



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

**Processo n°** 10680.002474/2008-01  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-002.051 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de abril de 2013  
**Matéria** PIS E COFINS  
**Recorrente** UNIMED INCONFIDENTES COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2003

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE.

Exclui-se da base de cálculo da contribuição devida pelas operadoras de planos de saúde o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos a credenciados e a médicos cooperados, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS FINANCEIRAS.

Exclui-se da base de cálculo da contribuição as receitas financeiras, por extensão administrativa da decisão do STF proferida no RE nº 357.950.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É ilegal a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir das bases de cálculo os valores contabilizados sob a rubrica “Eventos Indenizáveis Líquidos” efetivamente pagos e as receitas financeiras, assim como para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern, que votou por não conhecer da questão relativa à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício e apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz. OAB/MG nº 68.816.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

## Relatório

Trata-se de autos de infração relativos à Cofins e ao PIS, com ciência pessoal do contribuinte em 27/02/2008, lavrados para exigir o crédito tributário devido pelos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2003, em razão de insuficiência no recolhimento das contribuições.

Segundo os termos de verificações fiscais, o contribuinte excluiu das bases de cálculo das contribuições os custos dos bens e serviços vendidos, decorrentes de sua atividade, que eram contabilizados sob a rubrica “Eventos Indenizáveis”.

As bases de cálculo foram recompostas, conforme demonstrativo de fl. 25 e as diferenças em relação aos valores declarados e recolhidos foram lançadas de ofício.

Regularmente notificado, o contribuinte impugnou os dois lançamentos, alegando a decadência parcial em relação aos fatos geradores de janeiro e fevereiro de 2003, com base no art. 150, § 4º do CTN. No mérito, alegou a não incidência das contribuições sobre atos cooperativos. Disse que está organizado sob a forma de cooperativa (realidade jurídico-societária) e que opera planos de saúde fiscalizados pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (realidade jurídico-econômica). Em extenso arrazoado, alegou, em síntese, que as receitas tributadas pela fiscalização que estavam contabilizadas sob a rubrica “Eventos Indenizáveis líquidos” apenas transitaram pelo seu caixa, pois pertencem a terceiros, devendo, nesses terceiros, serem tributadas. Alegou que tem direito às exclusões estabelecidas no art. 3º, § 9º da Lei nº 9.718/98 e que a fiscalização não aplicou esse dispositivo legal corretamente. Disse que o STJ já reconheceu a não incidência tributária sobre o ato cooperativo nos Recursos Especiais 616.219/MG e 591.298/MG. Requereu o acolhimento de suas razões para que: a) se reconheça a nulidade parcial do auto de infração em razão da decadência; b) se reconheça a improcedência do auto de infração, em face da não incidência tributária sobre atos cooperativos; c) se reconheça a improcedência da autuação diante das deduções estabelecidas no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98, as quais autorizam a incidência apenas sobre a receita efetiva da operadora (comissão/taxa de administração); e d) improcedência do lançamento sobre receitas financeiras. Requereu a realização de perícia ou diligência visando demonstrar os fatos alegados.

Por meio do Acórdão 26.211, de 29 de março de 2010, a 1ª Turma da DRJ – Belo Horizonte julgou parcialmente procedentes os autos de infração. Foram cancelados os valores relativos a janeiro de 2003 em virtude da decadência. No mérito, a DRJ entendeu que a interpretação do contribuinte, no sentido de considerar como “eventos ocorridos” todas as despesas da operadora com serviços prestados, não tem amparo no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98. A DRJ destacou que a tributação recaiu apenas sobre os valores contabilizados sob a

rubrica “Eventos Indenizáveis Líquidos”, não se relacionando com “sobras” ou com receitas financeiras. Entendeu a DRJ que a discussão sobre a tributação dos atos cooperativos não tem relevância para o caso concreto, pois a partir da Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de novembro de 1999, os atos cooperativos passaram a ser tributados. Assim, a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins devidas pelas cooperativas, passou a ser a receita bruta, independentemente da natureza dos atos praticados, observadas as deduções previstas no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98. Entendeu a turma de julgamento que a fiscalização considerou de forma correta todas as deduções legais, conforme está demonstrado na fl. 22, o que comprova que o contribuinte recebeu o tratamento legal de operadora de plano de saúde. Especificamente sobre o art. 3º, § 9º, III, da Lei nº 9.718/98, a DRJ aplicou a interpretação predominante na Receita Federal, no sentido de que a dedução não se refere às operações com associados da própria operadora (vide transcrição da Solução de Consulta nº 20, de 23 de outubro de 2003, da 3ª Região Fiscal à fl. 915 do PDF). Tal entendimento seria o mesmo constante do Acórdão 203-10.842 (vide ementa transcrita na fl. 916). A DRJ entendeu, ainda, que ao discutir o conceito de receita, o contribuinte fez confusão com o conceito de “lucro”. Foram rejeitadas as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade formuladas na impugnação e rejeitado o pedido de perícia, por ter sido considerada desnecessária à solução da lide.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância em 14/10/2011, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 16/11/2011, no qual, com exceção da decadência, basicamente reprisou e reforçou as alegações de impugnação, no sentido de que a receita passível de tributação na cooperativa é apenas e tão-somente a taxa de administração, consistente na diferença entre os ingressos e os repasses. No recurso voluntário, foi renovado o pedido de diligência com formulação de quesitos e foram acrescidas as seguintes alegações: 1) nulidade do Acórdão da DRJ por ter indeferido o pedido de diligência/perícia e não ter se manifestado sobre todos os pontos da impugnação; 2) impossibilidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício; 3) a multa de ofício fere os princípios da capacidade contributiva e da não utilização de tributo com efeito de confisco.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A defesa alegou a nulidade do acórdão de primeira instância por não ter se manifestado sobre todos os pontos da impugnação e por ter rejeitado o pedido de perícia.

A defesa não indicou especificamente qual foi o argumento de impugnação que deixou de ser enfrentado pela DRJ.

A leitura do inteiro teor do voto condutor do acórdão recorrido revela que a matéria foi devidamente enfrentada. A tese da recorrente consiste em considerar receita passível de tributação na cooperativa apenas a diferença entre os ingressos e os repasses. A decisão recorrida rechaçou essa tese e considerou que a base de cálculo do PIS e da Cofins é a

receita bruta, observadas as deduções legais para as operadoras de plano de saúde previstas no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98.

A DRJ consignou, ainda, que o lançamento recaiu apenas sobre os valores contabilizados sob a rubrica “Eventos Indenizáveis Líquidos” e que esses eventos não se enquadram no art. 3º, § 9º, III da Lei nº 9.718/98, por se constituírem em custos e despesas decorrentes da atividade da recorrente.

Desse modo, não se vislumbra no julgado recorrido a nulidade alegada.

Ademais, é pacífico entendimento segundo o qual o julgador não é obrigado a apreciar todas as alegações do recurso, quando tiver declinado motivos suficientes para fundamentar sua decisão, nem a se ater exclusivamente aos fundamentos invocados pela defesa ou a responder um a um a todos os seus argumentos.

No caso concreto, o voto condutor do acórdão de primeira instância declinou claramente os argumentos necessários à rejeição do pleito da defesa com observância do princípio da persuasão racional do julgador, inexistindo no julgado omissão apta a render ensejo à decretação de sua nulidade.

No que tange à rejeição do pedido de perícia, o art. 28, do Decreto nº 70.235/72, autoriza o julgador a rejeitar os pedidos de perícia e diligência, desde que fundamente sua decisão. Verifica-se que no caso concreto, a rejeição do pedido de perícia foi fundamentada na desnecessidade da providência requerida, inexistindo, portanto, a nulidade alegada.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Com relação à renovação do pedido de perícia/diligência, formulado em sede de recurso voluntário, rejeito-o com fundamento do mesmo art. 28, do Decreto nº 70.235/72, uma vez que não existe matéria de fato a ser deslindada que requeira uma daquelas providências.

No mérito, apesar da pretensão da recorrente ser a exclusão de todos os custos das bases de cálculo do PIS e da Cofins, recaindo a incidência apenas sobre a taxa de administração da cooperativa, a questão de fundo reside em estabelecer o conteúdo do art. 3º, § 9º, III, da Lei nº 9.718/98. Em outras palavras: a questão controvertida nos autos consiste em saber quais são as deduções a que este inciso se refere.

Com a revogação da isenção das cooperativas, perdeu objeto a discussão sobre a tributação do ato cooperativo. No caso da UNIMED INCONFIDENTES, a base de cálculo é a receita proveniente das mensalidades pagas pelos beneficiários dos planos de saúde comercializados pela cooperativa, que nada mais é do que receita oriunda da prestação de serviço (art. 3º da Lei nº 9.718/98 combinado com o art. 1º, I e II da Lei nº 9.656/98, com a redação dada pela MP nº 2.177-44/01).

Desse modo, deve ser rejeitada a tese da recorrente no sentido de que a incidência recaia apenas sobre a diferença entre os ingressos e os repasses, pois só podem ser deduzidos da base de cálculo os valores expressamente contemplados no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98.

A dificuldade a ser enfrentada pelo colegiado é que o contribuinte interpreta o dispositivo legal com uma amplitude tal que a incidência das contribuições passa a se assemelhar à incidência do imposto de renda, enquanto que a fiscalização interpreta o referido

dispositivo de uma forma tão restritiva, que praticamente nenhuma dedução é considerada no inciso III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

As deduções legais que a operadora pode abater da base de cálculo, estão previstas no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98, com a redação que lhe foi dada pela MP nº 2.158-35/01, *in verbis*:

“(…) § 9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir:

I - co-responsabilidades cedidas;

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas;

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.”

No caso dos autos, a fiscalização acusou a UNIMED INCONFIDENTES de não ter incluído na base de cálculo das contribuições os valores contabilizados sob a rubrica “Eventos Indenizáveis Líquidos”.

A recorrente entende que os “Eventos Indenizáveis Líquidos”, cujos valores foram por ela discriminados na planilha de fl. 32 do PDF, estão alcançados pela exclusão prevista no art. 3º, § 9º, III, da Lei nº 9.718/98.

É fato incontroverso nos autos que os valores contabilizados sob essa rubrica correspondem a pagamentos efetuados pela cooperativa a clínicas, hospitais e laboratórios **credenciados** e a médicos **cooperados** (fl. 23).

A questão a ser deslindada, como já foi dito antes, é se os pagamentos efetuados à rede credenciada e aos médicos cooperados, contabilizados na rubrica “Eventos Indenizáveis Líquidos” podem ser deduzidos da base de cálculo com amparo na dedução prevista no art. 3º, § 9º, III, da Lei nº 9.718/98.

A análise do conteúdo das deduções previstas no referido § 9º foi feita com maestria pela Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas no voto condutor do Acórdão 3302-01.765. No referido voto, a relatora analisou as deduções do § 9º à luz do plano de contas padrão das operadoras de planos de saúde e da legislação da Agência Nacional de Saúde - ANS, fixando, com a lucidez que lhe é peculiar, o conteúdo do inciso III, do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Na parte em que interessa ao presente processo, o referido julgado estabeleceu que o inciso III, do parágrafo 9º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98 se refere à exclusão dos valores efetivamente **pagos a terceiros** (rede credenciada e SUS), não congêneres, não alcançando, contudo, os custos incorridos com a rede própria da operadora (médicos empregados, hospitais, clínicas e laboratórios próprios).

Desse modo, com base no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, adoto como fundamento deste voto os mesmos fundamentos lançados pela Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas no Acórdão 3302-001.765, para excluir das bases de cálculo os valores lançados na planilha de fl. 32, sob a rubrica “Eventos Indenizáveis Líquidos”, por **ser incontroverso que se**

**referem a pagamentos efetuados apenas a terceiros** não congêneres, ou seja, à rede **credenciada** e aos médicos **cooperados**.

O contribuinte pleiteou também a dedução das “sobras” das bases de cálculo, as quais não teriam sido deduzidas pela fiscalização. Entretanto, não apresentou prova do fato alegado e nem quais seriam os valores dessas “sobras”.

O art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 estabelece que a impugnação deve ser específica e vir acompanhada dos documentos e provas que embasem as alegações. Cabe ao contribuinte o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária. Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de provar a existência e a magnitude do valor das “sobras”, considera-se improcedente a alegação.

Relativamente às receitas financeiras, ao contrário do que entendeu a DRJ, verifica-se que elas foram incluídas na planilha de apuração elaborada pela fiscalização (fl. 25). A fiscalização reconstituiu a base de cálculo, apurou a contribuição devida, e, em seguida, subtraiu os valores que haviam sido apurados pelo contribuinte, lançando apenas as diferenças encontradas. O lançamento foi feito por diferenças, e não diretamente sobre os valores mensais dos “Eventos Indenizáveis Líquidos”.

O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 e a **constitucionalidade** do art. 8º da referida lei.

A análise do inteiro teor daquela decisão revela que somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços podem sofrer a incidência do PIS e da Cofins, uma vez que o Tribunal considerou que o art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 era incompatível com o art. 195, I, “b” da Constituição, em sua redação original, e que a mácula do dispositivo legal não desapareceu com a superveniência da EC nº 20/98.

Existindo decisão definitiva do STF, proferida em sede de controle difuso, a questão que se coloca é a possibilidade de a Administração Pública estendê-la aos demais contribuintes.

Relativamente à extensão administrativa dos efeitos das decisões do STF em matéria tributária, o art. 77 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

“Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a **administração tributária federal**, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por **decisão definitiva** do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituí-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.”

(Grifei)

Em cumprimento a este enunciado legal foi baixado o Decreto nº 2.346/97, que assim dispôs em seu art. 4º e parágrafo único:

“Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e **com base em decisão definitiva** do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

- I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;
- II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;
- III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;
- IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver **impugnação** ou **recurso** ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, **singulares ou coletivos**, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.”

(Grifei)

Tanto o art. 77 da Lei nº 9.430/96 quanto o *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97 exigiram apenas que a decisão proferida pelo STF seja definitiva, não havendo nenhuma ressalva quanto à necessidade de prévia Resolução do Senado em relação às declarações de inconstitucionalidade proferidas em sede de controle difuso.

Em matéria tributária, portanto, por meio do *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97 a Administração Tributária Federal está autorizada pelo Presidente da República a aplicar a interpretação fixada pelo STF independentemente da publicação da Resolução do Senado, bastando, para tanto, a expedição de um ato administrativo do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral da Fazenda Nacional, para que os órgãos da Administração Tributária ativa se abstenham de aplicar a lei inconstitucional.

Se para os órgãos da Administração Tributária ativa o Presidente da República estabeleceu regra especial no *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97, para os órgãos da Administração Tributária judicante foi estabelecida regra específica no parágrafo único. Esta regra alcança não só as Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas também as Turmas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, pois o parágrafo único se refere expressamente à **impugnação** ou **recurso** e à **órgãos julgadores singulares ou coletivos**, abrangendo tanto o julgamento em primeira, quanto em segunda instância e, também, o julgamento em instância especial.

Tendo em vista que o parágrafo único do art. 4º estabeleceu uma regra de exceção em relação ao *caput*, é evidente que os órgãos da Administração Tributária judicante não precisam aguardar que sobrevenham atos administrativos do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral, e, tampouco, a publicação da Resolução do Senado, suspendendo a eficácia da norma declarada inconstitucional em sede de controle difuso. Isto porque tal exigência foi estabelecida no art. 1º do Decreto nº 2.346/97 em caráter geral para os demais órgãos da Administração Pública e apenas em relação **à matéria não tributária**. Em outras palavras, o art. 1º do Decreto nº 2.346/97 trouxe uma disposição genérica em relação aos “Órgãos da Administração Pública Federal direta e indireta”, cuja incidência em matéria tributária é excluída pelas regras especiais criadas no art. 4º .

Observe-se que o art. 77 da Lei nº 9.430/97 foi específico quando mencionou a “**administração tributária federal**”. Já o art. 1º do Decreto nº 2.346/97 se refere genericamente à “**Administração Pública Federal direta e indireta**”. É inequívoco que no Decreto nº 2.346/97 temos três regras distintas disciplinando a extensão dos efeitos das decisões do STF. Uma regra geral no art. 1º do Decreto, que serve genericamente para todos os órgãos da Administração Federal, no caso de declarações de inconstitucionalidade proferidas em ações diretas. Outra regra no *caput* do artigo 4º que é específica para a Administração Tributária ativa. E, por fim, a regra que se constitui na exceção da exceção, que se encontra no parágrafo único, cujos destinatários são os órgãos *singulares* e *coletivos* da Administração Tributária judicante.

Portanto, é fácil concluir que o art. 77 da Lei nº 9.430/97 foi regulamentado pelo art. 4º do Decreto nº 2.346/97 e não pelo art. 1º que é uma regra geral. Se a Administração Tributária ativa ou judicante precisasse aguardar a publicação de Resolução do Senado nos casos de declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso, a redação do Decreto nº 2.346/97 poderia ter parado no art. 2º. Aliás, caso se aceite tal interpretação, seria prescindível a própria expedição do Decreto, uma vez que é do conhecimento de todos que a Resolução do Senado suspende a execução da norma inconstitucional com força *erga omnes*, o que alcançaria também toda a Administração Pública Federal.

Desse modo, nos casos de *impugnação* ou de *recurso* não definitivamente julgados, como se dá no caso presente, deve a Administração Tributária judicante adotar a interpretação fixada pelo Supremo Tribunal Federal e afastar a aplicação da lei declarada inconstitucional, independente da publicação de Resolução do Senado ou da manifestação de qualquer outra autoridade, pois está autorizada diretamente pelo Presidente da República a fazê-lo.

Esta interpretação foi chancelada por meio do art. 62, parágrafo único, inciso I, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MP nº 256, de 22 de junho de 2009.

Desse modo, devem ser excluídas da base de cálculo utilizadas no lançamento de ofício as receitas financeiras consignadas no demonstrativo de fl. 25.

No recuso voluntário alegou o contribuinte que além das receitas financeiras, teriam sido incluídas na base de cálculo outras receitas que não comporiam o faturamento. Além de não ter instaurado o litígio em relação a “outras receitas que não comporiam o faturamento”, uma vez que nada foi alegado a respeito na impugnação, o contribuinte mais uma vez não se desincumbiu do ônus de provar quais seriam as receitas e respectivos valores, que no seu entender não deveriam compor as bases de cálculo. Não tendo se desincumbido do ônus da prova, estabelecido no art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, considera-se a alegação improcedente.

Insurgiu-se a recorrente contra a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, contida no demonstrativo que acompanhou a notificação do acórdão de primeira instância.

A recorrente demonstrou por meio da planilha de fl. 946 que realmente a repartição fiscal calculou e exigiu os juros de mora sobre a soma do principal e da multa de ofício.

Quanto à questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou o entendimento no sentido da ilegalidade dessa cobrança.

Nesse sentido, valho-me dos fundamentos lançados pelo Conselheiro Antonio Zomer no Acórdão nº 202-16.397, de 14/06/2005, que adoto como fundamento deste voto, *in verbis*:

“(…) Por fim, insurge-se o recorrente sobre a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada, alegando absoluta falta de previsão legal, citando o Acórdão nº 104-19.184, no qual ficou assentado o seguinte:

“[...] a incidência dos juros de mora se faz sobre o tributo devido. Não, sobre a penalidade de ofício.”

Acrescenta que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não pode embasar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício, porque ao se utilizar do termo “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, só poderia estar se referindo a débitos ainda não lançados, posto que está a regular a aplicação sobre estes da multa de mora.

Segundo o recorrente:

“[...] o procedimento adotado pelo Fisco somente teria sentido se a multa correspondesse ao valor principal do débito fiscal, ou seja, na hipótese prevista no artigo 43 da Lei 9.430/96, em que a exigência do crédito tributário corresponde exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. Nesta hipótese, como a multa e/ou os juros corresponderiam ao valor principal do débito, sobre estes valores poderiam ser aplicados os juros.”

A questão da cobrança de juros sobre a multa proporcional, lançada conjuntamente com o tributo ou contribuição foi objeto de estudo por parte da Secretaria da Receita Federal, que exarou o Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, em que se concluiu o seguinte:

“3. (...) Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento, desde que estejam associadas a:

a) fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97;

b) fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94, se não tiverem sido objeto de pedido de parcelamento até 31.08.95”.

A conclusão acima foi extraída da interpretação dada ao art. 61 e § 3º da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, e nos arts. 29 e 30 da Medida Provisória nº 1.621-31, de 13/01/98, que deu origem à Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Esses dispositivos têm a seguinte redação:

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.**

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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.

.....” (g.n.)

Lei nº 10.522/2002 (MP nº 1621-31/98):

**“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.**

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

**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.” (g.n.)**

Não me parece que a palavra “**débitos**” utilizada pelo *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/96 está a contemplar o principal e a multa de ofício. Com efeito, se assim fosse, esse dispositivo estaria a amparar a cobrança da multa de mora sobre a multa de ofício, pois que, taxativamente, prega que “*Os débitos para com a União, [...] serão acrescidos de multa de mora.*”

Assim, não vejo como o § 3º do referido artigo possa embasar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, porque não é dado à autoridade administrativa aplicar um dispositivo legal apenas em parte. A se entender que o termo “**débitos**” encampa o principal e a multa de ofício, não se pode fazer incidir a multa de mora, disposta no *caput*, sobre o principal e os juros de mora, tratados no § 3º sobre o principal e a multa de ofício.

Como ensina o mestre Gilberto Ulhôa Canto, em trecho já transcrito neste voto, um erro grave que se comete com lastimável frequência no trato das questões tributárias é buscar na Lei uma amplitude de aplicação que do seu teor não se infere. Esta é a situação do Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, que buscou dar ao *caput* do art. 61 da Lei nº 9.430/96 uma abrangência que ele não tem.

Por outro lado, o art. 29 da MP nº 1621-31/98, embora utilize a expressão “**débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições**”, que abarca o principal e a multa de ofício, restringe a sua aplicação ao acrescentar: “**constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994**”.

De fato, esta restrição à aplicabilidade desse dispositivo é extraída do próprio Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, conforme consta do seu item 3, b, quanto assevera:

*“Assim, desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, [...] desde que estejam associadas a [...] fatos geradores que tenham ocorrido até 31.12.94.”*

Como se vê, o *caput* do art. 29 da MP nº 1.621-31/98 não prescreveu a incidência dos juros de mora, pela Taxa Selic, sobre as multas de ofício decorrentes de fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997.

Esta abrangência tampouco pode ser encontrada no parágrafo 1º do referido dispositivo legal, que apenas regula a constituição dos créditos tributários tratados no *caput* a partir de 01/01/1997, ou seja, trata do lançamento tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 31/12/1994. Reforça este entendimento a expressão “constituídos ou não” inserida no *caput* do art. 29, quando determina a conversão de UFIR para Real.

De igual forma, os demais parágrafos do art. 29 não trataram dos fatos geradores posteriores a 01/01/1997, até porque, como esclarece o Manual de Redação da Presidência da República (2ª edição, revista e atualizada. Brasília, 2002):

*“Os parágrafos constituem, na técnica legislativa, a imediata divisão de um artigo, ou, como anotado por Arthur Marinho, “(...) parágrafo sempre foi, numa lei, disposição secundária de um artigo em que se explica ou modifica a disposição principal”.<sup>1</sup>*

Assim, o art. 30 da Lei nº 10.522/2002 (originada da MP nº 1.621), ao determinar a incidência de juros de mora equivalentes à taxa Selic sobre os débitos de qualquer natureza tratados no art. 29 da mesma lei, não pode alcançar as multas de ofício proporcionais a tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01/01/1997.

O entendimento de que os artigos 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002 prescrevem a cobrança de juros de mora, calculados com base na Taxa Selic, sobre as multas de ofício decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram até 31/12/1994 pode ser conferido no Acórdão nº 101-94.931, de 14/04/2005, da

<sup>1</sup> MARINHO, Arthur de Sousa. Sentença de 29 de setembro de 1944, in *Revista de direito administrativo*, vol. I, p. 227 (229).

Cf. também PINHEIRO, Hélio Fernandes. *Técnica Legislativa*, 1962. p. 100.

Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, sintetizado na seguinte ementa:

*“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – Compete aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância.*

*CSLL – ANISTIA – EFEITOS DE PAGAMENTO A MENOR – O pagamento insuficiente, na hipótese de opção pelo pagamento integral, implicará na exigibilidade da parcela não paga com os acréscimos legais incidentes na sua totalidade.*

**CSLL - ANISTIA. MULTA POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA NORMAS TRIBUTÁRIAS. APLICAÇÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA.** *O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela legislação então vigente sujeitando-se à incidência de juros de mora o recolhimento, fora do prazo legal, de multa por lançamento de ofício referente a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994. Nos termos do artigo 106, inciso II, “c”, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, sendo devidos os juros de mora previstos pela legislação de regência em razão de sua natureza remuneratória.” (grifei)*

Cabe aqui investigar, então, qual o fundamento legal do Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, para concluir, no seu item 3, a, que:

*“[...] desde 01.01.97, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, [...] desde que estejam associadas a [...] fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97.”*

Da leitura dos dispositivos legais que disciplinaram a cobrança dos juros de mora de forma diferente do estatuído no art. 161 do CTN, depreende-se claramente que os legisladores definiram, como base de incidência desse encargo, primeiramente, os “tributos e contribuições”, conforme se pode conferir nas Leis nºs 8.383/1991, art. 59 e 8.981/1995, art. 84.

Posteriormente, a Lei nº 9.430, de 1996, utilizou a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” e a MP nº 1.621-31, de 13/01/1998, ampliou a expressão para “débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União”.

Da análise mais acurada do citado parecer, constata-se que ele decorre do pedido de homologação do Parecer nº 01, de 16/02/98, elaborado pela DISIT/SRRF/10ª RF que, a par da expressão utilizada pela Lei nº 9.430/96, assim se manifestou em seu item 4:

*“4. Vale acrescentar, ainda, que a Lei nº 9.430, de 27/12/96, ao tratar de multas e juros, prescreve em seu art. 61:*

*“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.”**

4.1 Entendendo-se “débitos decorrentes de tributos e contribuições” como “débitos vinculados a tributos e contribuições”, as multas de ofício **estariam sendo consideradas**, e não somente os “débitos correspondentes a tributos e contribuições”. Tal entendimento é reforçado pelo art. 43 da mesma Lei, que permite a formalização da exigência de crédito tributário referente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente, e autoriza, em seu parágrafo único, a incidência de juros de mora – calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia, SELIC, para títulos federais – sobre o crédito, assim constituído, e não pago no respectivo vencimento, 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 do pagamento.”

Veja-se que o parecerista da DISIT/SRRF/10ª RF não afirmou, taxativamente, que os juros de mora incidem sobre as multas de ofício lançadas sobre fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, apenas levantada a hipótese de que elas “estariam sendo consideradas” no termo “**débitos decorrentes de tributos e contribuições**”, se se entendesse esta expressão como “**débitos vinculados a tributos e contribuições**”.

Tanto é assim, que a ementa desse parecer prescreve a incidência dos juros somente sobre as multas decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, estando redigida nos seguintes termos:

*“A partir de 01/01/1997, incidem 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 um por cento no mês de pagamento, sobre tributos, contribuições e multas de ofício, administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/94, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31/08/95 (art. 29 da atual Medida Provisória nº 1.621-31, de 13/01/98).”*

O Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de 02/04/98, ao homologar o Parecer da DISIT/SRRF/10ª RF, afirma, em seu item 2:

*“2. O referido Parecer conclui, com base no disposto nos arts. 29 e 30 da Medida Provisória nº 1.621-31, de 13.01.98, no art. 84 da Lei nº 8.981/95 e no art. 13 da Lei nº 9.065/95, que as multas de ofício, associadas a fatos geradores ocorridos até 31.12.94, que não tenham sido objeto de parcelamento requerido até 31.08.95, estão sujeitas à incidência de juros de mora, se recolhidas em atraso. Conclui, igualmente, com apoio no art. 61 e seu parágrafo 3º, da Lei nº 9.430/96, que, com relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.97, incidirão juros moratórios sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições – inclusive, pois, os relativos às multas de ofício - não pagos nos respectivos vencimentos.”*

Com a devida vênia, não encontro no Parecer nº 01, de 16/02/98, exarado pela DISIT/SRRF/10ª RF, a conclusão homologada pelo Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28, de que os juros de mora, calculados com



As questões levantadas em sede de recurso voluntário quanto à multa de ofício não podem ser enfrentadas por este colegiado, em razão de estarem preclusas, uma vez que o contribuinte nada alegou a respeito na impugnação (art. 17 do Decreto nº 70.235/72).

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir das bases de cálculo os valores contabilizados sob a rubrica “Eventos Indenizáveis Líquidos” efetivamente pagos e as receitas financeiras, assim como para excluir a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Antonio Carlos Atulim

## Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Kern

Ousei dissentir do entendimento majoritário do Colegiado no tocante à insurgência recursal relativa à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, que, segundo o recorrente, constariam de valores de guias de recolhimento emitidas em seu desfavor.

Nos termos do art. 1º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RICARF, a competência para julgamento dos órgãos julgadores do CARF restringe-se, no que pertine aos recursos voluntários, àqueles opostos contra decisões de primeira instância. Ora, como o próprio recorrente reconhece, a matéria não foi objeto da decisão recorrida, escapando, portanto, da competência para julgamento regimentalmente deferida.

Ao recorrente restaria a possibilidade de discutir matéria no âmbito do recurso hierárquico, autorizado pelo art. 56 da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

Incidentalmente, informo que, compulsando as imagens digitalizadas dos autos, não logrei encontrar as “guias de recolhimento” a que faz menção a peça recursal, o que torna ainda mais despropositada o conhecimento de tal insurgência.

Por essas considerações e respeitosamente é que votei pelo não conhecimento do recurso no tocante a essa matéria.

(Assinado com certificado digital)

Alexandre Kern