



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

<b>Processo nº</b>	10855.725249/2012-76
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3102-002.337 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	27 de janeiro de 2015
<b>Matéria</b>	PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
<b>Recorrente</b>	UNIMED DE SOROCABA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇO MÉDICO. INCIDÊNCIA SOBRE O ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS. CABIMENTO.

A Contribuição para PIS/Pasep incide sobre os atos ou negócios jurídicos praticados por cooperativa prestadora de serviço médico com terceiros tomadores do referido serviço, asseguradas as exclusões e deduções legalmente previstas.

COOPERATIVA MÉDICA. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DA INDENIZAÇÕES REFERENTES A EVENTOS OCORRIDOS. EXTENSÃO AOS BENEFICIÁRIOS DA PRÓPRIA OPERADORA. POSSIBILIDADE.

É dedutível da base de cálculo da Contribuição para PIS/Pasep o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, compreendendo o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida.

COOPERATIVA MÉDICA. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DAS SOBRAS LIMITADA AOS FUNDOS PREVISTOS EM LEI. POSSIBILIDADE.

A dedução da base de cálculo da Contribuição para PIS/Pasep das sobras, apuradas na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), pelas cooperativas de trabalho médico está limitada aos valores destinados a formação dos Fundos de Reserva (RATES) e do Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social (FATES).

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

**BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇO MÉDICO. INCIDÊNCIA SOBRE O ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS. CABIMENTO.**

A Cofins incide sobre os atos ou negócios jurídicos praticados por cooperativa prestadora de serviço médido com terceiros tomadores do referido serviço, asseguradas as exclusões e deduções legalmente previstas.

**COOPERATIVA MÉDICA. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DA INDENIZAÇÕES REFERENTES A EVENTOS OCORRIDOS. EXTENSÃO AOS BENEFICIÁRIOS DA PRÓPRIA OPERADORA. POSSIBILIDADE.**

É dedutível da base de cálculo da Cofins o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, compreendendo o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida.

**COOPERATIVA MÉDICA. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DAS SOBRAS LIMITADA AOS FUNDOS PREVISTOS EM LEI. POSSIBILIDADE.**

A dedução da base de cálculo da Cofins das sobras, apuradas na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), pelas cooperativas de trabalho médico está limitada aos valores destinados a formação dos Fundos de Reserva (RATES) e do Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social (FATES).

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

**AMPLIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO NO ÂMBITO DO CARF. POSSIBILIDADE.**

1. Uma vez declarado inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, que ampliara a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em julgamento sob o regime de repercussão geral, tornara-se indevida a inclusão, na base de cálculo das referidas contribuições, dos valores das receitas não incluídas na definição de faturamento.

2. Em face da natureza do julgamento, tal decisão deve ser aplicada pelos conselheiros no julgamento dos recursos realizados no âmbito do CARF (art. 62-A Regimento Interno do CARF).

**MULTA. EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO CONSELHO ADMINISTRATIVO FISCAL (CARF). AFASTAMENTO DA MULTA APPLICADA. IMPOSSIBILIDADE.**

1. O afastamento de multa, em razão de efeito confiscatório, implica apreciação da constitucionalidade da norma legal vigente e eficaz, que serviu de fundamento para a aplicação da multa exigida nos autos.

2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

#### JUROS DE MORA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A multa de ofício incide sobre o valor do crédito tributário devido e não pago, acrescido dos juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic, logo, se os juros moratórios integram a base de cálculo da referida multa, necessariamente, eles comporão o valor da multa de ofício devida.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo, José Paulo Puiatti, Miriam de Fátima Lavocat de Queiroz e Nanci Gama. O Conselheiro Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo participou do julgamento em substituição à Conselheira Andréa Medrado Darzé, que se declarou impedida.

## Relatório

Trata-se de Autos de Infração (fls. 15904/15921), em que formalizada a exigência dos débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins dos meses de janeiro de 2008 a dezembro 2009, que somados a multa de ofício e juros de mora, calculados até 31/12/2012, totalizou a importância de R\$ 7.615.172,52.

De acordo Relatório Fiscal de fls. 15897/15903, a autuada, cooperativa de serviços de saúde, deduziu da base de cálculo das citadas contribuições os gastos relativos aos custos assistenciais, abrangendo consultas, hospitais, clínicas, laboratórios e outros serviços conveniados, bem assim as transferências a outras operadoras de saúde, por entender que tais deduções estavam contempladas no inciso III do § 9º do art. 3º da Lei 9.718/1998, acrescido pela Medida Provisória (MP) 2.158-35/2001.

No entanto, para a fiscalização, o citado preceito legal previa a dedução apenas do valor dos desembolsos efetivamente realizados por uma operadora de planos de saúde para indenizar seus conveniados por eventos realizados com credenciados de outra operadora, deduzido dos repasses, oriundos da segunda, recebidos pela primeira operadora (transferência de responsabilidade). No caso, como o valor das indenizações não superava o das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade, a fiscalização considerou que não houve valores a deduzir referentes a tais gastos.

Também foram glosadas pela fiscalização, parte das deduções relativas às sobras, porquanto, de acordo com o art. 1º da Lei 10.676/2003, essa dedução estava limitada aos valores destinados à formação dos Fundos de Reserva (RATES) e do Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social (FATES).

Em sede de impugnação (fls. 15933 a 16102), em síntese a autuada, alegou que:

- a) a ampliação da base de cálculo das contribuições, prevista no § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por conseguinte, a inclusão de outras receitas, além do faturamento, na base de cálculo das citadas contribuições era indevida;
- b) a diferença entre os conceitos de “ingressos”, “receita bruta” e “faturamento” era premissa essencial para a compreensão do que representava receita nas atividades de intermediação, na medida em que, nem todo ingresso de capital representava acréscimo patrimonial, eis que grande parte dos ingressos era repassada a terceiros, não se configurando, assim, faturamento da intermediadora, mas sim do intermediado;
- c) as operadoras de planos de saúde caracterizavam-se pela intermediação entre os prestadores de serviços e os consumidores, da mesma forma que as atividades exercidas por empresas administradoras de cartão de crédito, de seguros, de agência de turismo, de publicidade etc.; logo a sua receita não era o conjunto dos ingressos em seu caixa, mas sim o valor cobrado pela administração dos planos, que seria o valor pago pelos usuários deduzidos dos repasses aos associados, conforme vários julgados cujas ementas transcreveu;
- d) os montantes transferidos a toda a rede assistencial vinculada à sociedade tratavam-se, em verdade, de um simples repasse de capital, vez que aquele ingresso jamais se tornara propriedade da autuada e, de fato, nunca pertencera a seu patrimônio, apenas transitando por seu caixa e predestinado à cobertura de despesas correlatas ao atendimento médico, como exames, hospitais, medicamentos etc. Tais ingressos eram, em verdade, receita dos médicos, dos hospitais, dos laboratórios etc., portanto, receitas de terceiros e, nestes terceiros, era que deveria recair a tributação. Nesse sentido, não havia que confundir o objeto intermediado com a intermediação em si;
- e) a base de cálculo das contribuições sociais devidas pelas operadoras de plano de saúde se apurava pela diferença positiva entre os ingressos e os repasses aos prestadores de serviços, diferença esta que se constituiria na taxa de administração da sociedade;

- CÓPIA
- f) a dedução prevista no inciso III do § 9º do art. 3º da Lei 9.718/1998 devia ser interpretada como se fosse dividida em duas partes distintas: (i) a primeira parte (“o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos”) referia-se a despesas relativas a todos os eventos, ou seja, despesas com consultas, honorários médicos, exame e demais despesas das operadoras de planos de saúde, porque a expressão “eventos ocorridos” abarcava todas as despesas da operadora com os serviços prestados; e (ii) a segunda parte (“deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades”), tratava-se, na verdade, da receita da cooperativa cessionária nos casos de transferências de responsabilidade, que é a contrapartida da despesa da cooperativa cedente com a co-responsabilidade àquela cedida, ou seja, na cooperativa cedente corresponde à dedução prevista no inciso I (co-responsabilidades cedidas) e na cessionária seria a receita tratada no inciso III;
  - g) os custos relativos a todos os eventos (consultas, exames, internações etc.) deviam ser excluídos da base de cálculo da contribuição e os valores recebidos a título de transferência de responsabilidade deviam ser a ela adicionados, deduzidos das transferências pagas;
  - h) essa dedução era análoga à dedução, nas empresas de seguro privado, do valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro, resseguro, salvados e outros resarcimentos, previstos no inciso II do § 6º do art. 3º da Lei 9.718/1998, também acrescido pela MP 2.158-35/2001; e
  - i) eram permitidas exclusões dos valores repassados a outras operadoras (co-responsabilidades cedidas), as provisões técnicas e as indenizações dos eventos efetivamente pagos, estas adicionadas dos valores recebidos relativos a transferência de responsabilidade, pois essa parcela compõe a base de cálculo de quem recebe;
  - j) estava resguardada pela regra legal da não-incidência tributária sobre os atos cooperativos, a teor do art. 79 da Lei 5.764/1971, pois os atos cooperativos não constituíam fato gerador das citadas contribuições, eis que não geravam receita própria para a cooperativa;
  - k) ato cooperativo era tudo aquilo que a cooperativa recebia do usuário e repassava para o corpo associativo dela, incluindo os custos com hospitais e congêneres, e desde que o atendimento se dse através de cooperado, enquanto ato não cooperativo era o atendimento prestado por médico não cooperado;
  - l) na prática regular de suas atividades, a cooperativa atuava como mandatária de seus cooperados, não alocando, para si, lucro nem receita, conclusão evidente caminha no sentido de que na realidade do cooperativismo a incidência tributária recairia na pessoa física do cooperado;

- CÓPIA
- m) o intercâmbio também se incluía como ato cooperativo, pelo fato de este configurar-se por meio de um “enlace operacional” entre cooperativas do ramo e da mesma rede, mas que atuavam em áreas geográficas diferentes;
  - n) a tributação devia recair apenas sobre a receita relativa aos atos não-cooperativos;
  - o) as sobras tratavam-se de diferimento da produção médica ao longo do exercício e deveriam ser excluídas da base de cálculo das contribuições na sua totalidade, a teor do art. 1º da Lei 10.676/2003, mas a fiscalização deduziu apenas os valores destinados ao Fundo de Reserva e ao FATES; e
  - p) era indevida a aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício, que teria caráter confiscatório e iria de encontro ao princípio da capacidade contributiva, revelando-se absolutamente desproporcional a intenção educativa e sancionatória da penalidade imposta, a qual deveria pretender unicamente punir o suposto transgressor.

No final, requereu a realização de diligência para que fosse respondidos os quesitos formulados no documento de fl. 16016, indicando o nome do perito.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 16622/18640), em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente e mantido o crédito o tributário exigido, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

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

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009*

***FALTA DE RECOLHIMENTO.***

*A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.*

***COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.***

*A partir de 01/11/1999, a base de cálculo da Cofins das cooperativas é a mesma aplicada às demais sociedades, com as exclusões a elas pertinentes.*

***OPERADORAS DE SAÚDE. EVENTOS. DESEMBOLSOS. DEDUTIBILIDADE.***

*De acordo com o § 9º do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, somente são excluídos da base de cálculo da Cofins os desembolsos efetuados por operadoras de planos de saúde para indenizar seus conveniados por eventos realizados em associados de outra operadora, diminuídos do valor recebido a título de transferência de responsabilidade.*

***COOPERATIVAS. MÉDICOS. SOBRAS. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.***

A dedução das sobras da base de cálculo da Cofins apurada pelas cooperativas de serviços está limitada aos valores destinados a formação dos fundos previstos em lei.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

**FALTA DE RECOLHIMENTO.**

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição ao PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

**COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.**

A partir de 01/11/1999, a base de cálculo do PIS das cooperativas é a mesma aplicada às demais sociedades, com as exclusões a elas pertinentes.

**OPERADORAS DE SAÚDE. EVENTOS. DESEMBOLSOS. DEDUTIBILIDADE.**

De acordo com o § 9º do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, somente são excluídos da base de cálculo do PIS os desembolsos efetuados por operadoras de planos de saúde para indenizar seus conveniados por eventos realizados em associados de outra operadora, diminuídos do valor recebido a título de transferência de responsabilidade.

**COOPERATIVAS. MÉDICOS. SOBRAS. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.**

A dedução das sobras da base de cálculo da contribuição ao PIS apurada pelas cooperativas de serviços está limitada aos valores destinados a formação dos fundos previstos em lei.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

**PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2008 a 03/11/2009

**CONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ALCANCE.**

A decisão do Supremo Tribunal Federal, prolatada em Recurso Extraordinário, não possui efeito erga omnes.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05 /03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 12/03/2015 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 13/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.**

*A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa nos moldes da legislação que a instituiu.*

Em 5/8/2013, a autuada foi cientificada da referida decisão (fl. 18645). Inconformada, em 4/9/2013, protocolou o recurso voluntário de fls. 18652/18741, em que reafirmou as razões de defesa apresentadas na peça impugnatória. Em aditamento, alegou que o julgado recorrido omitira-se em relação à dedução dos valores repassados a outras operadoras de planos de saúde, no regime de intercâmbio eventual, a despeito de a recorrente ter sido expressa ao longo da impugnação no sentido de que as co-responsabilidades, previstas no art. 3º, § 9º, I, da Lei 9.718/1998, foram deduzidas apenas parcialmente.

Enfim, em 21/7/2014, a recorrente protocolou a petição de fls. 18752/18756, em que informou a edição da Lei 12.873/2013, que, no seu art. 19, acrescentara o § 9º-A ao art. 3º da Lei 9.718/1998, para esclarecer que, para efeito de interpretação, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º da referida Lei, deve ser entendido “o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida.”

E por se tratar norma meramente interpretativa, alegou a recorrente que os efeitos da referida norma retroageriam para alcançar os fatos geradores pretéritos, nos termos do art. 106 do CTN, portanto, aplicável ao caso em tela.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Inicialmente, é oportuno esclarecer que, de acordo com Relatório Fiscal de fls. 15897/15903, a fiscalização procedeu a glosa apenas de dois tipos de deduções da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, a saber: a) o valor integral da dedução referente “às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades”, prevista no art. 3º, § 9º, III, da Lei 9.718/1998; e b) o valor parcial da dedução das sobras, prevista no art. 1º da Lei 10.676/2003.

Essa conclusão pode ser confirmada a partir da simples leitura do trecho do citado Relatório, exarado logo após o comentário das deduções específicas das Operadoras de Plano de Saúde (OPS) e transcrição dos incisos I a III do § 9º do art. 3º da Lei 9.718/1998, que, para melhor compreensão, segue transcrito:

*Com relação aos itens I e II, as deduções foram observadas no levantamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, estando em conformidade com os registros contábeis e demonstrativos apresentados pela Unimed Sorocaba.*

Documento assinado digitalmente em 05/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Apresentado digitalmente em 12/03/2015 por RICARDO PAULO ROSA

A

8

Impresso em 13/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*No referente ao item III não existem valores a deduzir, uma vez que, devidamente intimada, a Unimed-Sorocaba informou que em nenhum mês do período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009 o valor das indenizações efetivamente pagas superaram as importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade.* (grifos não originais)

Assim, fica demonstrado que a alegada da glosa parcial das deduções, realizadas a título de “co-responsabilidades cedida”, previstas no art. 3º, § 9º, I, da Lei 9.718/1998, não foi realizada pela fiscalização e, portanto, não consta das questionadas autuações, trata-se de matéria estranha aos autos. E também esclarecido o motivo pelo qual a Turma de Julgamento de primeiro grau não se pronunciou sobre a suposta alegação aduzida pela autuada sobre a referida dedução.

Pela mesma razão, por falta de objeto, neste julgamento, todas as alegações suscitadas pela recorrente, atinentes ao assunto, também não serão analisadas.

### **Da não incidência sobre o ato cooperativo.**

Previamente à análise das questões específicas objeto das autuações, cabe analisar uma questão genérica, suscitada pela recorrente, atinente à não incidência das referidas contribuições sobre os denominados atos cooperativos.

A recorrente alegou que, independentemente do advento da Lei 9.718/1998, com base na interpretação sistemática do art. 146, III, “c” da CF/1988 e do artigo 79 da Lei 5.764/1971, era possível inferir que ainda persistia a vigência do regime de não incidência tributária sobre os atos cooperativos, que não representavam faturamento da cooperativa, conceito adstrito apenas à prática de atos não cooperativos. Em reforço, a sua alegação aduziu ainda a recorrente que, ao editar a Súmula 83<sup>1</sup>, o CARF reconhecia que, mesmo antes da edição do art. 39 da Lei 10.865/2004, não havia incidência da CSLL sobre os resultados positivos da prática de atos cooperativos, tendo em vista que tais entidades não obtém lucro no exercício da sua atividade.

Em relação à questão, é importante destacar que, depois de longa discussão no âmbito da doutrina e jurisprudência sobre a matéria, no julgamento dos RREE 598.085/RJ e 599.362/RJ, realizado sob regime de repercussão geral, nas assentadas ocorridas nos dias 5 e 6 de novembro do corrente ano, o Plenário do c. Supremo Tribunal Federal deu provimento aos referidos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e, dessa forma, pôs fim a controvérsia.

De acordo com o Informativo STF nº 766, de 3 a 7 de novembro de 2014, em síntese, decidiu o plenário que:

- a) incidia o PIS/PASEP sobre atos ou negócios jurídicos praticados por cooperativa prestadora de serviço com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas;
- b) a Lei 5.764/1971 fora recepcionada pela Constituição com natureza de lei ordinária e que o seu artigo 79 apenas definia o que seria ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação;

<sup>1</sup> Eis o teor da Súmula CARF nº 83: "O resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei nº 10.865, de 2004." digitalmente em 05 /03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 12/03/2015 por RICARDO PAULO ROS

c) a alegação de que as sociedades cooperativas não possuiriam faturamento, nem receita - e que, portanto, não haveria a incidência de qualquer tributo sobre a pessoa jurídica -, levaria ao mesmo resultado prático de se conferir a elas, sem expressa autorização constitucional, imunidade tributária;

d) o tratamento tributário adequado ao ato cooperativo seria questão política que deveria ser resolvida na esfera competente, logo eventual insuficiência de normas não poderia ser tida por violadora do princípio da isonomia; e

e) não haveria hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, consequentemente, seria possível que uma lei formalmente complementar, mas materialmente ordinária, fosse revogada por lei ordinária, o que teria ocorrido no caso concreto. Dessa forma, era reputada legítima a revogação da isenção veiculada na Lei Complementar 70/1991 pela Medida Provisória 1.859/1999, que validamente operara derrogação da norma concessiva de isenção em matéria da Cofis.

De todo modo, para melhor esclarecimento, segue reproduzido os excertos extraídos do citado Informativo que resumiu o citado julgamento, com os seguintes termos, *in verbis*:

#### ***REPERCUSSÃO GERAL***

##### ***Cooperativa prestadora de serviço e incidência de contribuição social***

*I Incide o PIS/PASEP sobre atos ou negócios jurídicos praticados por cooperativa prestadora de serviço com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ademais, são legítimas as alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.858/1999, no que revogara a isenção da COFINS e PIS concedidas às sociedades cooperativas. Com base nesse entendimento, o Plenário proveu o RE 599.362/RJ, em que se discutia a exigibilidade da contribuição para o PIS sobre os atos próprios das sociedades cooperativas, tendo em vista o disposto na Medida Provisória 2.158-33/2001, originariamente editada sob o nº 1.858/1999. Na mesma assentada, e em julgamento conjunto, o Colegiado deu provimento ao RE 598.085/RJ, em que se debatia a constitucionalidade das alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.858/1999, que revogara a isenção da contribuição para o PIS e a COFINS, concedida pela LC 70/1991 às sociedades cooperativas. No primeiro recurso extraordinário, o Tribunal registrou que o cerne da controvérsia seria saber se as receitas auferidas pelas cooperativas de trabalho decorrentes dos negócios jurídicos praticados com terceiros - não cooperados - se inseririam na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP. Por outro lado, analisou-se, caso não configurasse receita da cooperativa, e sim do cooperado, poderia caracterizá-la como hipótese de não incidência tributária. Afirmou que a Constituição imporia ao Estado o apoio e o estímulo à formação de cooperativa (CF, art. 174, § 2º). Além disso, estabeleceria que a lei complementar dispensasse tratamento adequado dirigido ao ato cooperativo praticado por sociedade cooperativa (CF, art. 146, III, c). Sublinhou que o texto constitucional possibilitaria a tributação de ato cooperativo ao dispor que a lei complementar*

*estabelecesse a forma adequada para tanto. Desta maneira, não garantira a imunidade ou a não incidência de tributos.*

*2 O Colegiado verificou que, do tema em exame, se extraíram dois importantes valores constitucionais: de um lado, a clara vontade do constituinte de fomentar a criação de organizações cooperativistas; e, de outro, a fixação de regime universalista de financiamento da seguridade social. Ao tratar do financiamento da seguridade social, a Constituição determinara que ele fosse suportado por toda a sociedade (CF, art. 195). Frisou que ficariam imunes das contribuições para a seguridade social apenas as entidades benfeitoras de assistência social que atendessem às exigências estabelecidas em lei (CF, art. 195, § 7º). Ressaltou que o art. 146, III, c, da CF não garantira imunidade ou tratamento necessariamente privilegiado às cooperativas, mas tratamento diferenciado. Assim, esse dispositivo vedaria a interferência estatal no funcionamento das cooperativas, além de dispensá-las de autorização para a sua formação (CF, art. 5º, XVIII), e de possibilitar a criação de regime tributário adequado para os seus atos cooperativos. Portanto, no âmbito tributário, o comando constitucional seria dirigido ao ato cooperativo e teria eficácia immediata naquilo que garantisse a quem o praticasse o direito negativo de impedir que os poderes do Estado viessem a inserir nos respectivos ordenamentos regras que deixassem de respeitar a eficácia mínima da norma constitucional. Dessa forma, seria evitado tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo, além de se respeitarem, igualmente, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais. Nessa perspectiva, até que sobreviesse a lei complementar que definisse o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deveria, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, para que o tratamento tributário conferido ao ato cooperativo não resultasse em tributação mais gravosa aos cooperados - pessoas físicas ou pessoas jurídicas - do que aquela que incidisse se as mesmas atividades fossem realizadas sem a associação em cooperativa.*

*3 O Plenário consignou que a Lei 5.764/1971 fora recepcionada pela Constituição com natureza de lei ordinária e que o seu artigo 79 apenas definiria o que seria ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Aduziu que a alegação de que as sociedades cooperativas não possuiriam faturamento, nem receita — e que, portanto, não haveria a incidência de qualquer tributo sobre a pessoa jurídica —, levaria ao mesmo resultado prático de se conferir a elas, sem expressa autorização constitucional, imunidade tributária. Asseverou que o tratamento tributário adequado ao ato cooperativo seria questão política que deveria ser resolvida na esfera competente. Destarte, eventual insuficiência de normas não poderia ser tida por violadora do princípio da isonomia. No segundo recurso extraordinário, o Tribunal assentou não haver hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Afirmou que, por subsumir ao texto constitucional, certas matérias requereriam lei*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/05/2001  
Autenticado digitalmente em 05/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 12/03/2015 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 13/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

complementar, enquanto outras, lei ordinária. Assim, seria possível que uma lei formalmente complementar, mas materialmente ordinária, fosse revogada por lei ordinária. Ressaltou que isso teria ocorrido no caso concreto. Dessa forma, reputou legítima a revogação da isenção veiculada na LC 70/1991 pela Medida Provisória 1.859/1999, que validamente operara derrogação da norma concessiva de isenção em matéria da COFINS.

Assim, como o noticiado julgamento foi realizado sob regime de repercussão geral, previsto no art. 543-B do CPC, em conformidade com o disposto no art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, adota-se integralmente o entendimento nele esposado para fim de rejeitar todas as alegações suscitadas pela recorrente sobre a questão.

### **Da dedução das indenizações correspondentes aos eventos ocorridos.**

No presente tópico será analisada a dedução prevista no art. 3º, § 9º, III, da Lei 9.718/1998, a seguir transcrita:

*Art.3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

[...]

*§ 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:*

[...]

*III - o valor referente às **indenizações correspondentes aos eventos ocorridos**, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades. (grifos não originais)*

Para a fiscalização, somente seria dedutível a diferença positiva entre (i) os valores das indenizações por eventos ocorridos no atendimento a usuários de outras operadoras e (ii) os valores recebidos a título de transferência de responsabilidades assumida.

Enquanto que para a recorrente, a referida dedução compreendia a diferença positiva entre (i) os valores das indenizações por eventos ocorridos no atendimento a usuários próprios e de outras operadoras e (ii) os valores recebidos a título de transferência de responsabilidades assumida.

Logo, fica evidenciado que o ponto central da divergência situa-se na interpretação da primeira parte do preceito legal em destaque (o minuendo), especialmente, quanto aos valores das indenizações passíveis de dedução, isto é, são dedutíveis os custos ou despesas com os serviços assistenciais (o preço do serviço pago) prestados apenas aos filiados da própria operadora, ou são dedutíveis os custos ou despesas com os serviços assistenciais prestados tanto aos filiados da própria operadora quanto aos associados de outras operadoras, atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida.

A matéria suscitou ampla controvérsia no âmbito deste Conselho. Duas correntes se formaram em torno da questão. Uma que acatava o entendimento da fiscalização e a outra que adotava o entendimento defendido pela recorrente. Este Colegiado teve a oportunidade de se manifestar sobre o assunto na assentada de 25 de setembro de 2013, por Autenticado digitalmente em 05/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 12/03/2015 por RICARDO PAULO ROS

meio do acórdão nº 3102-002.035, da relatoria do Ex-Presidente desta Turma, o Conselheiro Luiz Marcelo Guerra de Castro, em que, por unanimidade de votos, foi decidido que a Operadora de Plano de Saúde (OPS) poderia deduzir da base de cálculo das referidas contribuições os valores relativos às indenizações com eventos ocorridos, efetivamente pagos de beneficiário do próprio plano e de plano de outras OPS, assumidos em razão da transferência de responsabilidade. O pertinente excerto do enunciado da ementa do referido julgado ficou assim redigido, *in verbis*:

**ASSUNTO:CONTRIBUIÇÃO PARA OPS/PASEP**

*Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004*

[...]

**OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. DEDUÇÕES**

*A operadora de plano de saúde poderá deduzir da base de cálculo os valores relativos às indenizações com eventos, assim entendidos os procedimentos relacionados à assistência à saúde de beneficiário do próprio plano ou em razão da transferência de responsabilidade.*

Para pacificar a controvérsia em comento, em 25/10/2013, foi editada a Lei 12.873/2013, que no seu art. 19, acrescentou o § 9º-A ao art. 3º da Lei 9.718/1998, que ficou com a seguinte redação, *ipsis litteris*:

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

[...]

*§ 9º-A. Para efeito de interpretação, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º entende-se o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida. (grifos não originais)*

Dessa forma, embora o referido preceito legal tenha ingressado no ordenamento jurídico após os fatos objeto das presentes autuações, por se tratar de norma meramente interpretativa, nos termos do art. 106, I, do CTN, o entendimento nela veiculado, certamente, aplica-se aos fatos pretéritos e, portanto, a todos os fatos objeto das presentes autuações.

Com base nessas considerações, acata-se a alegação da recorrente para restabelecer o direito dela deduzir o valor das indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, referentes à cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos com beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida, subtraída das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades assumida.

Com a ressalva de que, caso **as importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades assumida** já tenham sido incluídas na base de cálculo das contribuições, como receita tributável, obviamente o referido valor não pode ser deduzido do **valor dos custos com beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida**, sob pena de cobrança em duplicidade sobre o mesmo valor, caracterizando *bis in idem*, vedado pelo ordenamento jurídico do País.

### **Da dedução do valor das sobras.**

A exclusão pelas cooperativas do valor das sobras, apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins está prevista no art. 1º da Lei 10.676/2003, que tem a seguinte redação, *in verbis*:

*Art. 1º As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.*

*§ 1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.*

*§ 2º Quanto às demais sociedades cooperativas, a exclusão de que trata o caput ficará limitada aos valores destinados à formação dos Fundos nele previstos.*

*§ 3º O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999. (grifos não originais)*

Para fiscalização, por não ser sociedade cooperativa de produção agropecuária, por força do disposto no art. 1º, § 2º, da Lei 10.676/2003, a recorrente somente poderia deduzir da base de cálculo das referidas contribuições os valores destinados à formação dos Fundos de Reserva (RATES) e do Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social (FATES).

Por sua vez, a recorrente alegou que fazia jus a dedução integral das sobras e não apenas dos valores destinados aos citados fundos. Para recorrente, a previsão de exclusão das referidas sobras na base de cálculo das citadas contribuições perfazia-se pela sua própria natureza jurídica, que denotam não um acréscimo patrimonial à cooperativa, mas mero reembolso aos cooperados das despesas incorridas na prestação de serviços.

Sem razão a recorrente. Uma vez definida que, no âmbito do regime cumulativo (art. 3º, *caput*, da Lei 9.718/1998), a base de cálculo das citadas contribuições a serem pagas pelas sociedades cooperativas é o faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica proveniente da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, somente as dedução, expressamente determinadas em lei é que podem ser deduzidas da

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 05/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05 /03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 12/03/2015 por RICARDO PAULO ROS

A

14

Impresso em 13/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

referida base de cálculo. No mesmo sentido, decidiu o c. STF no julgamento do referidos RREE.

Dessa forma, ainda que determinada receita não represente acréscimo patrimonial à cooperativa ou caracterize mero reembolso aos cooperados das despesas incorridas na prestação de serviços, se não houver previsão legal expressa autorizando a sua dedução da base cálculo das referidas contribuições não pode ser feita, seja por entendimento próprio, ou respaldado em entendimento doutrinário ou jurisprudencial, sob pena de redução indevida de base tributável das citadas contribuições, conforme esclareceu c. STF.

No caso em tela, da simples leitura do preceito legal em destaque, infere-se que, com exceção das sociedades cooperativas de produção agropecuária, indviduosamente, a dedução das sobras apuradas na DRE pelas demais sociedades cooperativas, incluindo as cooperativas de trabalho médico, encontra-se limitada ao valor total destinado à formação dos referidos fundos (RATES e FATES).

Com base nessas considerações, deve ser mantida integralmente a glosa da dedução realizada pela fiscalização que excedeu a valor das sobras destinadas à constituição dos mencionados fundos.

### **Do alargamento da base de cálculo.**

De acordo com Planilha I e II (fls. 15893/15894), no período de 1/1/2008 a 28/5/2008, a fiscalização incluiu na base de cálculo das referidas contribuições as receitas de aluguel (351), receitas financeiras – juros ativos (341/341) e receitas financeiras (344).

De acordo com a recorrente, em face da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/1978, pelo Plenário do STF, os ingressos decorrentes de juros de aplicações financeiras, decorrentes de inadimplência, multas, e aluguéis, todos devidamente discriminados na planilha fiscal que acompanha os autos de infração deveriam ser excluídos das autuações.

Na assentada de 9/11/2005, no julgamento dos RREE dos RREE nºs 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, o Plenário do STF declarou inconstitucional art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/1998, e decidiu que a ampliação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, por lei ordinária, violara a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal.

Dessa forma, embora tomada em controle difuso, sabidamente, a decisão do STF tem natural vocação expansiva, com eficácia vinculante e imediata para os demais tribunais, inclusive para o STJ (CPC, art. 481, parágrafo único), e com força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias (CPC, arts. 74, parágrafo único, e 475-L, § 1º, com a redação da Lei 11.232/2005). Além disso, no julgamento do RE 585235, o Plenário do STF reconheceu a repercussão geral da matéria, conforme se infere do enunciado da ementa que segue transcrita:

*RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURELIO, DJ de 15.8.2006). Repercussão Geral do*

*tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. (RE 585235 QO-RG, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 10/09/2008, DJe-227 DIVULG 27-11-2008 PUBLIC 28-11-2008)*

Dessa forma, por se tratar de matéria julgada pelo Plenário do STF, em regime de repercussão geral, previsto no art. 543-B do CPC, o entendimento esposado nos citados julgados passaram a ser de adoção obrigatória por parte deste Colegiado, *ex vi* do art. 62-A do Regimento Interno deste Conselho.

Com base nesse entendimento, a inclusão na base das referidas contribuições do valor das mencionadas receitas (aluguel, juros ativos e receitas financeiras) tornara-se indevida, por extrapolar a definição de faturamento contida no *caput* do art. 3º da Lei 9.778/1998, devendo ser excluída base de cálculo das referidas contribuições.

#### **Do efeito confiscatório da multa de ofício.**

A autuada alegou que a multa de ofício aplicada de 75% (setenta e cinco por cento) tinha efeito confiscatório, pois era totalmente desproporcional entre o objetivo de reprimir/desestimular e o de apenar.

A multa aplicada está prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, e se encontra em plena vigência. Logo, se ela tem ou não efeito confiscatório, trata-se de questão que envolve apreciação da constitucionalidade da norma veiculada no citado preceito legal, matéria que, sabidamente, foge da competência deste Colegiado julgador.

Por essa razão, não se toma conhecimento dessa questão, que é vedado à instância administrativa de julgamento apreciá-la, conforme expressamente determinado no art. 26-A<sup>2</sup> do Decreto nº 70.235, 6 de março de 1972 (PAF), com redação dada Lei nº 11.941, de 2008. Tal atribuição é reservada, em caráter privativo, ao Poder Judiciário.

No âmbito deste Conselho, tal vedação encontra-se determinada no art. 62<sup>3</sup> do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de

<sup>2</sup> "Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado constitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)"

<sup>3</sup> "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo;

junho de 2009, e consolidada na sua jurisprudência, conforme disposto no enunciado da Súmula CARF nº 2, que tem o seguinte teor, *in verbis*: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”.

### **Da incidência ilegal de juros de mora sobre multa de ofício.**

A recorrente alegou que a exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício/proportional, quando da atualização do crédito tributário exigido, era inaplicável em razão da ausência de previsão legal, pois o art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996, bem como o artigo 161, do CTN, prevêem a incidência dos juros de mora, calculado com base na variação da taxa Selic, apenas sobre o montante do tributo devido, mas não sobre a penalidade pecuniária.

Não assiste razão à recorrente. Com efeito, a cobrança da juros moratórios, com base na variação da taxa Selic, alcança apenas os débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, conforme determina o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transscrito:

*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. (destacou-se)*

O débito atinente à multa de ofício decorre da aplicação da penalidade pecuniária, que, sabidamente, não tem a mesma natureza do tributo. Diferentemente da multa, o tributo não constitui sanção de ato ilícito, conforme estabelecido no art. 3º do CTN. Em outras palavras, o valor da multa aplicada não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de apurá-lo ou pagá-lo.

No entanto, há previsão legal expressa para cobrança de juros moratórios, calculado com base na variação da taxa Selic, mas tal cobrança restrige-se apenas às multas aplicadas isoladamente, nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir reproduzido:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de*

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer Documento assinado digitalmente em 03/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05/03/2015 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 12/03/2015 por RICARDO PAULO ROSA

*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.*

É pertinentes ressaltar que a cobrança dos juros moratórios sobre os débitos tributários foi instituída no art. 61, § 3º, enquanto que a cobrança do referido gravame sobre os débitos vencidos de multa isolada foi instituída no art. 43, parágrafo único. Trata-se de preceitos legais constantes do mesmo diploma legal, no caso, a Lei nº 9.430, de 1996, o que evidencia que o legislador, deliberada e intencionalmente, conferiu tratamento distinto para ambas as situações, mas com o objetivo de conferir tratamento isonômico, ou seja, cobrança dos juros moratórios em ambas os casos.

E a razão desse tratamento diferente é óbvia, pois, se a multa de ofício incide sobre o valor do tributo devido, acrescido dos juros moratórios, logo, na data do pagamento, tal gravame, automaticamente, também integrará o valor da multa de ofício proporcional. Em outras palavras, não são os juros que incidem sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário acrescido de juros moratórios, portanto, este sempre comporá o valor da multa proporcional, calculada sobre a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento”, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

No mesmo sentido, o entendimento explicitado no enunciado da ementa do julgado que segue transscrito:

*JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Não procede ao argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não toma como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (CARF. 1ª Seção. 4ª Câmara. 1ª Turma Ordinária, Ac. 1401-00.155, j. 28.01.2010, rel. Alexandre Antônio Allcmim Teixeira) – Grifos não originais.*

Por todas essas razões, fica demonstrado que os juros moratórios incidem diretamente sobre o valor da multa isolada e indiretamente sobre o valor da multa de ofício proporcional ao valor do tributo lançado. Portanto, em qualquer das hipóteses os juros moratórios são devidos.

Com base nessas considerações, fica demonstrada a improcedência da alegação da recorrente de que não há amparo legal para cobrança dos juros moratórios sobre o valor da multa de ofício proporcional ao valor tributo lançado.

### **Das conclusões.**

Por todo o exposto, vota-se pelo PARCIAL PROVIMENTO do recurso, para excluir da tributação:

a) o valor das indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, referentes à cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos com beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida, subtraída das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades assumida; e

b) o valor das demais receitas não incluídas no conceito de faturamento, a saber, as receitas de aluguel (351), receitas financeiras – juros ativos (341/341) e receitas financeiras (344), conforme especificado na Planilha I e II (fls. 15893/15894), relativas ao período de 1/1/2008 a 28/5/2008.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento