que a ação foi proposta para questionar a ampliação da base de cálculo da COFINS nos termos do § 1º, do art. 3º, da referida lei, desse modo, não se revela necessário a análise dos demais parágrafos e artigos.*” 16.2 MS 2000.38.00.004095-0 – do Termo de Verificação Fiscal e das peças processuais extrai-se que 15/02/2000 - Impetrou mandado de segurança na Justiça Federal pleiteando o direito de recolher a contribuição do PIS nos moldes do artigo 1º da Medida Provisória nº 1.991-14 (0,65%) sobre o efetivo faturamento, que engloba a receita decorrente de prestação de serviços a seus clientes, reconhecendo incidentalmente a inconstitucionalidade do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. Sucessivamente requer o direito de recolher o PIS na modalidade Repique, nos termos do artigo 3º da Lei Complementar nº 07/70. 2 16/03/2000 - Proferida a Decisão Liminar indeferindo o pleito do contribuinte. 3 15/12/2000 - Prolatada Sentença com exame de mérito, denegando a segurança e a improcedência do pedido. 4 09/04/2001 - O Banco Mercantil impetrou Embargos de Declaração e Infringentes que foram rejeitados. 5 26/02/2002 - Apelou da Decisão de 1ª Instância. O TRF negou provimento à apelação. 6 23/08/2002 - Impetrou Embargo de Declaração que foi rejeitado em 10/12/2002. 7 24/03/2003 - Ingressou com Recurso Extraordinário e Recurso Especial. 8 29/09/2003 - Recurso Especial foi inadmitido e admitido o Recurso Extraordinário. 9 16/11/2005 - O Recurso Extraordinário foi provido no STF, afastando a aplicação do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. Tendo transitado em julgado, a ação foi arquivada.

16.2.1 Novamente o interessado defende ter sido objeto da decisão a não inclusão das receitas financeiras na base de cálculo do PIS, entretanto, em que pese ter havido manifestação da RFB por meio de informação, sobre o entendimento de que tais receitas deveriam compor a base de cálculo do PIS,

no Recurso Extraordinário, que teve como fundamento o artigo 102, III, “a” da CF (III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: (a) contrariar dispositivo desta Constituição), o STF apenas apreciou a questão da constitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, não entrando no mérito da composição da base de cálculo, ou seja, assim, como na ação da COFINS, a decisão transitada em julgada apenas afastou o alargamento da base de cálculo do PIS, sem fazer qualquer juízo acerca das receitas que estariam a compor o conceito de receita bruta/faturamento previsto no caput do mesmo artigo.

16.3 Ante todo o exposto, não há que se falar em desrespeito à coisa julgada e nem em reabertura da discussão, pois, como bem salientou o autuante, o que houve nas duas medidas judiciais foi o afastamento do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS com o julgamento da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, restringindo a composição da base tributável ao faturamento/receita bruta que no entender do Fisco abrange todas as receitas operacionais vinculadas ao objeto da pessoa jurídica, dentre as quais, para as instituições financeiras, se encontram aquelas de intermediação financeira, quer pelo fato das mesmas serem operacionais, quer por serem decorrente de prestação de serviços, conforme bem demonstrado acima.

17. Pelos mesmos motivos não há que se cogitar que tenha a eficácia preclusiva da coisa julgada atingido a matéria principal dos presentes autos de infração, isto porque não existe novas alegações ou defesas contra a rejeição do pedido, porquanto este se referia à inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, e, neste ponto, a União Federal já se viu obrigada a aceitar a decisão sem opor qualquer novo argumento. A discussão acerca das receitas que compõem o conceito de faturamento não se encerrou com o julgamento dos *leading cases* que afastaram o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS para abarcar também as receitas não operacionais da pessoa jurídica, tanto é assim que, no que tange às instituições financeiras, foi reconhecida a repercussão geral no RE 609.069 para tratar da matéria. Nesse ponto, por oportuno, mister se faz esclarecer que a autoridade fiscal em nenhum momento afirmou, conforme alegado, que a definição da coisa julgada em favor do impugnante está a depender do que for decidido no âmbito dos RE's nº 400.479 e nº 609.069, mas apenas utilizou tais recursos para demonstrar que este assunto não se encerrou com o julgamento daqueles outros Recursos Extraordinários, estando, portanto a análise da inclusão das receitas financeiras no conceito de receita bruta/faturamento sujeita a interpretações.

Diante deste contexto, acolhendo os fundamentos da decisão recorrida, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte neste ponto, por entender que deve ser entendido por faturamento, para fins de identificação da base de cálculo do PIS e da COFINS, o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social.

Nessa mesma toada, entendo que não houve afronta à coisa julgada – inconstitucionalidade da ampliação das bases de cálculo do PIS e da COFINS pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 – pois as receitas financeiras são típicas da atividade fim das instituições financeiras e, portanto, componentes do seu faturamento.

Ou seja, extrai-se da transcrição supra transcrita que a decisão aqui embargada tratou expressamente sobre o tema ao acolher os fundamentos da decisão da DRJ

que concluiu pela inexistência de coisa julgada neste caso específico, nos termos dos fundamentos acima transcritos.

Embora tenha havido expresse requerimento do contribuinte em suas demandas judiciais no sentido de que houvesse manifestação do Judiciário acerca da exclusão das suas receitas financeiras, as decisões judiciais proferidas naqueles autos foram genéricas, discorrendo apenas sobre a inconstitucionalidade da parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, não tendo discorrido de forma expressa e específica sobre a inclusão ou não das suas receitas financeiras.

Ademais, ainda que os embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional naquela ação judicial tenha tido o intuito de esclarecer se o julgado havia ou não tratado sobre as receitas financeiras, entendo que a dúvida persistiu, uma vez que o tribunal limitou-se a dispor que "a decisão embargada encontra-se em perfeita sintonia com a jurisprudência deste tribunal". Isso porque, como é cediço, as decisões até então proferidas tratavam, em sua grande maioria, sobre o alargamento da base de cálculo trazida pelo parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 de forma genérica, sem que discorressem expressa e especificamente sobre as receitas financeiras.

Em outras palavras, houve de fato uma lacuna da decisão judicial, que não tratou expressamente sobre pedido constante da petição inicial do recorrente e contestado pela Fazenda Nacional. Tal lacuna, contudo, não nos leva a concluir que a conclusão do Judiciário naqueles autos tenha sido no sentido de excluir as receitas financeiras da base de cálculo do PIS e da COFINS no caso de instituições financeiras.

Até porque, como bem salientado na decisão embargada:

Apesar de entender que há de fato uma certa confusão quanto à interpretação das decisões proferidas pelo STF acerca do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS trazidas pelo art. 3º, parágrafo 1º da Lei nº 9.718/98, em especial quando remetem à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, é importante destacar que tais decisões não trataram especificamente sobre o enquadramento das receitas financeiras das instituições financeiras no conceito de faturamento, que ainda será objeto de análise através do RE nº 609.096/RS. Dispuseram apenas sobre a impossibilidade de alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS para envolver todas as receitas da pessoa jurídica.

Nessa ótica, entendo que há duas discussões distintas: (i) uma atinente à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS trazida pelo art. 3º, parágrafo 1º da Lei nº 9.718/98, matéria esta que já foi sacramentada pelo STF; (ii) e outra atinente à interpretação do conceito de faturamento para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS especificamente no que tange às instituições financeiras e às suas receitas financeiras, que ainda aguarda definição pelo STF, cuja ementa do reconhecimento de repercussão geral se reproduz a seguir:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. INCIDÊNCIA. RECEITAS FINANCEIRAS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. CONCEITO DE FATURAMENTO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Outrossim, importante mencionar que, se a matéria objeto da presente demanda já tivesse sido tratada nas decisões do STF que declararam a inconstitucionalidade do art. 3º, parágrafo 1º da Lei nº 9.718/98, como pretende fazer crer a Recorrente ao alegar afronta à coisa julgada, não haveria razão para o Supremo Tribunal Federal ter reconhecido repercussão geral nos autos do RE nº

609.096/RS, pois não o faria em caso já definitivamente julgado por este mesmo Tribunal.

Nesse contexto, entendo que não há coisa julgada a acobertar o direito do Recorrente no presente caso. Possui, então, este Conselho plena autonomia para julgar a demanda de acordo com a convicção de seus julgadores.

Nesse sentido, rejeito os embargos opostos pelo contribuinte neste ponto, visto que não há a omissão alegada.

2 Omissão quanto à composição da base de cálculo do tributo, tal como determinado pelo STF para o caso específico da Embargante, sem que fixada discriminação quanto à natureza jurídica ou econômica do contribuinte (carência de exame da incidência do art. 468 do CPC).

Segue o contribuinte dispondo que teria havido omissão no que concerne à composição da base de cálculo do tributo, tal como determinado pelo STF para o caso específico da Embargante, sem que fixada discriminação quanto à natureza jurídica ou econômica do contribuinte. Defendeu, então, que teria havido omissão quanto ao exame da incidência do art. 468 do CPC, que assim dispõe:

Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

Ao analisar este ponto, verifica-se que, de fato, a decisão embargada não tratou expressamente sobre o art. 468 do CPC.

Por entender que o esclarecimento de tal ponto é relevante à solução da presente demanda, passo a apreciá-lo.

Conforme se extrai da análise contida no tópico imediatamente anterior, a conclusão constante da decisão embargada foi no sentido de que a decisão judicial proferida no caso concreto da Recorrente fora omissa quanto à análise específica da inclusão ou não das receitas financeiras na base de cálculo do PIS e da COFINS. Nesse sentido, não há afronta ao art. 468 do CPC, que confere força de lei nos limites da lide e das questões decididas. Ou seja, embora tenha havido expresso requerimento no sentido de que o Judiciário tratasse sobre as receitas financeiras, não houve pronunciamento do Judiciário quanto à tal ponto, inexistindo, portanto, "questão decidida".

Logo, voto no sentido de acolher os embargos declaratórios opostos pelo contribuinte, sem efeitos infringentes, tão somente para esclarecer que a conclusão constante da decisão embargada não afronta o art. 468 do CPC.

3 Omissão sobre a conceituação de "serviço", invariavelmente ligado ao caráter contraprestacional (necessidade de manifestação expressa sobre os arts. 481 e 594 do Código Civil).

Por fim, alega o Embargante que teria havido omissão quanto à conceituação de "serviço", invariavelmente ligado ao caráter contraprestacional, e que haveria necessidade de manifestação expressa sobre os artigos 481 e 594 do Código Civil, que assim dispõem:

Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

No que tange à primeira alegação (omissão quanto à conceituação de "serviço"), entendo que a passagem da decisão da DRJ abaixo transcrita, cujos fundamentos foram adotados expressamente pelo CARF como razão de decidir, trata de forma minuciosa sobre o tema:

11. A controvérsia principal gira em torno da apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, em vista das decisões judiciais transitadas em julgado no âmbito da AO nº 2005.38.00.045961-5 e do MS nº 2000.38.00.004095-0. O autuante entende que as decisões transitadas em julgado permitem ao Fisco considerar como componentes da base de cálculo das citadas contribuições as receitas de intermediação financeira, pelo fato das mesmas serem decorrente da atividade típica das instituições financeiras, bem como por entender que tais receitas sejam decorrentes também da prestação de serviços. Já o impugnante entende que as decisões apenas autorizam a inclusão na base tributável das contribuições das receitas decorrentes de prestação de serviços remunerados por taxas e tarifas, não estando neste rol a intermediação financeira por não se enquadrar a mesma no conceito de serviços como teria sido entendido nas decisões transitadas em julgado.

12. Antes de adentrar à discussão específica das medidas judiciais tratadas nestes autos, por oportuno, mister se faz mostrar que **o STF, ao determinar que sejam consideradas as receitas com vendas de mercadorias, prestações de serviços ou venda de mercadorias com prestações de serviços, está mesmo a restringir a apuração da base de cálculo às receitas operacionais do contribuinte.** (Grifos apostos)

12.1 Com efeito, na linha da constitucionalidade do *caput* do art.3º da Lei 9.718/98, o STF, nos RE 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, estabeleceu que a *receita bruta*, prevista no art. 3º da Lei 9.718/98, corresponde ao conceito de *faturamento* expresso no artigo 2º, da Lei Complementar 70/91, a seguir transcrito, consistindo das *receitas operacionais* da pessoa jurídica: *Lei Complementar 70/91 Art. 1º (...) fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, (...).Art. 2º A contribuição (...) incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.* (grifo nosso)

12.2 O entendimento do STF se consolidou no sentido de identificar receita bruta com faturamento, este correspondendo à venda de mercadorias e de serviços, conforme acórdão no RE 346084/PR, a seguir transcrito: *RE 346084 / PR – PARANÁ RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO Julgamento: 09/11/2005 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Ementa CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance*

de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (grifo nosso)

12.3 Entendendo-se o alcance do conceito de receita bruta como sendo faturamento no sentido de venda de mercadoria e serviços, verifica-se que o conceito dado pelo STF, à luz da Lei 9.718/98 e da Lei Complementar 70/91, é, definitivamente, o de receita operacional.

12.4 Nos debates que então se desenvolveram na sessão do Tribunal Pleno que julgou o RE 346.084/PR, acima transcrito, os Ministros explicitaram seu entendimento sobre a base de cálculo do PIS e da Cofins, no sentido da identidade entre o conceito de faturamento e a receita operacional da pessoa jurídica, tida como resultante de sua atividade principal. (Grifos apostos).

12.4.1 O Ministro César Peluso, no RE 346.084/PR, expressou o entendimento de que receita bruta é sinônimo de faturamento, como a soma das receitas oriundas do exercício das atividades típicas da empresa e acrescentou que, se determinadas instituições têm receitas financeiras como atividade empresarial típica, tais receitas ingressam no conceito de receita bruta como faturamento, *in verbis*: “*Por todo o exposto, julgo inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para “toda e qualquer receita”, cujo sentido afronta a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, parágrafo 4º, se considerado para esse efeito de nova fonte de custeio da seguridade social. Quanto ao caput do art. 3º, julgo-o constitucional, para lhe dar interpretação conforme à Constituição, nos termos do julgamento proferido no RE nº 150755/PE, que tomou a locução receita bruta como sinônimo de faturamento, ou seja, no significado de “receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços”, adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. (...) Se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas financeiras, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de “receita bruta igual a faturamento”.* (grifos nossos)

12.4.2 O Ministro Marco Aurélio, por sua vez, expressou entendimento, no mesmo RE 346.084-6/PR, reproduzindo voto que proferira anteriormente, no sentido da constitucionalidade do artigo 3º, da Lei 9.718/98, exceto para o parágrafo 1º que expandira em demasia o conceito de receita bruta para fins de tributação da Cofins, e que a receita bruta, como sinônimo de faturamento, refere-se à atividade principal da empresa, *in verbis*: “*O Tribunal estabeleceu a sinonímia “faturamento/receita bruta”, conforme decisão proferida na*

Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF – receita bruta evidentemente apanhando a atividade precípua da empresa. (...) Operacional. (...)” (grifo nosso)

12.4.3 Ainda nessa direção, o Ministro Carlos Britto consignou no RE 346.084-6/PR a identidade entre faturamento e receita operacional, esta constituída por ingressos que decorrem da razão social da empresa, que foi o sentido de faturamento expresso no artigo 2º, da Lei Complementar 70/91, *in verbis*: *A Constituição de 88, pelo seu art. 195, I, redação originária, usou do substantivo “faturamento”, sem a conjunção disjuntiva “ou” receita”. Em que sentido separou as coisas? No sentido de que **faturamento é receita operacional**, e não receita total da empresa. Receita operacional consiste naquilo que já estava definido pelo Decreto-lei 2397, de 1987, art. 22, parágrafo 1º, “a”, assim redigido (...) : “Art. 22. § 1º a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;” Por isso, estou insistindo na sinonímia “faturamento” e “receita operacional”, exclusivamente, correspondente àqueles ingressos que decorrem da razão social da empresa, da sua finalidade institucional, do seu ramo de negócio, enfim. (...) Esse tratamento normativo do faturamento como receita operacional foi reproduzido pela Lei Complementar 70/91, cujo artigo 2º assim dispõe (...)”. (grifos nossos)*

12.4.4 Na mesma linha, o Ministro Sepúlveda Pertence, no RE 346.084- 6/PR, pontuou que a identidade entre receita bruta e faturamento deve ser buscada na legislação do FINSOCIAL, o Decreto-lei 2.397/87. O artigo 22, caput e a alínea *b* desse Decreto determinavam que o FINSOCIAL (criado pelo Decreto-lei 1.940/82 e que antecedeu à Cofins) incidiria sobre as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas. Conclui que a lei tributária chamou receita bruta o que é faturamento, *in verbis*: *Recordem-se, na conformidade do referido DL 2.397/87, a nova redação do § 1º e o § 4º - esse, então acrescentado ao art. 1º do DL 1.940/82, regente do FINSOCIAL sobre a receita bruta das empresas : `Art. 22 (...) Parágrafo 1º - A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre: (...); b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas (...); SP SAO PAULO DRJ Fl. 2385 SHIMOTO, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por WILSON TSUTOMU HACHISUGA Processo 15504.722261/2014-94 Acórdão n.º 16-62.105 DRJ/SPO Fls. 17 17 c) as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas.’ (...) FINSOCIAL, é na legislação desta [contribuição], e não alhures, que se há de buscar a definição específica da respectiva base de cálculo, na qual receita bruta e faturamento se identificam: (...), essa é a solução imposta, no ponto, pelo postulado da interpretação conforme a Constituição. (...) No prosseguimento da discussão, (...), acentuei –RTJ 149/287; “(...) . O que tentei mostrar no meu voto, a partir do Decreto-lei nº 2.397, é que a lei tributária, ao contrário, para o efeito de FINSOCIAL, chamou receita bruta o que é faturamento. E, aí, ela se ajusta à Constituição.” Essa interpretação conforme veio a ser a base da definição de receita como base de cálculo da COFINS, na Lei Complementar 70, cuja constitucionalidade se declarou na ADC nº 1, Moreira Alves. (...) (destacou-se)*

12.4.5 Infere-se das diversas manifestações dos Ministros do STF que toda pessoa jurídica que possui ingressos decorrentes de sua atividade típica possui receita operacional, que corresponde ao faturamento ou receita bruta que a Lei

Complementar 70/91 e a Lei 9.718/98 elegeram como base de cálculo da COFINS e do PIS.

12.5 Portanto, no âmbito tributário, o faturamento corresponde à receita bruta de vendas de mercadorias e de serviços, compreendendo a totalidade das receitas operacionais da pessoa jurídica. As receitas operacionais são aquelas desenvolvidas em conformidade com o objeto social da pessoa jurídica.

12.6 Ante o exposto, **não vislumbro haver litígio sobre o fato do STF ter restringido a base de cálculo do PIS e da COFINS ao faturamento, assim entendido como sendo a receita de venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de prestação de serviços de qualquer natureza. O que há é uma diferença de interpretação do alcance deste conceito: enquanto o autuado entende estar a prestação de serviços a se referir restritamente às obrigações de fazer remuneradas por taxas e tarifas, o autuante, assim como os diversos Ministros do STF, estão a entender que o faturamento/receita bruta esteja fazendo referência às receitas decorrentes da atividade típica da pessoa jurídica.** (Grifos apostos)

12.7 E nem poderia ser diferente, pois ao interpretar os fundamentos que estão por trás das contribuições sociais, como são os tributos objetos das presentes autuações, em conjunto com a geração de riqueza dos três setores da economia fica patente que a intenção do legislador foi realmente alcançar pela tributação esta mesma riqueza na proporção da contribuição de cada um de seus produtores.

12.7.1 Do Parecer PGFN/CAT nº 2.773/2007, conforme transcrito abaixo se extrai que a seguridade social, envolve a distribuição de renda, tendo papel ativo na assecuração da Justiça Social e a solidariedade dirigida ao legislador impõe a necessidade de se propor a partição do ônus financeiro para o sustento do sistema. A atividade econômica, como se sabe, é dividida em três setores (primário, secundário e terciário), sendo que a riqueza gerada nos setores primários e secundários decorre da venda de mercadorias e as do setor terciário, classificado como de prestação de serviços, no qual estão inseridas as atividades dos bancos, decorre da renda de prestação de serviços, seja está remuneração feita por meio de preço, taxa, tarifa, juros ou comissão. Portanto quando o legislador estipulou como base cálculo das contribuições sociais o faturamento, mais especificamente às receitas de prestação de serviços, o mesmo estava a se referir às rendas do setor terciário que não decorrem da venda de mercadorias, pois desta maneira estar-se-ia garantindo a repartição do ônus financeiro para o sustento da seguridade social em consonância com o disposto na Constituição Federal. Em outras palavras, as receitas de prestação de serviços deve ser entendida no sentido lato como sendo as decorrentes das atividades do setor terciário da economia, o que se coaduna com o entendimento firmado pelo Fisco e pelos acima citados Ministros do STF. Tal assunto será abordado mais detalhadamente adiante.

Ou seja, o conceito de "serviços" restou devidamente analisado no acórdão recorrido, nos moldes da transcrição acima. O que ocorreu, na verdade, foi uma divergência de interpretações, pois o contribuinte faz uma interpretação restritiva do que seria "faturamento", incluindo em tal conceito apenas aquilo que no seu entendimento seria efetiva prestação de serviços, diversamente da conclusão a que chegou a DRJ nos fundamentos acima colacionados, que entende faturamento como sinônimo de receita bruta, esta considerada a soma das receitas oriundas do exercício das atividade típicas da empresa. Este entendimento, inclusive, constou

do voto do Ministro César Peluso nos autos do RE 346.084/PR, em que foi declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Não há que se falar, pois, em omissão quanto a tal ponto, mas apenas em insurgência do embargante quanto ao conteúdo do julgado recorrido, o que não se pode admitir em sede de embargos declaratórios.

De outro norte, no que tange aos disposto nos artigos 481 e 594 do Código Civil, verifico que, de fato, a decisão embargada não tratou deles de forma expressa. No intuito de evitar eventuais dúvidas porventura existentes, passo a me manifestar expressamente sobre tais dispositivos legais.

Com base numa simples leitura dos fundamentos que levaram este Conselho a concluir pela incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras da embargante, extrai-se que o entendimento ali disposto é no sentido de que não há qualquer violação a ditos dispositivos legais (artigos 481 e 594 do Código Civil).

Quanto ao art. 481, verifica-se que este se reporta a contratos de compra e venda, não possuindo, pois, qualquer relação com o caso vertente, que versa sobre a prestação de serviços realizadas pela instituição financeira.

No que tange ao art. 594, os fundamentos da decisão embargada levam à conclusão de que tampouco há tal violação. Isso porque, os fundamentos ali dispostos são no sentido de que as receitas financeiras encontram-se incluídas no conceito de faturamento, visto que este é sinônimo de receita bruta, esta considerada a soma das receitas oriundas do exercício das atividades típicas da empresa. Nessa linha de raciocínio, torna-se desproposado analisar as características inerentes à prestação de serviços e dispostas no referido art. 594, pois independentemente de as receitas financeiras serem enquadradas como serviços ou não, estas compõem o faturamento da Recorrente, devendo constar da base de cálculo do PIS e da COFINS. Logo, não há que se falar em violação ao art. 594 do Código Civil.

4 Omissão sobre a inovação normativa trazida pela Lei nº 12.973/2014, reforçada pela anterioridade nela contida.

Por fim, alega a Embargante que o acórdão teria sido omissivo no que tange à inovação normativa trazida pela Lei nº 12.973/2014, que incluiu no conceito de receita bruta "as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I e III". Argumenta, então, que a inclusão de forma expressa deste inciso indica que antes não havia a possibilidade de tributação das receitas financeiras pelo PIS e pela COFINS, sob pena de afronta ao princípio da anterioridade.

Quanto a este ponto, constato que, de fato, houve omissão do julgado recorrido. Considerando a importância deste tópico à solução da presente demanda, passo a apreciá-lo.

Entendo que não há que se falar em violação ao princípio da anterioridade no presente caso. Isso porque, a incidência do PIS e da COFINS sobre o faturamento da empresa já existia antes da entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014. Tanto que a conclusão a que chegaram alguns Ministros do STF ao concluir que faturamento seria sinônimo de receita bruta, esta entendida como a receita oriunda das atividades típicas da empresa, foi obtida independentemente do teor da Lei n. 12.973/2014 (a decisão proferida no RE 346.084/PR, por exemplo, data de 2006). Entendo, portanto, que a Lei n. 12.973/2014 veio apenas deixar

expresso e claro aquilo que já era interpretação do STF sobre o conceito de "faturamento", não representando uma inovação normativa.

5 Da conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de acolher **parcialmente** os Embargos Declaratórios opostos pelo contribuinte, sem efeitos infringentes, tão somente para fins de, em consonância com as razões de decidir constantes do Acórdão n. 3301-002.841, manifestar expressamente a inexistência de violação aos artigos 468 do Código de Processo Civil, 481 e 594, ambos do Código Civil, bem como à Lei nº 12.973/2014, não havendo que se falar em violação ao princípio da anterioridade, conforme razões supra expendidas.

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora