



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

Processo n° 10865.004088/2008-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-000.792 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2013
Matéria IRPJ - COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO
Recorrente CLÍNICA MÉDICA ESPAÇO VIDA S/S
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

LUCRO PRESUMIDO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES.
COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO.

Para fins do disposto no art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95, consideram-se serviços hospitalares os serviços vinculados às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltadas diretamente à promoção da saúde, ainda que a pessoa jurídica prestadora não se constitua em hospital. Todavia, não são considerados serviços hospitalares as simples consultas médicas, ainda que realizadas no interior de hospitais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR parcial provimento ao recurso para excluir da tributação o “valor dos demais procedimentos médicos hospitalares”, sendo que os Conselheiros João Carlos de Lima Júnior e André Almeida Blanco excluía também o “valor das consultas médicas discriminadas nas planilhas”, assim como os juros de mora sobre a multa de ofício. Fará declaração de voto o Conselheiro André Almeida Blanco.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Carlos Mozart Barreto Vianna (Suplente Convocado), Marcelo Cuba Netto, Gilberto Baptista (Suplente Convocado), André Almeida Blanco (Suplente Convocado) e João Carlos de Lima Júnior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

Conforme descrito no termo de verificação de irregularidade fiscal (fl. 9), a autoridade acusa a contribuinte, optante pela apuração do IRPJ do ano de 2005 com base no lucro presumido, de não haver comprovado a prestação de serviços hospitalares que justificasse a adoção do coeficiente de presunção de 8%, razão pela qual lavrou auto de infração (fls. 2/8) mediante utilização do coeficiente de 32%, a teor do disposto no art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95.

Impugnada a exigência (fls. 34/56), a DRJ de origem decidiu pela procedência do lançamento (fls. 114/123).

Inconformada, a autuada interpôs recurso voluntário (fls. 127/147) pedindo, ao final, a reforma da decisão de primeiro grau, sob as seguintes alegações, em síntese:

- a) nulidade do lançamento, por ausência de motivação;
- b) nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, pois a autoridade não expôs as razões pelas quais desconsiderou os documentos e esclarecimentos apresentados pela empresa durante a fiscalização;
- c) a autoridade não se desincumbiu do ônus de comprovar a acusação por ela perpetrada, tendo sido o lançamento realizado em curto espaço de tempo e com base em mera presunção de que a empresa não prestava serviços hospitalares;
- d) a empresa presta serviços de medicina auxiliar de diagnóstico, atividade que se enquadra no conceito de “serviços hospitalares” de que cuida o art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95, fazendo jus, portanto, à adoção do coeficiente de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ pelo lucro presumido;
- e) incabível a exigência de juros de mora calculados com base da taxa Selic;
- f) a multa aplicada, de 75%, possui efeito confiscatório;
- g) não procede a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Apreciadas as razões de defesa, esta Turma, em atenção à decisão do STJ proferida nos autos do Resp nº 1.116.399/BA, que estabeleceu o alcance da expressão “serviços hospitalares” contida no art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95, resolveu converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Por todo o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que o autor do feito, ou outro Auditor-Fiscal designado para tanto, intime a contribuinte para que esta:

a) esclareça o significado de cada um dos códigos de serviços constantes das planilhas juntadas ao feito e comprove este

significado por meio, por exemplo, de documentação fornecida pelo agente emissor das planilhas;

b) destaque os códigos atinentes ao serviço de consulta médica daqueles atinentes aos serviços tipicamente hospitalares segundo o entendimento fixado nesta resolução; e

c) elabore demonstrativo trimestral, por médico prestador, em que se discriminem os valores relativos aos serviços tipicamente hospitalares daqueles de consulta médica.

Por fim, solicita-se à autoridade fiscal que verifique se os valores constantes dos esclarecimentos e demonstrativos apresentados pelo contribuinte correspondem àqueles que serviram de base à presente autuação e, ao final, elabore relatório circunstanciado do resultado da diligência em que deve constar a discriminação de eventuais divergências.

Encerrada a instrução processual, deverá ser novamente intimada a recorrente para que, se assim lhe convier, apresentar contrarrazões ao relatório de diligência no prazo de trinta dias de sua ciência.

Cumprida a diligência, a autoridade fiscal elaborou relatório a partir das informações prestadas pela contribuinte.

Intimada a se manifestar sobre o relatório de diligência no prazo de 30 dias, a interessada solicitou prorrogação do prazo, não tendo sido atendida.

Os autos, então, retornaram a esta Turma para julgamento.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) Da Admissibilidade do Recurso

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

2) Das Alegações de Nulidade do Lançamento

Não assiste razão à recorrente quando aponta ausência de motivação do ato de lançamento. De fato, como se verifica no auto de infração, a exigência foi motivada por força da “[a]plicação incorreta do coeficiente de 8% sobre as receitas da atividade de prestação de serviços, quando o correto seria 32% (...)”.

Quanto à alegação de cerceamento do direito de defesa, é de se dizer que a auditoria fiscal rege-se pelo princípio inquisitório, não possuindo o sujeito passivo, naquela fase do procedimento, direito à defesa, motivo pelo qual é incabível falar-se em seu cerceamento. O direito à ampla defesa e ao contraditório surge apenas com a fase de impugnação ao lançamento, quando o procedimento passa a ser regido pelo princípio

dispositivo. Somente os atos processuais praticados a partir de então podem propriamente ser declarados nulos por cerceamento do direito de defesa, a teor dos arts. 14 e 59, II, *in fine*, do Decreto nº 70.235/72.

3) Da Atividade de Prestação de Serviços Hospitalares

Sobre a determinação da base de cálculo do IRPJ das pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, o art. 15 da Lei nº 9.249/95 e o art. 25 da Lei nº 9.430/96 assim estabelecem:

Lei nº 9.249/95

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

(...)

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

(...)

Lei nº 9.430/96

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

Isso posto, não há dúvida de que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços hospitalares que optarem pelo lucro presumido deverão adotar o coeficiente de 8% na determinação da base de cálculo do IRPJ, enquanto as pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral ficam obrigadas a empregar o coeficiente de 32%.

A questão, entretanto, é identificar o significado e o alcance da expressão “serviços hospitalares”, contida no citado art. 15 da Lei nº 9.249/95. Ao se debruçar sobre o problema a Primeira Seção do STJ, no âmbito do Resp nº 1.116.399/BA, o qual foi submetido ao regime do artigo 543-C do CPC (recursos repetitivos), assim estabeleceu:

1. *Controvérsia envolvendo a forma de interpretação da expressão "serviços hospitalares" prevista na Lei 9.429/95, para fins de obtenção da redução de alíquota do IRPJ e da CSLL. Discute-se a possibilidade de, a despeito da generalidade da expressão contida na lei, poder-se restringir o benefício fiscal, incluindo no conceito de "serviços hospitalares" apenas aqueles estabelecimentos destinados ao atendimento global ao paciente, mediante internação e assistência médica integral.*

2. *Por ocasião do julgamento do RESP 951.251-PR, da relatoria do eminente Ministro Castro Meira, a 1ª Seção, modificando a orientação anterior, decidiu que, para fins do pagamento dos tributos com as alíquotas reduzidas, a expressão "serviços hospitalares", constante do artigo 15, § 1º, inciso III, da Lei 9.249/95, deve ser interpretada de forma objetiva (ou seja, sob a perspectiva da atividade realizada pelo contribuinte), porquanto a lei, ao conceder o benefício fiscal, não considerou a característica ou a estrutura do contribuinte em si (critério subjetivo), mas a natureza do próprio serviço prestado (assistência à saúde). Na mesma oportunidade, ficou consignado que os regulamentos emanados da Receita Federal referentes aos dispositivos legais acima mencionados não poderiam exigir que os contribuintes cumprissem requisitos não previstos em lei (a exemplo da necessidade de manter estrutura que permita a internação de pacientes) para a obtenção do benefício. Daí a conclusão de que "a dispensa da capacidade de internação hospitalar tem supedâneo diretamente na Lei 9.249/95, pelo que se mostra irrelevante para tal intento as disposições constantes em atos regulamentares".*

3. *Assim, devem ser considerados serviços hospitalares "aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde", de sorte que, "em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos".*

4. *Ressalva de que as modificações introduzidas pela Lei 11.727/08 não se aplicam às demandas decididas anteriormente à sua vigência, bem como de que a redução de alíquota prevista na Lei 9.249/95 não se refere a toda a receita bruta da empresa contribuinte genericamente considerada, mas sim àquela parcela da receita proveniente unicamente da atividade específica sujeita ao benefício fiscal, desenvolvida pelo contribuinte, nos exatos termos do § 2º do artigo 15 da Lei 9.249/95.*

5. *Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que a empresa recorrida presta serviços médicos laboratoriais (fl. 389), atividade diretamente ligada à promoção da saúde, que*

demanda maquinário específico, podendo ser realizada em ambientes hospitalares ou similares, não se assemelhando a simples consultas médicas, motivo pelo qual, segundo o novel entendimento desta Corte, faz jus ao benefício em discussão (incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços médicos laboratoriais).

Em síntese, segundo o STJ, qualificam-se como hospitalares, para fins do disposto no art. 15 da Lei nº 9.249/95, os serviços vinculados às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltadas diretamente à promoção da saúde, ainda que a pessoa jurídica prestadora não se constitua em hospital. Não se caracterizam como serviços hospitalares, todavia, as simples consultas médicas, ainda que realizadas no interior de estabelecimentos hospitalares.

Por sua vez, o art. 62-A do Regimento Interno do CARF estabelece o seguinte:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

(...)

Em assim sendo, estabelecida pelo STJ, em sede de recurso especial submetido ao regime de que trata o art. 543-C do CPC, a interpretação que se deve emprestar ao art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249/95, deverá este órgão administrativo adotá-la em seus julgados.

No presente feito foram apresentadas junto à peça impugnatória planilhas relativas a valores supostamente recebidos pela pessoa jurídica em razão de serviços prestados por seus sócios atinentes ao período objeto do lançamento.

No entanto, uma vez que nas referidas planilhas não há uma clara distinção entre as receitas oriundas de consultas médicas e as receitas provenientes da prestação de “serviços hospitalares”, o processo foi baixado em diligência a fim de que fosse elucidada essa questão.

No relatório de diligência constam os seguintes demonstrativos, elaborados a partir das informações prestadas pela própria contribuinte em resposta a intimação fiscal a ela dirigida:

1º Trimestre/2005	Valor-R\$
1- Valor da Receita Bruta (Auto de Infração e DIPJ)	155.175,81
a) Valor não discriminado nas planilhas apresentadas	40.773,06
b) Valor das consultas médicas discriminadas nas planilhas	60.808,80
c) Valor dos demais procedimentos médicos hospitalares	53.593,95
2- TOTAL: (a + b + c)	155.175,81

2º Trimestre/2005	Valor -R\$
1- Valor da Receita Bruta (Auto de Infração e DIPJ)	141.842,76
a) Valor não discriminado nas planilhas apresentadas	39.092,77
b) Valor das consultas médicas discriminadas nas planilhas	57.154,50
c) Valor dos demais procedimentos médicos hospitalares	45.595,49
2- TOTAL: (a + b + c)	141.842,76

3º Trimestre/2005	Valor-R\$
1- Valor da Receita Bruta (Auto de Infração e DIPJ)	147.871,46
a) Valor não discriminado nas planilhas apresentadas	35.417,77
b) Valor das consultas médicas discriminadas nas planilhas	60.352,40
c) Valor dos demais procedimentos médicos hospitalares	52.101,29
2- TOTAL: (a + b + c)	147.871,46

4º Trimestre/2005	Valor-R\$
1- Valor da Receita Bruta (Auto de Infração e DIPJ)	166.424,98
a) Valor não discriminado nas planilhas apresentadas	45.458,96
b) Valor das consultas médicas discriminadas nas planilhas	67.680,60
c) Valor dos demais procedimentos médicos hospitalares	53.285,42
2- TOTAL: (a + b + c)	166.424,98

Verifica-se nos demonstrativos acima reproduzidos que, do total da receita bruta lançada de ofício, apenas os valores indicados no item “c” de cada um dos trimestres devem ser afastados, haja vista que enquadram-se no conceito de “serviços hospitalares” definido pelo STJ. Por outro lado, devem ser mantidos os valores indicados no item “b”, já que as consultas médicas não são conceituadas como “serviços hospitalares”. Também devem ser mantidos os valores indicados no item “a”, pois, como a contribuinte não comprovou a natureza daqueles serviços, devem ser eles tributados pelo maior coeficiente de presunção.

4) Taxa Selic, Multa Confiscatória e Juros sobre a Multa de Ofício

Alega a recorrente ser incabível a incidência da taxa Selic no cálculo dos juros de mora.

Ocorre que este Conselho já pacificou a questão por meio da publicação de sua súmula nº 4, que assim estabelece:

Súmula CARF nº 4: (DOU de 09/12/2010)

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

No que concerne à alegação de que a multa de ofício possui caráter confiscatório, violando assim o disposto no art. 150, IV, da Constituição, é de se dizer que tanto o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, quanto a súmula CARF nº 2, abaixo transcritos, vedam a este Conselho deixar de aplicar lei sob o argumento de inconstitucionalidade:

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.

(...)

Súmula CARF nº 2: (DOU de 09/12/2010)

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, afirma a recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Também aqui não assiste razão à defesa. Isso porque a multa de ofício é parte do crédito tributário sobre o qual incidirão os juros de mora. Esse é também o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa na abaixo transcrita ementa ao AgRg no REsp 1335688/PR (DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

5) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por indeferir a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para que sejam excluídos da base de cálculo do IRPJ lançado de ofício os seguintes valores:

1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
53.593,95	45.595,49	52.101,29	53.285,42

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

Declaração de Voto

Conselheiro André Almeida Blanco

Cumprimento o I. Relator pelo seu voto, mas ousou divergir de seu entendimento sobre os dois pontos a seguir tratados.

I – Consultas médicas ambulatoriais

O presente Processo Administrativo teve origem na autuação da Recorrente pela suposta aplicação indevida do coeficiente de presunção de 8%, sob alegação de que o correto seria o de 32%.

Entendeu o ilustre Relator que no caso das “Consultas Médicas” realizadas pela Recorrente não seria cabível a aplicação do coeficiente de 8%, vez que não tratar-se-iam as mesmas de “Serviços Hospitalares”, nos termos da lei.

Ousou divergir de seu posicionamento, haja vista que há que se segregar as “Consultas Médicas” vinculadas aos procedimentos hospitalares e aquelas prestadas pelos médicos, profissionais liberais, em seus consultórios.

Isso porque existem consultas vinculadas aos procedimentos hospitalares e cirúrgicos, podendo as mesmas serem-lhes antecedentes ou decorrentes, mas que estão intimamente ligadas ao procedimento hospitalar.

Diferentes são as consultas prestadas em consultórios médicos, muitas vezes apenas de rotina, e que estão desvinculada de qualquer procedimento hospitalar. Essas sim estão sujeitas à aplicação do coeficiente de 32%, conforme sustentou o ilustre Relator.

Por outro lado, a fiscalização não demonstrou nos autos que a Recorrente não teria prestado serviços vinculados à atividade hospitalar, motivo pelo qual lhe deve ser aplicado o coeficiente de 8%.

Veja que não se está falando aqui de um consultório médico, mas sim de uma clínica especializada, com custos muito superiores aos dos consultórios médicos, bem como com infraestrutura bem superior. O Superior Tribunal de Justiça, analisando situação similar, já decidiu que:

TRIBUTÁRIO – IRPJ E CSLL – ALÍQUOTA REDUZIDA – ART. 15, § 1º, III, "A", DA LEI N. 9.249/95 – LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS HOSPITALARES – NOVEL ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO. I. Concluiu a Primeira Seção que, "por serviços hospitalares compreendem-se aqueles que estão relacionados às atividades desenvolvidas nos hospitais, ligados diretamente à promoção da saúde, podendo ser prestados no interior do estabelecimento hospitalar, mas não havendo esta obrigatoriedade. Deve-se, por certo, excluir do benefício simples prestações de serviços realizadas por profissionais liberais consubstanciadas em consultas médicas, já que essa atividade

não se identifica com as atividades prestadas no âmbito hospitalar, mas, sim, nos consultórios médicos." (REsp 951251/PR, Rel. Min. Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 22.4.2009, DJe 3.6.2009). 2. Para fazer jus à concessão do benefício fiscal previsto nos artigos 15, § 1º, III, "a" e 20 da Lei n. 9.249/95, é necessário que a prestação de serviços hospitalares seja realizada por contribuinte que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados da simples prestação de atendimento médico, e não apenas a capacidade de internação de pacientes. 3. Merece reforma o entendimento firmado pela Primeira Turma, para reconhecer a incidência dos percentuais de 8% (oito por cento), no caso do IRPJ, e de 12% (doze por cento), no caso de CSLL, sobre a receita bruta auferida pela atividade específica de prestação de serviços laboratoriais de análises clínicas. Embargos de divergência providos (EResp 956.122/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/09/2009, DJe 01/10/2009

Dessa forma, entendo que correta a aplicação do coeficiente de 8% às Consultas Médicas em questão nos presentes autos.

II – Incidência de juros de mora sobre a multa

Entendo não poder prosperar também a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada. Dispõe o art. 161 do Código Tributário Nacional que:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

O *caput* do art. 161 realiza uma clara distinção entre o crédito tributário e as penalidades, dispondo de forma expressa que àquele são acrescidos os juros de mora. A norma não prevê a incidência dos juros de mora sobre a penalidade aplicada. Ao tratar do assunto, Gabriel Lacerda Troianelli ensina afirma que:

Com efeito, se o trecho do caput do artigo 161 acima transcrito pudesse ser lido como "o tributo e a penalidade pecuniária não integralmente pagos no vencimento são acrescidos de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis", a consequência disso seria absurda, pois tal redação permitiria não apenas que sobre a penalidade pecuniária não paga no vencimento incidisse juros, mas também que sobre essa penalidade pecuniária não paga no vencimento (trinta dias contados do lançamento, no caso dos tributos federais) fosse imposta nova "penalidade cabível", e

assim por diante, em uma seqüência infinita de multas sobre multas impostas a cada trinta dias.

Assim, se a fiscalização constataste que o sujeito passivo não pagou R\$ 100,00 no vencimento, aplicaria multa de R% 75,00, que, não paga no respectivo vencimento (trinta dias), demandaria (além da incidência dos juros) a imposição de nova multa, agora no valor de R\$ 5,25, que, não paga nos trinta dias subseqüentes à sua imposição, geraria nova multa no valor de R\$ 42,19, até que, no limite dessa seqüência infinita, a multa tendesse a zero.

Ora, o absurdo dessa conclusão demonstra o equívoco da sua premissa, de que o “crédito” de que trata o caput do artigo 161 refira-se não só ao tributo como também à penalidade¹.

Em voto vencido muito bem fundamentado, o Conselheiro Valmir Sandri, no julgamento do Recurso nº. 147.759, tratou muito bem a questão ora discutida, traçando um histórico legislativo que corrobora a tese ora sustentada e que tomo-lhe de empréstimo:

Por seu turno, o legislador ordinário editou uma série de normas que modificou inúmeras vezes o regime em relação à aplicação dos juros, e para uma melhor análise da exigência acima, faz se necessário uma digressão dos diversos dispositivos legais que trataram e trata da incidência e cobrança de juros de mora, vejamos:

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO VII – Das Multas e dos Juros de Mora

Art. 59 – Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º - A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subseqüente ao do vencimento.

§ 2º - A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subseqüente.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A não incidência de juros moratórios sobre multa não paga no vencimento. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 174. Março 2010. P. 51.

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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 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 do pagamento.

Da leitura dos dispositivos legais acima transcritos, vê-se claramente que os legisladores definiram inicialmente como base de incidência de juros de mora, exclusivamente sobre os “tributos e contribuições” e, sobre os “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Posteriormente, o Governo Federal emitiu a Medida Provisória nº 1.542-18, de 16 de janeiro de 1997, que foi sendo reeditada, até sua conversão na Lei nº 10.522/2002, a qual tratou acerca da incidência dos juros moratórios nos arts. 29 e 30, vejamos:

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.)

Da simples leitura da norma acima transcrita, vê-se que a mesma tratou da incidência de juros de mora sobre “débitos de qualquer natureza”, tão somente para os débitos 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.

*Assim, tem-se que a regra vigente no momento da constituição do crédito tributário no presente caso é a determinada pelo art. 61 nº 9.430/9, a qual regula a incidência de acréscimos moratórios sobre **débitos decorrentes de tributos e contribuições** cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997, não contemplando, portanto, os débitos decorrentes da multa.*

Da exegese dos dispositivos acima transcritos, resta clara a inaplicabilidade da taxa Selic sobre a multa de ofício, uma vez que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, e sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Dessa forma, conclui-se que não há autorização legal para a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, com a exclusão das parcelas referidas às Consultas Médicas do total do crédito tributário exigido, bem como com a exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

(documento assinado digitalmente)

André Almeida Blanco