



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10140.721908/2015-02
ACÓRDÃO	1002-003.872 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNIMED CAMPO GRANDE MS COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA DA VENDA DE PLANOS DE SAÚDE. ATO NÃO COOPERATIVO.

Não são considerados atos cooperados aqueles praticados pela cooperativa de serviços médicos que, atuando como operadora de plano de saúde, auferir precipuamente receitas decorrentes de operações com terceiros voltadas à comercialização de produtos e serviços.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE BASE NEGATIVA. SÚMULA CARF 178.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar base negativa no ajuste anual.

TAXA SELIC. JUROS DE MORA INCIDENTE SOBRE MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo, a multa de ofício proporcional e também penalidade pecuniária exigida em razão do descumprimento de obrigação acessória. Sobre o crédito tributário constituído incidem juros de mora devidos à taxa Selic.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA Nº 2.

A cláusula de não confisco está prevista na Constituição Federal e, para se concluir pela existência de imposição confiscatória, seria necessário declarar a inconstitucionalidade do dispositivo legal, o que é vedado pelo RICARF e pela Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ricardo Pezzuto Rufino, Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Andrea Viana Arrais Egypto, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo decorre do auto de infração (fl. 2) que determina exigência de multas, nos moldes do Art. 44, II, “b” da Lei 9.430/96, por falta de recolhimento das estimativas do IRPJ e CSLL, ano-calendário de 2011, fls. 2-65, nos valores respectivos de R\$ 1.023.826,79 e 372.461,17 (lavrado em 02/09/2015).

Intimada em 16/09/2015 (fl. 68), a Recorrente apresentou Impugnação em 13/12/2015 (fls. 695), na qual afirma a natureza cooperativa da atividade, contesta a exigência da multa isolada após o encerramento do período de apuração, bem como refuta a exigência da penalidade isolada, que considera confiscatória, e dos juros sobre a multa de ofício.

A 3ª Turma da DRJ/RPO proferiu Acórdão de nº 14-64.298 e julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação da contribuinte autuada para manter integralmente as exigências tributárias, nos termos do relatório e voto que integram o julgado. O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011

COOPERATIVA DE TRABALHO. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS.

Ato cooperativo é aquele que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas, sendo que nas relações jurídicas firmadas entre as

cooperativas e terceiros, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), ou de credenciados para prestarem serviços aos cooperados, incide normalmente o IRPJ e a CSLL.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A falta de recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC

O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, principal e multa de ofício, é acrescido de juros de mora à taxa Selic, seja qual for o motivo determinante da falta, por expressa determinação legal.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

A interessada tomou ciência da decisão acima em 09/03/2017 (fl. 782), e apresentou Recurso Voluntário em 06/04/2017 (fls. 785) com os seguintes argumentos:

Da Natureza da atividade praticada pela Recorrente

- Aduz que a atividade econômica praticada pela Recorrente deve ser compreendida com fulcro no que estabelece seu respectivo estatuto social, que possui legitimidade para indicar expressamente o objeto social e o âmbito de atuação.
- Afirma que “o auditor fiscal fundamentou a exigência na legislação que rege as cooperativas” e ignorou o fato de as relações com terceiros não-cooperados estarem previstas no estatuto da Recorrente e que, portanto, estas relações constituem parte do objeto social da cooperativa.
- Explicita os Artigos 3º e 5º da Lei 5.641/71 e afirma que a Recorrente é uma entidade sem fins lucrativos, e foi constituída com o intuito exclusivo de angariar trabalho aos seus cooperados, evitando a exploração econômica da atividade médica por grupos de cunho meramente mercantilista.
- Sustenta que inexistem bases estimadas a título de IRPJ e CSLL, o que deve implicar no cancelamento da multa isolada e indevidamente aplicada no presente caso.
- Informa que o Parecer Normativo nº 38, utilizado de base legal para o fisco construir seus argumentos, foi elaborado a oito anos antes da Constituição

Federal de 1988, e vinte anos antes da criação da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS).

- Nesse sentido, aduz que as interpretações fornecidas pelo Parecer Normativo em tela estão em desacordo com as exigências atuais que se coadunam com a disciplina atual das cooperativas médicas.
- Afirma que nos termos da lei das cooperativas (Lei nº 5.764/71), da Constituição Federal de 1988 e da Lei 9.656/98, uma cooperativa pode adotar como objeto social a celebração de contratos de planos de saúde. E, assim, de forma a viabilizar sua finalidade, a Autuada poderá assinar em nome de seus cooperados contratos para a execução de serviços médico-hospitalares, com pessoa físicas ou jurídicas.
- Expõe que não há falar em lucro por parte da Recorrente, visto que os resultados positivos obtidos com tais operações são distribuídos como contraprestação aos médicos cooperados na medida dos atendimentos prestados.
- Aduz que sem a prática de contratação de plano de saúde, a Recorrente não disporia de recursos necessários ao cumprimento das exigências da ANS.
- Afirma que o fornecimento de plano de saúde não constitui o escopo da cooperativa, e sim um negócio jurídico essencial à persecução de seus objetivos principais: angariar trabalho aos médicos cooperados, oferecendo-lhes possibilidade de melhor remuneração e melhores condições de trabalho.
- Argumenta que a contratação de planos de saúde constitui típico ato cooperativo (nos moldes das normas da ANS), visto que, se for o caso de tributação, esta deveria ocorrer no momento da prestação do serviço médico, e não no momento do fornecimento do plano.

Inexistência de prejuízo ao fisco. Autuação realizada após o encerramento do exercício.

- Afirma que conforme entendimento da própria fiscalização “não houve diferenças de IRPJ nem de CSLL anual para lançar”. E que, o exercício de 2011 foi finalizado sem que os fatos geradores dos tributos em questão (lucro e base de cálculo positiva) tenham se configurado.
- Aduz que os fatos geradores dos tributos em tela não se configuraram e, por isso, não há falar em obrigações de pagar tributos e, consequentemente, não há falar em multa pelo seu não recolhimento.

- Sustenta que a aplicação de multa isolada só faria sentido se operada durante o ano-calendário ou se após o seu encerramento for constatado prejuízo ao fisco. Apresenta julgamentos da CARF nesse sentido.

Não incidência de juros sobre a multa.

- Aduz que no presente caso a multa lançada relaciona-se à penalidade aplicada ao devedor, que nada tem a ver com o capital que o credor (Fisco) foi privado de utilizar. E que esse sim seria passível de incidência de juros.
- Afirma que não existe previsão legal para incidência de juros sobre o valor da multa. E que os juros devem recair somente sobre a obrigação principal, ou seja, somente sobre aquilo que não foi repassado aos cofres públicos.
- Assim, requer o afastamento da incidência de juros Selic sobre a multa isolada aplicada à Recorrente.

Da afronta aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e proibição ao confisco.

- Sustenta que uma lei, para esta em consonância com a Constituição Federal não pode ser irrazoável, sob pena de ofender o devido processo legal e, assim, o princípio da razoabilidade.
- Afirma que a multa, no direito tributário, possui caráter exclusivamente punitivo, e não caráter indenizatório. Logo, não possui o fim de recompor o patrimônio que o credor, supostamente, deixou de perceber.
- Expõe que a multa chegou a um valor exorbitante (R\$ 1.397.287,96) e que inexistiu qualquer prejuízo causado ao fisco.
- Argumenta que no entendimento doutrinário, a previsão de multas decorrentes do não recolhimento de tributos, desproporcionais à sua infração, apresenta caráter de confisco, razão pela qual deve ser declarada inconstitucional.
- Afirma que no caso em tela o valor da multa exigido é de 50% (cinquenta por cento), evidenciando o caráter desproporcional, irrazoável e de confisco, que qualificam a aplicação da multa aqui contestada.

Do pedido.

- Por fim, pediu pelo provimento do Recurso, com o consequente cancelamento da aplicação da multa em razão da: inexistência de prejuízo causado ao fisco; da afronta aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e proibição de confisco; e da especificidade de ato cooperativo pela Recorrente (Art. 110 do CTN). Requereu ainda, de acordo

com o princípio da eventualidade, seja cancelada a incidência de juros Selic sobre eventual penalidade aplicada.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Da Admissibilidade:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Do Mérito:

Da natureza da atividade praticada pelo Contribuinte:

No mérito, conforme apontado no relatório, estamos diante de lançamento para exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL no ano de 2011. Após ação fiscal a autoridade fiscal concluiu para exclusão indevida da base de cálculo das estimativas dos valores recebidos pelo contribuinte por atos classificados como “não cooperados”. Consta do relatório Fiscal:

2. Analisando a documentação apresentada pela empresa verificamos que trata-se de Cooperativa de Trabalho Médico, que, além de serviços de seus médicos associados, fornece cobertura para despesas com hospitais, clínicas, exames médicos e laboratoriais, através de contratação de pessoas jurídicas para a prestação de tais serviços aos segurados.

...

7. Deste modo a empresa está contratando terceiros e intermediando serviços e, assim praticando atos não cooperativos. Embora pratique atos não cooperativos ao contratar pessoas jurídicas para prestação de serviços aos segurados, a fiscalizada não segrega em sua escrituração essas receitas como provenientes de atos não cooperativos, impossibilitando a correta apuração dos Resultados destes atos. E vai além, dando a estes atos com terceiros a denominação de "atos cooperativos auxiliares".

8. As maiores fontes de receita da fiscalizada são, no ano-calendário de 2011, provenientes da venda de planos de saúde individuais e coletivos.

Defende a Recorrente que referidos atos seriam atos auxiliares e cumprindo as determinações do estatuto tem como intuito exclusivo “angariar trabalho aos seus cooperados, auxiliando-os no exercício de sua profissão e evitando a exploração econômica da atividade médica por grupos de cunho meramente mercantilista”.

Em que pese a fundamentação do recurso a decisão não merece reparos. O tema não é novo neste Tribunal Administrativo, havendo precedentes dominantes no sentido de uma classificação mais restritiva para o que deve ser considerado ato cooperado.

Para ilustrar, cito e adoto como razões de decidir a fundamentação do acórdão nº 1301-005.316, da lavra do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza:

O que ocorre é que a Recorrente, cooperativa de serviços médicos que também opera como administradora de planos de saúde, deixou de segregar os resultados dos seus atos cooperados, abrangidos da não-incidência tributária, e os resultados decorrentes de seus atos não cooperados, sujeitos à incidência.

Assim, a autuação decorre da ausência de adequada segregação dos resultados tributáveis e dos não tributáveis, fato este que tornou ilegítimo o valor excluído da base de cálculo de IRPJ e CSLL a título de "resultados não tributáveis da cooperativa".

Conforme se verifica na legislação tributária, há a obrigação, por parte da Recorrente, de segregar os resultados; tal obrigação é imposta pelo art. 87 da Lei 5.764/71, como condição para o gozo da isenção consta do art 182 do RIR/1999, conforme abaixo:

...

Isso porque a cooperativa de serviços médicos, tal como previsto em seu estatuto social, tem também como objeto a venda de planos de saúde, sendo que esta venda é feita diretamente pela sociedade Recorrente ao seu cliente, um terceiro.

Ao contrário do que tentou fazer crer, em suas razões na peça recursal, tal atividade não constitui ato de apoio à atividade profissional do cooperado e nem corresponde ao resultado do serviço por ele diretamente prestado.

Ora, as mensalidades devidas em função dos planos são ajustadas por cálculo atuariais e são auferidas independentemente da efetiva prestação dos serviços médicos que podem, afinal, não ocorrer. Por outro lado, conforme ressaltou a autoridade autuante e também destacou autoridade julgadora de primeira instância, as coberturas prometidas pelos seguros saúde extrapolam em muito as consultas fornecidas pelos profissionais médicos: envolvem terceiros, tais como hospitais, laboratório, clínicas especializadas, etc.

Assim, a tentativa de ampliação do conceito de ato cooperativo revela a dificuldade encontrada por uma organização do tipo Unimed para enquadrar suas atividades nos termos da Lei do cooperativismo. Isso porque ela, muito mais do que uma cooperativa de trabalho, é uma operadora de planos de saúde atuando

num mercado competitivo que a obriga a transacionar com terceiros sob regras absolutamente estranhas ao espírito do cooperativismo.

A discussão acerca da incidência do imposto de renda sobre as operações realizadas com terceiros não associados às cooperativas foi enfrentada no âmbito do REsp nº 58.265/SP, em julgamento representativo de controvérsia, no rito do art. 543-C do CPC/1973. Nesse julgado apreciou-se a possibilidade de tributação sobre resultado positivo decorrente de aplicações financeiras realizadas por cooperativas, conforme se observa em sua ementa transcrita a seguir:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RESULTADO POSITIVO DECORRENTE DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS REALIZADAS PELAS COOPERATIVAS. INCIDÊNCIA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. SÚMULA 262/STJ. APLICAÇÃO

1. O imposto de renda incide sobre o resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, por não caracterizarem "atos cooperativos típicos" (Súmula 262/STJ).
2. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas (critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária) compreende o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração do tributo.
3. O lucro real é definido como o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (artigo 6º, do Decreto-Lei 1.598/77, repetido pelos artigos 154, do RIR/80, e 247, do RIR/99).
4. As sociedades cooperativas, quando da determinação do lucro real, apenas podem excluir do lucro líquido os resultados positivos decorrente da prática de "atos cooperativos típicos", assim considerados aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (artigo 79, caput, da Lei 5.764/71).
5. O artigo 111, da Lei das Cooperativas (Lei 5.764/71), preceitua que são consideradas rendas tributáveis os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de aquisição de produtos ou de fornecimento de bens e serviços a não associados (artigos 85 e 86) e de participação em sociedades não cooperativas (artigo 88), assim dispondo os artigos 87 e 88, parágrafo único, do aludido diploma legal (em sua redação original):

"Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do 'Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social' e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao 'Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social'."

6. Outrossim, o Decreto 85.450/80 (Regulamento do Imposto de Renda vigente à época) preceituava que:

"Art. 129 As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades:

I de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais (Lei n. 5.764/71, artigos 85 e 111);

II de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais (Lei n. 5.764/71, artigos 86 e 111).

III de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente (Lei n. 5.764/71, artigos 88 e 111).

§ 1º É vedado às cooperativas distribuir qualquer espécie de benefício às quotas-partes do capital ou estabelecer outras vantagens ou privilégios, financeiros ou não, em favor de quaisquer associados ou terceiros, excetuados os juros até o máximo de 12% (doze por cento) ao ano atribuídos ao capital integralizado (Lei n. 5.764/71, art. 24, § 3º, e Decreto-Lei n. 1.598/77, art. 39, I, b).

§ 2º A inobservância do disposto no parágrafo anterior importará tributação dos resultados, na forma prevista neste Regulamento."

7. Destarte, a interpretação conjunta dos artigos 111, da Lei das Cooperativas, e do artigo 129, do RIR/80, evidencia a mens legislatoris de que sejam tributados os resultados positivos decorrentes de atos não cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre a cooperativa e não associados, ainda que para atender a seus objetivos sociais.

8. Deveras, a caracterização de atos como cooperativos deflui do atendimento ao binômio consecução do objeto social da cooperativa e realização de atos com seus associados ou com outras cooperativas, não se revelando suficiente o preenchimento de apenas um dos aludidos requisitos.

9. Ademais, o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, ex vi do disposto no parágrafo único, do artigo 79, da Lei 5.764/71.

10. Conseqüentemente, as aplicações financeiras, por constituírem operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

11. Recurso especial da Fazenda Nacional provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(grifei)

Registre-se que, posteriormente, no julgamento do AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.221.603 – SP, o Ministro Mauro Campbell Marques esclareceu que, embora no REsp nº 58.265/SP estivesse apreciando, no caso, hipótese de "resultado positivo das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas", extrai-se de suas razões de decidir que:

[..] a questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros diz respeito a tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, não havendo mais dúvidas quanto ao seu julgamento, sejam terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde, sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados, motivo pelo qual a tributação do IRPJ e CSLL deverá ocorrer normalmente sobre tais atos negociais.

...

[...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam "atos não-cooperativos", cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda (REsp. n. 58.265 / SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).

...

No mesmo sentido do acórdão acima cita ainda as seguintes decisões: **1401-006.794; 9101-007.232 e 9101-003.018**.

Pelo exposto, considerando que os valores não levados à tributação referem-se a atos não cooperados praticados pela autuada com terceiros, nego provimento ao recurso quanto a este ponto.

Da exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas:

Ultrapassado a questão da natureza jurídica dos atos praticados pela Recorrente, quanto a alegação de impossibilidade de exigência da multa isolada após o encerramento do ano

notadamente quando não apurado imposto a pagar, inexistindo prejuízo ao Fisco a **decisão também deve ser mantida** e aqui por força da aplicação obrigatório da Súmula CARF nº 178, com o seguinte teor:

Súmula CARF nº 178

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.

Nego provimento ao recurso.

Dos juros sobre a multa:

Quanto a alegação de inaplicabilidade de juros sobre a multa lançada, melhor sorte não assiste à recorrente. Isso porque o art. 113 do CTN nos traz a descrição de quais parcelas compõem o crédito relacionado à obrigação principal:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrentes.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Percebe-se que para o legislador o crédito tributário pode ser composto por três parcelas: I) o crédito decorrente da obrigação principal, II) o crédito gerado em razão de penalidade pecuniária decorrentes dessa obrigação principal e III) o crédito eventualmente decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Citado por Leandro Paulsen, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, assim esclarece:

A obrigação principal, criação de expediente técnico-jurídico, congrega em um só objeto, em uma só relação jurídica, mediante a operação de soma ou união de relações, os objetos das relações patrimoniais: relação jurídica tributária, relação jurídica da multa pelo não-pagamento, relação jurídica de mora e relação jurídica sancionadora instrumental, prática esta que, se, de um lado, facilita a integração e cobrança do débito fiscal, de outro, dificulta o discernimento das várias categorias e regimes jurídicos díspares que compõem a denominada obrigação tributária principal.

A redação do art. 161 do CTN prevê que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ou seja a redação do dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre o crédito e ao se referir a crédito, evidentemente o dispositivo está tratando de crédito tributário, que conforme definido pelo citado art. 113, decorre da obrigação principal e também do descumprimento de obrigação acessória convertida em penalidade pecuniária.

No âmbito da regulamentação dada à matéria pela legislação ordinária, devemos citar os dispositivos das leis nº 9.430/1996 e 10.522/2002, que disciplinaram o assunto:

Lei nº 9.430/96:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Lei nº 10.522/2002

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

(...)

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de

Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Considerando a abrangência do conceito de crédito tributário, forçoso concluir que há previsão legal para a incidência de juros moratórios sobre a multa isolada lançada pela falta do cumprimento de uma obrigação acessória. Assim, mantenho a decisão recorrida.

Da natureza confiscatória da multa, afronta à razoabilidade:

Por fim, pugna o contribuinte pelo provimento do recurso em razão da aplicação do princípio da vedação ao confisco, previsto na Constituição Federal e aplicável às multas tributárias e ainda por violação à razoabilidade e proporcionalidade.

Em que pese os argumentos postos, ao caso deve-se aplicar a **Súmula CARF nº 02**: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. A regra do não confisco está prevista na Constituição Federal e, independente do debate acerca da sua aplicação às sanções de ato ilícito, para se concluir pela existência de imposição confiscatória seria necessário declarar a inconstitucionalidade da penalidade aplicada o que é vedado a este Tribunal Administrativo.

Nego provimento ao recurso também neste ponto.

Conclusão:

Diante do exposto, conheço do recurso para no mérito negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri