



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

Processo n° 16327.721361/2011-10
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3402-003.285 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2016
Matéria CONTRADIÇÃO NA CONCLUSÃO E NA EMENTA.
Embargante DELEGACIA ESPECIAL DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS EM SÃO PAULO
Interessado ITAU UNIBANCO S.A.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/01/2007 a 31/12/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. Os embargos de declaração se prestam a sanar obscuridade, omissão, contradição ou erro material porventura existentes no Acórdão. Necessário sanar a obscuridade existente na ementa e na conclusão do voto para indicar, em conformidade com sua fundamentação, que foi dado provimento ao Recurso Voluntário para julgar improcedentes os Autos de Infração de PIS e de COFINS constantes dos presentes autos.

Embargos acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por acolher os embargos de declaração, sem efeito modificativo, para sanar a obscuridade apontada pela embargante. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro se declarou impedido de participar do julgamento. Esteve presente ao julgamento a Dra. Haisla Rosa da Cunha Araújo, OAB/SP 267.452.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração de fls. 532/534 tempestivamente opostos pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras em São Paulo para que seja sanada obscuridade no Acórdão n.º 3402-001.912 proferido em 27/09/2012, ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 30/01/2007 a 31/12/2008

COFINS/PIS HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA EMPRESA CONTROLADORA DESPESAS POR SERVIÇOS COMPARTILHADOS.

Os serviços compartilhados (nas áreas de auditoria, consultoria jurídica e contencioso judicial, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais de sistema de computadores e recursos humanos) prestados (inhouse ou intragrupo) pela controladora exclusivamente às empresas controladas do mesmo grupo empresarial, por serem prestados sem finalidade lucrativa e não se inserirem no objeto do social ou no "comercium" da controladora, que carece de habilitação para sua prestação a terceiros alheios ao grupo empresarial (registros da controladora na OAB, CRC, CRA, etc), não se inserem nos núcleos da materialidade da hipótese de incidência, quer do ISS, quer das contribuições do PIS e da COFINS.

COFINS/PIS BASE DE CÁLCULO EXCLUSÃO REEMBOLSO OU RESSARCIMENTO DE DESPESAS POR SERVIÇOS COMPARTILHADOS.

As quantias recebidas pela controladora a título de reembolso ou ressarcimento, por despesas com serviços compartilhados sem qualquer margem de lucro ou finalidade lucrativa, não se inserem no conceito de faturamento ou receita bruta decorrente da exploração da venda de serviços ou de quaisquer outras receitas tributáveis pelas contribuições do PIS e da COFINS, seja porque se encontram fora do objeto das atividades institucionais (atividade-fim) da controladora, seja porque não representam entradas de receitas novas oriundas do exercício da atividade empresarial, vez que se destinam apenas à justa reposição de seu patrimônio, reduzido ou diminuído em razão de gastos efetivados em proveito da controlada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos deu-se provimento ao recurso. Vencidos conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Mário César Fracalossi Bais." (fls. 386/387)

Aduz a referida Autoridade Administrativa, competente para executar o Acórdão, que a conclusão indicada no voto do relator não deixa claro se foi igualmente cancelado o Auto de Infração de PIS/PASEP, constante dos presentes autos, ou somente o Auto de Infração de COFINS. Nos termos aduzidos nos Embargos:

"Perante o exposto, verifica-se a existência de obscuridade na redação do acórdão, o qual não deixa claro se a decisão do CARF no julgamento do recurso voluntário deu por improcedente ambos os lançamentos, ou seja, do PIS/PASEP e da COFINS, ou se considerou improcedente apenas o lançamento da COFINS." (fl. 534)

Após despacho do I. Presidente desta turma, às fls. 556/559, admitindo os Embargos, eles foram distribuídos para esta Relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

Admitidos os Embargos, por tempestivos, entendo que eles devem ser admitidos para esclarecer que o Acórdão proferido se refere tanto ao lançamento do PIS/PASEP, como da COFINS, tendo sido ambos cancelados pela turma, por maioria de votos.

Com efeito, depreende-se da análise do processo que foram lavrados dois Autos de Infração: um relativo ao PIS (fls. 229/238) e outro relativo à COFINS (fls. 239/247). Para as duas autuações, a Fiscalização lavrou um único Termo de Verificação Fiscal (fls. 219/228) com suas motivações.

A lavratura de um único TVF decorre não apenas da similaridade das legislações que disciplinam as duas contribuições, mas especialmente das duas autuações decorrerem de um mesmo fato: recebimento, pela empresa controladora, de valores a título de reembolso ou ressarcimento de despesas por serviços compartilhados.

Como se depreende do TVF, após a análise da legislação do PIS e da COFINS, conjuntamente, entendeu a fiscalização que aqueles valores recebidos pela empresa controladora seriam receitas de prestação de serviço para outras empresas do mesmo grupo econômico, configurando seu faturamento e, portanto, suscetíveis de incidência tanto do PIS, como da COFINS:

"5. DAS INFRAÇÕES APURADAS

*5.1. FALTA DE DECLARAÇÃO/RECOLHIMENTO **DO PIS E DA COFINS***

*Conforme detalhado no item 4, a atividade prestada pela fiscalização configura-se em prestação de serviços às demais empresas do conglomerado, de modo que o resultado dessa prestação deve fazer parte da receita bruta do contribuinte, **com implicação no valor devido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tributos cuja base de cálculo é o total do faturamento.**" (fl. 227 - grifei)*

Seguindo o mesmo raciocínio delineado pela Autoridade Fiscal, o I. Relator do acórdão embargado igualmente trouxe uma fundamentação conjunta para afastar integralmente o fundamento trazido neste TVF, reconhecendo, por conseguinte, o

descabimento dos dois Autos de Infração que nele se respaldaram (tanto da COFINS, como do PIS).

Como mencionado pela própria Embargante, o voto do Relator traz, com clareza, as razões pelas quais os valores recebidos pela autuada a título de reembolso ou ressarcimento de despesas por serviços compartilhados não podem ser considerados como faturamento ou receita para fins de incidência do PIS e da COFINS:

"Relativamente às contribuições do PIS e da COFINS verifica-se que ao estabelecer a norma padrão de incidência das contribuições sociais, a Constituição em seu artigo 195, inc. I, na redação da Emenda Constitucional nº 20/98, expressamente autorizou a instituição de contribuições sociais a cargo da empresa e incidentes sobre "a receita e ou o faturamento", sendo certa a contribuição social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi instituída já na vigência da atual Constituição, através da Lei Complementar nº 70/91, originalmente incidente sobre o faturamento e atualmente abrangendo outras receitas.

Como é elementarmente sabido e ensina Roque Carrazza: "o tipo tributário é revelado, no Brasil, após a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo da exação. Assim, a Lei das Leis, ao discriminar as competências tributárias das várias pessoas políticas, estabeleceu, igualmente, as bases de cálculo 'in abstracto' possíveis dos vários tributos federais, estaduais, municipais e distritais. (...) a base de cálculo e a hipótese de incidência de todo e qualquer tributo devem guardar sempre uma relação de inerência. Em suma, a base de cálculo há de ser, em qualquer tributo (...), uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária." (cf. Roque Antonio Carrazza in "Curso de Direito Constitucional Tributário" 22ª Ed. revista, ampliada e atualizada até a Ec nº 52/2006, Malheiros Ed., 2006, nota 20 pág. 483)

A expressão "faturamento", utilizada na norma padrão de incidência do texto constitucional, já estaria de plano a evidenciar a não incidência das referidas contribuições sobre as verbas recebidas a título de reembolso ou ressarcimento, eis que, consubstanciando ingressos resultantes da venda de bens e serviços na exploração das atividades institucionais inseridas no objeto social da pessoa jurídica, o faturamento da instituição financeira obviamente não se confunde nem poderia abranger os ingressos decorrentes da justa reposição do patrimônio reduzido ou diminuído em razão de gastos efetivados em proveito da controlada.

Já por não se inserir no conceito de serviço tributável pelo Imposto sobre Serviços ISS, é evidente que o reembolso ou ressarcimento pelos referidos serviços efetivados pelas controladas à controladora sem qualquer margem de lucro (Markup), obviamente não sua receita bruta decorrente da exploração da venda de serviços nas referidas áreas (de auditoria, consultoria jurídica e contencioso judicial, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais de sistema de computadores e recursos humanos) que, por se encontrarem fora do objeto de suas atividades institucionais (atividade-fim) da controladora, não poderiam ser por ela exploradas comercialmente.

Da mesma forma, relativamente ao conceito de receita tributável, no intento de esclarecer o conteúdo da regra-matriz incidência das contribuições do PIS e da COFINS, solidamente apoiado na Doutrina norte-americana, Douglas Yamashita elenca quatro acepções possíveis de receita sob o aspecto contábil, a saber: a) receita vista como "produto da empresa"; b) receita como "produto da empresa transferido aos seus clientes (fluxo de saída)"; c) receita como "entrada de ativos na empresa (fluxo de entrada)"; e d) receita como "aumento bruto de ativos (patrimônio)", para concluir que: "Independentemente de qual destas acepções o legislador infraconstitucional possa adotar, fato é que, seja como produto da empresa e seja como aumento bruto de ativos (patrimônio) da empresa, todo ativo que não resulta da empresa ou não aumenta o patrimônio, está fora das fronteiras

semânticas do arquétipo constitucional de receita e não pode ser definido pelo legislador infraconstitucional como receita". (cf. Douglas Yamashita, em artigo intitulado "COFINS e PIS: revogação da exclusão de valores transferidos para outra pessoa jurídica" publ. in Repertório IOB de Jurisprudência nº 13/2000, E/14913, pág. 325).

Ora, o reembolso ou ressarcimento efetivados pelas controladas à controladora sem qualquer margem de lucro (Markup), nada acrescentam ao patrimônio da controladora, mas se destinam à justa reposição de seu patrimônio, reduzido ou diminuído em razão de gastos efetivados em proveito da controlada, e que portanto comportam restituição, donde resulta que as importâncias a esses títulos recebidas (reembolso ou ressarcimento), se encontram fora das fronteiras semânticas do arquétipo constitucional de receita.

*Assim, seja porque a execução e o compartilhamento dos serviços (nas áreas de auditoria, consultoria jurídica e contencioso judicial, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais de sistema de computadores e recursos humanos) prestados (inhouse ou intragrupo) pela controladora exclusivamente às empresas controladas do mesmo grupo empresarial, não se inserem no conceito de serviço tributável pelo ISS, seja porque o reembolso ou ressarcimento pelos referidos serviços pelas controladas à controladora sem qualquer margem de lucro, não podem ser conceituados como faturamento ou receita tributável pelo PIS e pela COFINS, posto que não representam entradas de receitas novas oriundas do exercício da atividade empresarial, **conclui-se que referidos valores não integram a base de cálculo da COFINS.***

*Isto posto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, **para julgar improcedente o lançamento da COFINS,** multa e juros consubstanciados nos Autos de Infração inicialmente referenciados, e incidentes sobre as o reembolso ou ressarcimento por serviços prestados pela controladora em razão de compartilhamento de despesas que, por não representarem entradas de receitas novas, **não integram as bases de cálculo do PIS e da COFINS,** tal como pacificamente reconhecido pela Doutrina e Jurisprudência retro mencionadas." (fls. 400/403 - grifei)*

Entretanto, por um lapso e como se depreende dos trechos acima grifados, vislumbra-se que, na conclusão do seu voto, o I. Relator efetivamente faz referência apenas à COFINS. Isso igualmente ocorreu na redação da ementa, que não faz referência ao PIS.

Diante disso, para afastar quaisquer dúvidas, entende-se pela necessidade de sanar a obscuridade apontada nos Embargos de Declaração para indicar que, em conformidade com os fundamentos trazidos no voto do I. Relator, foi integralmente afastada a motivação trazida no TVF que respaldou os dois Autos de Infração constantes dos presentes autos. Por conseguinte, os dois Autos (de COFINS e de PIS) devem ser integralmente cancelados.

Para tanto, necessário que seja, primeiramente, retificada a ementa para que passe a indicar, com clareza, a sua abrangência para o Auto de Infração de PIS:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 30/01/2007 a 31/12/2008

COFINS/PIS HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA EMPRESA CONTROLADORA DESPESAS POR SERVIÇOS COMPARTILHADOS.

Os serviços compartilhados (nas áreas de auditoria, consultoria jurídica e contencioso judicial, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais de

sistema de computadores e recursos humanos) prestados (inhouse ou intragrupo) pela controladora exclusivamente às empresas controladas do mesmo grupo empresarial, por serem prestados sem finalidade lucrativa e não se inserirem no objeto do social ou no "comercium" da controladora, que carece de habilitação para sua prestação a terceiros alheios ao grupo empresarial (registros da controladora na OAB, CRC, CRA, etc), não se inserem nos núcleos da materialidade da hipótese de incidência, quer do ISS, quer das contribuições do PIS e da COFINS.

COFINS/PIS BASE DE CÁLCULO EXCLUSÃO REEMBOLSO OU RESSARCIMENTO DE DESPESAS POR SERVIÇOS COMPARTILHADOS.

As quantias recebidas pela controladora a título de reembolso ou ressarcimento, por despesas com serviços compartilhados sem qualquer margem de lucro ou finalidade lucrativa, não se inserem no conceito de faturamento ou receita bruta decorrente da exploração da venda de serviços ou de quaisquer outras receitas tributáveis pelas contribuições do PIS e da COFINS, seja porque se encontram fora do objeto das atividades institucionais (atividade-fim) da controladora, seja porque não representam entradas de receitas novas oriundas do exercício da atividade empresarial, vez que se destinam apenas à justa reposição de seu patrimônio, reduzido ou diminuído em razão de gastos efetivados em proveito da controlada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/01/2007 a 31/12/2008

COFINS/PIS HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA EMPRESA CONTROLADORA DESPESAS POR SERVIÇOS COMPARTILHADOS.

Os serviços compartilhados (nas áreas de auditoria, consultoria jurídica e contencioso judicial, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais de sistema de computadores e recursos humanos) prestados (inhouse ou intragrupo) pela controladora exclusivamente às empresas controladas do mesmo grupo empresarial, por serem prestados sem finalidade lucrativa e não se inserirem no objeto do social ou no "comercium" da controladora, que carece de habilitação para sua prestação a terceiros alheios ao grupo empresarial (registros da controladora na OAB, CRC, CRA, etc), não se inserem nos núcleos da materialidade da hipótese de incidência, quer do ISS, quer das contribuições do PIS e da COFINS.

COFINS/PIS BASE DE CÁLCULO EXCLUSÃO REEMBOLSO OU RESSARCIMENTO DE DESPESAS POR SERVIÇOS COMPARTILHADOS.

As quantias recebidas pela controladora a título de reembolso ou ressarcimento, por despesas com serviços compartilhados sem qualquer margem de lucro ou finalidade lucrativa, não se inserem no conceito de faturamento ou receita bruta decorrente da exploração da venda de serviços ou de quaisquer outras receitas tributáveis pelas contribuições do PIS e da COFINS, seja porque se encontram fora do objeto das atividades institucionais (atividade-fim) da controladora, seja porque não representam entradas de receitas novas oriundas do exercício da atividade empresarial, vez que se destinam apenas à justa reposição de seu patrimônio, reduzido ou diminuído em razão de gastos efetivados em proveito da controlada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos deu-se provimento ao recurso. Vencidos conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho e Mário César Fracalossi Bais."

Da mesma forma, necessário retificar os dois pontos da conclusão do voto, indicado em negrito acima, para que passe a indicar:

"Assim, seja porque a execução e o compartilhamento dos serviços (nas áreas de auditoria, consultoria jurídica e contencioso judicial, contabilidade/financeira, marketing, recursos operacionais de sistema de computadores e recursos humanos)

*prestados (inhouse ou intragrupo) pela controladora exclusivamente às empresas controladas do mesmo grupo empresarial, não se inserem no conceito de serviço tributável pelo ISS, seja porque o reembolso ou ressarcimento pelos referidos serviços pelas controladas à controladora sem qualquer margem de lucro, não podem ser conceituados como faturamento ou receita tributável pelo PIS e pela COFINS, posto que não representam entradas de receitas novas oriundas do exercício da atividade empresarial, **conclui-se que referidos valores não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.***

*Isto posto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, **para julgar improcedente os lançamentos do PIS da COFINS,** multa e juros consubstanciados nos Autos de Infração inicialmente referenciados, e incidentes sobre as o reembolso ou ressarcimento por serviços prestados pela controladora em razão de compartilhamento de despesas que, por não representarem entradas de receitas novas, não integram as bases de cálculo do PIS e da COFINS, tal como pacificamente reconhecido pela Doutrina e Jurisprudência retro mencionadas." (fls. 400/403 - grifei)*

Diante do exposto, com fulcro no artigo 65 do RICARF, voto por dar provimento aos Embargos para sanar a obscuridade apontada, esclarecendo que o acórdão embargado foi proferido para dar provimento integral do Recurso Voluntário, com o cancelamento dos dois Autos de Infração constantes dos autos (de PIS e de COFINS), eis que afastada integralmente a motivação trazida no Termo de Verificação Fiscal, nos quais ambos se respaldaram.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora