

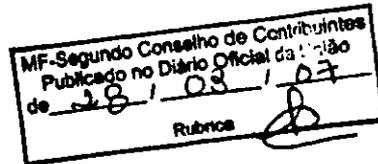


Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914



Recorrente : CENTRO CLÍNICO CANOAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

#### PIS

**NULIDADE.** Não é nulo o Auto de Infração por meio do qual foi apurada a base de cálculo e o valor da contribuição devida e não recolhida de acordo com a legislação que rege a matéria.

Não é passível de nulidade a decisão que desenvolveu no seu arrazoado as razões que motivaram a autuação, sem contudo, alterá-las.

**BASE DE CÁLCULO. CUSTOS ASSISTENCIAIS PRÓPRIOS.** A exclusão de custos assistenciais próprios da base de cálculo da contribuição é indevida face à ausência de dispositivo legal que ampare tal exclusão. O que a lei permitiu foi a exclusão de custos incorridos pelas operadoras de planos de saúde, cuja responsabilidade seja de terceiros.

**BASE DE CÁLCULO. RECEITAS FINANCEIRAS.** A base de cálculo da contribuição é o total da receita bruta obtida, compreendendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. As receitas financeiras, representando ingresso financeiro na contabilidade da empresa constituem receita nos termos da legislação de vigência da matéria devendo ser tributadas.

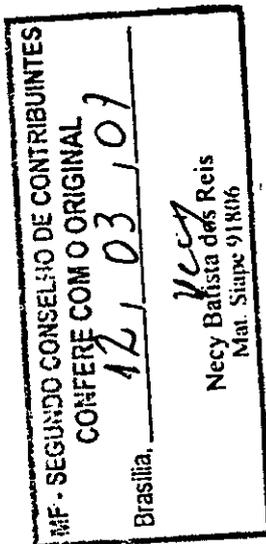
**ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.** Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC.** A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

**MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.** A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CENTRO CLÍNICO CANOAS LTDA. /



12/03/07



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

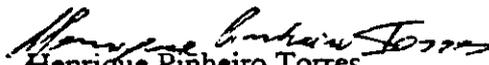
Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>14</u> / <u>03</u> / <u>01</u> <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91806
---

2º CC-MF  
Fl.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Leonardo Siade Manzan que davam provimento parcial quanto às exclusões do art. 3º, parágrafo 9, inciso 3º da Lei nº 9.718/98, bem como quanto às receitas excedentes ao faturamento e o Conselheiro Mauro Wasilewski (Suplente), quanto às receitas excedentes.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2006.

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

  
Nayra Bastos Manatta  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Júlio César Alves Ramos.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 12, 03, 07 Necy Batista dos Reis Mat. Sinape 91806
--

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

Recorrente : CENTRO CLÍNICO CANOAS LTDA.

### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração visando a cobrança do PIS, no período de fevereiro/99 a agosto/02, decorrente da insuficiência de recolhimento da contribuição no citado período.

De acordo com o Relatório da Ação Fiscal a contribuinte excluiu da base de cálculo da contribuição os valores relativos aos custos efetivamente pagos, decorrentes de serviços próprios prestados e serviços pagos a terceiros credenciados, em virtude de interpretação incorreta do disposto no inciso III do §9º do art. 3º da Lei nº 9718/98, para os fatos geradores ocorridos após 01/12/2001, bem como deixou de incluir as receitas financeiras na base de cálculo da contribuição nos períodos de fevereiro/99 a agosto/2002.

A contribuinte apresenta impugnação alegando como razões de defesa:

1. nulidade do lançamento em virtude de insuficiência descritiva do ato que ensejou a autuação, acarretando cerceamento de direito de defesa;
2. entende que a indenização de eventos ocorridos contemplada no inciso III do §9º do art. 3º da Lei nº 9718/98 diz respeito tanto aos eventos atendidos diretamente por profissionais credenciados em seus estabelecimentos como aqueles que ocorreram em outras instituições com as quais estabelece vínculo;
3. a transferência de responsabilidade resulta de repasses realizados pela operadora face ao atendimento realizado por outra empresa, que tem responsabilidade de atender um beneficiário da operadora;
4. não pode ser penalizada por ter adotado interpretação diferente da adotada pela Administração para texto da lei, ainda que esta interpretação lhe seja mais benéfica;
5. inconstitucionalidade da Lei nº 9718/98 ao alargar a base de cálculo da contribuição;
6. a multa é excessiva, caracterizando verdadeiro confisco; e
7. inaplicabilidade da taxa Selic como juros moratórios.

A DRJ em Porto Alegre - RS, manifestou-se no sentido de afastar a preliminar de nulidade, não apreciar as matérias que versam sobre a constitucionalidade das leis por ausência de competência para fazê-lo, e julgar procedente o lançamento.

Inconformada com a decisão *a quo*, da qual foi cientificada em 29/06/04, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 29/07/04 alegando em sua defesa as mesmas razões apresentadas na inicial acerca da inconstitucionalidade da Lei nº 9718/98, da inaplicabilidade da taxa Selic como juros de mora e do caráter confiscatório da multa aplicada ao lançamento. Acresce ainda:

1. a decisão recorrida apresentou novo argumento para manter a autuação qual seja: a dedutibilidade da base de cálculo aplicada pela recorrente não era integral;

134



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>12 / 03 / 07</u> <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91806
---

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

2. os valores recebidos de outras operadoras deveriam ter sido abatidos do lançamento, todavia não o foram, o que enseja a nulidade da Peça Infracional; e
3. reitera todos os argumentos trazidos na peça impugnatória acerca da possibilidade de as operadoras de plano de saúde deduzirem da base de cálculo da contribuição os pagamentos relativos ao custo assistencial suportado de modo direto (rede própria) ou indireto (rede de terceiros) pelas mesmas.

Foi efetuado arrolamento de bens conforme informação fl. 527 garantindo o seguimento do recurso interposto.

É o relatório.

*134 /*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 16 / 03 / 07 <i>ncy</i> Necy Batista dos Reis Mat Siapc 91806
--

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

Quanto à nulidade da Peça Infracional suscitada pela recorrente em virtude da não exclusão da base de cálculo da contribuição dos valores recebidos de outras operadoras é de se verificar que de acordo com o Relatório da Ação Fiscal a contribuinte excluiu da base de cálculo da contribuição os valores relativos aos custos efetivamente pagos, decorrentes de serviços próprios prestados e serviços pagos a terceiros credenciados, em virtude de interpretação incorreta do disposto no inciso III do §9º do art. 3º da Lei nº 9718/98, e são exatamente estes valores que estão a ser exigidos por meio do presente lançamento, ou seja custos próprios da recorrente, diretos e indiretos.

Assim sendo não há que se falar em não exclusão por parte da fiscalização de valores recebidos de outras operadoras já que estes sequer são objeto da Peça Infracional.

Da mesma forma, improcede o argumento de que a decisão recorrida inovou os argumentos e motivação da infração consubstanciados pela fiscalização.

Da análise da Relatório da Ação Fiscal e da decisão recorrida observa-se que ambas se centraram na questão versando sobre a correta interpretação do disposto no inciso III do §9º do art. 3º da Lei nº 9718/98, e na impossibilidade de a recorrente deduzir da base de cálculo da contribuição em comento valores relativos aos custos assistenciais por ela incorridos seja de forma direta ou indireta.

A decisão recorrida em absoluto afirmou que a infração praticada pela recorrente decorreu da "dedutibilidade na sua integralidade, desconsiderando a previa compensação determinada pela lei", como afirmou a contribuinte em seu recurso. O que consta da decisão proferida pela DRJ em Porto Alegre - RS é que "não é possível aceitar o procedimento adotado pela autuada que excluiu a totalidade de custos com pessoal da base de cálculo da exação, uma vez que não há previsão legal para tanto", de acordo, portanto com o constante na Peça Infracional que elege como infração praticada pela contribuinte a dedução indevida da base de cálculo da contribuição dos custos, efetivamente pagos, decorrentes de serviços próprios prestados e serviços pagos a terceiros (credenciados), afirmando, no final: "não é cabível, pois, a exclusão, na base de cálculo do PIS, de despesas e custos da pessoa jurídica, por falta de base legal, eis que essa contribuição incide sobre a sua receita e não sobre o seu resultado."

Ou seja, ambas: a Peça Infracional e a Decisão recorrida versam sobre a matéria da autuação: exclusão indevida de custos próprios da base de cálculo da contribuição, apenas a última desenvolveu os argumentos que motivaram a interpretação tida como correta do inciso III do §9º do art. 3º da Lei nº 9718/98, como, aliás, deveria ser.

Ressalte-se aqui que a decisão recorrida, ao contrário do que afirma a recorrente em seu recurso, em momento algum afirmou que a ilicitude praticada pela contribuinte decorreu da "exclusão integral de custos, desconsiderando os valores recebidos de outras operadoras" (fls. 489). Ao contrário, afirmou em todo o seu arrazoado a impossibilidade de dedução da base de

1305



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 12 / 03 / 07 <i>Necy</i> Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91806
--

2ª CC-MF Fl. _____
--------------------------

cálculo da contribuição de custos próprios. E outro não poderia ser o posicionamento adotado pela DRJ em Porto Alegre - RS já que o que se está a exigir no presente lançamento não é a diferença entre os custos incorridos em virtude de co-responsabilidade cedida e os valores repassados por outras operadoras em decorrência de serviços prestados pela contribuinte ao associado daquelas, mas sim a totalidade dos custos próprios deduzidos indevidamente da base de cálculo da contribuição.

Diante do exposto afastamos as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente.

No que diz respeito à exclusão da base de cálculo da contribuição de valores relativos a custos assistenciais suportados pela recorrente, de forma direta (serviços prestados em seus estabelecimentos por profissionais credenciados) ou indiretos (serviços prestados aos seus associados por outras operadoras com as quais possui vínculos) com base no dispositivo consubstanciado no inciso III do §9º do art. 3º da Lei nº 9718/98, é de se verificar qual o alcance do referido dispositivo legal.

O §9º do art. 3º da Lei nº 9718/98, introduzido pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2158-35/2001, no seu inciso III permitiu às operadoras de plano de saúde deduzirem da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o valor relativo às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

*§ 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. (NR)*

Da análise do referido dispositivo legal verifica-se que o legislador permitiu às operadoras de planos de saúde deduzirem da base de cálculo da contribuição a diferença entre os valores efetivamente pagos relativos a indenizações de serviços incorridos e os valores recebidos de terceiros, a título de transferências de responsabilidade.

De acordo com a ANS "evento é toda e qualquer utilização, pelo beneficiário, das coberturas proporcionadas pelo plano, tais como: consultas médicas / odontológicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias etc. A Operadora, ao tomar conhecimento da ocorrência do evento, deve, pelo regime de competência, reconhecer a despesa, creditando o valor ao prestador de serviço, independentemente do seu pagamento que, geralmente, é feito em uma data posterior à ocorrência" e "eventos pagos correspondem ao pagamento dos Eventos

*184*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 14, 03, 07  
Necy Batista dos Reis  
Mat. Siapc 91806

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

*Conhecidos<sup>1</sup>. Referem-se à liquidação do crédito de terceiros pela prestação de serviços cobertos pelo plano de saúde”.*

Vejamos exatamente o que o legislador permitiu excluir da base de cálculo da contribuição: o que restou excluído pelo disposto no art. 3º, §9º, inciso III da Lei nº 9718/98 foram as diferenças entre os valores que as operadoras pagam efetivamente aos seus credenciados por prestarem serviços a associados de outras operadoras com as quais estabelece convênios ou acordos de responsabilidade e os valores repassados pelas outras operadoras conveniadas para cobrir os custos incorridos com seus associados.

Neste caso, como bem frisou a decisão recorrida, para que possam ser deduzidos valores pagos aos seus credenciados por prestarem serviços a associados de outras operadoras, com base no inciso III do citado §9º, é preciso que os valores pagos sejam superiores aos valores repassados pela outra operadora.

Verifica-se, portanto, que o valor que pode ser deduzido da base de cálculo da contribuição com base no §9º, inciso III da Lei nº 9718/98 referem-se exatamente a custos de terceiros (outra operadora) e não custos próprios.

Neste mesmo esteio está o disposto no inciso I do referido §9º do art. 3º da Lei nº 9718/98 que permite a exclusão de valores de co-responsabilidades cedidas, que são exatamente os valores repassados por outras operadoras (terceiros) para as quais, por meio de convênios ou acordos, a contribuinte prestou serviços de atendimento aos associados de outrem. Ou seja, despesas de terceiros.

Da análise conjunta do disposto nos incisos I e III do § 9º da Lei nº 9718/98 verifica-se que o legislador permitiu a exclusão de todos os valores que se referem a custos de terceiros (outras operadoras) que, por tenham ingressado na contabilidade da recorrente por transferência de outras operadoras em decorrência de serviços prestados a elas (inciso I) ou que se refiram a custos serviços prestados a terceiros (inciso III). Não havendo menção na lei de qualquer possibilidade de dedução de custos próprios.

No caso dos autos o que se verifica, exatamente, é a dedução de custos próprios, sejam eles diretos (pagos diretamente aos seus conveniados) ou indiretos (pagos a outras operadoras que prestaram serviços aos seus associados), para os quais não existe previsão legal de exclusão.

Neste caso, inclusive, não existe qualquer diferença a ser deduzida da base de cálculo da contribuição por se tratarem de custos próprios.

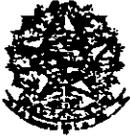
Este inclusive é o entendimento da SRF externado na Solução de Consulta nº 004/2004, assim ementada:

*As exclusões específicas da base de cálculo da Cofins das operadoras de planos de assistência à saúde (co-responsabilidades cedidas, parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas e valor referente às*

<sup>1</sup> **O que são Eventos Conhecidos?**

São quaisquer atendimentos: consultas, exames, terapias, internações hospitalares etc., utilizados por um beneficiário do plano de saúde. Pelo regime de competência, a prestação desses serviços deve ser reconhecida quando a Operadora tem ciência do evento e não pelo pagamento, o que, geralmente, ocorre em um período posterior ao da ciência

11/04/07



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 16/03/07  
Necy Batista dos Reis  
Mat. Siiupe 91806

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

*indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades) não implicam que sejam deduzidos os custos referentes aos atendimentos dos eventos ocorridos, visto que a contribuição incide sobre o faturamento, e não sobre o resultado.*

Prosseguindo, a citada decisão assim se posiciona sobre esta questão:

2. Inicialmente, à guisa de ilustração, cabe comentar que, segundo a Exposição de Motivos MF nº 163, de 22 de agosto de 2001, a alteração promovida no art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (introduzindo-se-lhe um § 9º), pelo art. 2º da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, quanto à obrigatoriedade de constituição de reservas técnicas, estabelecida para as operadoras de planos de assistência à saúde, objetiva a preservação e a continuidade na prestação desses serviços, evitando a deterioração patrimonial das operadoras e, por conseguinte, garantindo a manutenção da fontes geradoras de arrecadação tributária. Tal situação em muito se assemelha às reservas técnicas que devem ser constituídas no âmbito das entidades seguradoras. Estabeleceu-se, sob o ponto de vista tributário, tratamento isonômico entre aquelas operadoras e as entidades de seguro.

3. O referenciado permissivo legal, que foi reproduzido no art. 26 da IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, bem como no art. 25 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002 (Regulamento do PIS e da Cofins), está vazado nestes termos:

"§ 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." (NR)".

3.1. Em função do princípio da legalidade, ressalta-se que o supratranscrito dispositivo não comporta interpretação extensiva alguma, com vistas à sua invocação para fins de exclusão de outros valores das bases de cálculo das contribuições sob exame, que não os expressamente elencados no texto legal em questão.

3.2. É de esclarecer que co-responsabilidade é a operação de distribuição de riscos entre duas ou mais operadoras de planos de saúde, em que há prévia anuência do associado. Evento, à sua vez, é toda e qualquer utilização, pelo beneficiário, das coberturas proporcionadas pelo plano, tais como consultas médicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias etc. Por outro lado, com efeito, a RDC nº 77, de 17 de julho de 2001, da ANS (arts. 4º e 12) estabelece as provisões técnicas que podem ser excluídas das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

4. Quanto ao suposto exemplo de co-responsabilidades cedidas apresentado pela consulente à fl. 31 da sua peça de entrada, cumpre informar que, na operação descrita, a conta de "co-responsabilidade transferida" não deve ser sequer movimentada na hipótese que a seguir expomos. No caso de atendimento eventual, por outra operadora (cessionária), a um beneficiário do plano de saúde Santa Helena (cedente), aquela primeira estará atuando simplesmente como prestadora de serviço, e essa operação será considerada, contabilmente, para ela, como um atendimento de outras operações

120 8



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 16/03/03 Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91806
---

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

*que não de plano de saúde. Já no plano Santa Helena, a classificação contábil será como de um prestador de serviço conveniado, sendo, portanto, reconhecido como evento (cf. resposta à pergunta nº 40, do elenco de perguntas e respostas sobre plano de contas, que consta do site da ANS na Internet: www.ans.gov.br).*

*5. No tocante ao inciso III do § 9º acima reproduzido, trata-se da diferença entre duas quantias, ou seja, a quantia efetivamente paga referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos e a quantia relativa às importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades, diferença essa que tem de ser, necessariamente, positiva para que a exclusão se permita, pois, se negativa, aumentaria algebricamente a base de cálculo, o que seria um contra-senso. Depreende-se daí que o minuendo da subtração a que se refere o inciso em questão alcança o valor dos desembolsos (eventos pagos) efetivamente realizados por uma operadora de planos de saúde para indenizar seus conveniados, profissionais e empresas de saúde, por eventos realizados em associados de outra operadora, ao passo que o subtraendo representa as quantias (repasses) recebidas pela mesma, oriundas da outra operadora, a quem caberia a responsabilidade pelos eventos que se transferiram, para ressarcir-la por aqueles desembolsos.*

*6. Releva assinalar, embora não tenha sido objeto da consulta, que as operadoras de planos de assistência à saúde não se sujeitam à incidência não-cumulativa do PIS e da Cofins, nos termos dos arts. 8º, inciso I, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10, inciso I, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, devendo apurar e recolher essas contribuições segundo as normas referentes à chamada tributação "em cascata".*

*Por fim a conclusão emanada na retrocitada Solução de Consulta é a seguinte:*

*"7 Em vista de todo o exposto, é de concluir que é incorreta a interpretação dada pela consulente ao sobredito § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001, vez que essa disposição não autoriza, em absoluto, como defende a consulente, sejam abatidos das bases de cálculo do PIS e da Cofins todos os custos efetivamente pagos referentes aos atendimentos dos eventos ocorridos.*

*7.1. Com efeito, a Cofins e o PIS incidem sobre o faturamento, e não sobre o resultado (receitas menos custos) das pessoas jurídicas (arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998).*

Verifica-se portanto que o entendimento esposado neste voto coincide com o entendimento constante da Solução de Consulta citada.

A recorrente em seu recurso não faz uma interpretação correta do diploma legal em questão, inserindo, mesmo, em sua interpretação, palavras e expressões que não constam da lei ao afirmar que "a norma contida no artigo 3º, §9º, inciso III, da Lei nº 9718/98, que, determina a exclusão da base de cálculo do PIS dos valores relativos às indenizações pagas, decorrentes dos eventos ocorridos com os segurados, cobertos pelo plano de saúde" (grifo nosso).

A expressão "ocorridos com os segurados, cobertos pelo plano de saúde" não consta do texto legal em questão. Foi introduzida pela recorrente para fazer valer sua tese de que poderiam ser deduzidos da base de cálculo da contribuição seus próprios custos, ao completo arrepio da lei que determina apenas a exclusão de custos incorridos de responsabilidade de terceiros (outras operadoras conveniadas).

*11/03*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 14, 03, 107  
HCC  
Necy Batista dos Reis  
Mat. Siapc 91806

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Mais adiante, também incorretamente, a recorrente afirma que “a transferência de responsabilidade corresponde aos repasses realizados pela operadora face ao atendimento realizado por outra empresa, que tem a responsabilidade de atender um beneficiário da operadora”, ou seja, repasses feitos por ela própria a outra operadora que prestou serviços a seus associados. Tal afirmativa é o oposto do que foi permitido pela lei: repasse que outra operadora fez à recorrente em virtude de ela haver prestado serviços aos associados da primeira.

Como já afirmado anteriormente não há previsão legal para dedução de custos assistenciais próprios da base de cálculo do PIS e da Cofins, mas sim de custos de outrem que em virtude de co-responsabilidade cedida foi suportado pela operadora. Tal assertiva fica expressa no texto legal por determina a exclusão do “valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades” (grifo nosso).

Se do valor pago referente a indenizações de eventos ocorridos, deduzidos os valores recebidos a título de transferência, resultar saldo positivo tal diferença pode ser deduzida da base de cálculo. Veja que a lei fala em “importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades”, ou seja, valores que a operadora recebe de outra face à transferência de responsabilidade.

Desta forma é de se concluir que não há duas opções de interpretação do texto legal em comento, mas apenas uma: é permitida a exclusão da base de cálculo da contribuição da diferença entre os valores pagos em virtude de eventos ocorridos e os valores recebidos de outras operadoras que tinham a responsabilidade original destes custos.

Quanto à não inclusão das receitas financeiras na base de cálculo do PIS e da Cofins é de se observar que com o advento da Lei nº 9.718/98 a base de cálculo das contribuições passou a ser considerada como sendo a receita bruta, permitindo algumas exclusões previstas no seu art. 3º, §2º.

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

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

*§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (grifo nosso).*

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos Serviços na condição de substituto tributário;*

*II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação*

10



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 12, 03, 07 Necy Batista dos Reis Mat. SIAPE 91806	2º CC-MF Fl. _____
---	-----------------------

*de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

*III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadora expedidas pelo Poder Executivo;*

*IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.*

O legislador ao se reportar à base de cálculo das contribuições sociais não cuidou de definir, expressamente, o que afinal integraria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, limitando-se apenas a dizer que não importaria a atividade exercida ou a classificação contábil adotada para as receitas.

É na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica iremos encontrar a conceituação do que seja "receita bruta", segundo preceituou a referida Lei nº 9.718/98.

A Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 - matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal.

*Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.*

*Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário*

Assim, objetivando expandir a base de cálculo destas contribuições, a norma jurídica fez com que incidisse sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, conceito este mais abrangente que o de faturamento.

A definição do que seja "receita" foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Gustavo Kelly Alencar quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 120.937, motivo pelo qual adoto enxertos do voto proferido naquele voto como razões de decidir:

*Podemos definir receita como sendo, segundo bem Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de "receita", muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de "entrada financeira", sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal.*

*Tudo que se recebe constitui receita, seja "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 12, 03, 01  
Necy Batista dos Reis  
Mat. Siapc 91806

2º CC-MF  
Fl.

*Receita vem a ser, assim, sinônimo de "entrada financeira", como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insígnies autores. Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito.*

*A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo". Manuel de Juano, diz ser receita pública, "toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas".*

*Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita "é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio". No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento "entrada para o patrimônio da pessoa" é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.*

*Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:*

*"Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros".*

Verifica-se daí que receita na concepção da Lei nº 9.718/98 é todo ingresso financeiro que entre na contabilidade do contribuinte, seja ele "entrada financeira" (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), "renda" (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), "preço" (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou "receita" (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Ou seja, independentemente de integrar ou não o patrimônio da empresa, havendo ingresso financeiro em sua contabilidade há receita e, portanto, deve ser tributada de acordo com o disposto na Lei nº 9.718/98.

Assim sendo, não há dúvida de que as receitas financeiras representam ingresso financeiro na contabilidade da empresa, devendo, por conseguinte, ser incluída na base de cálculo da contribuição nos termos determinados pela Lei nº 9718/98.

No que diz respeito às razões da contribuinte acerca da inconstitucionalidade da Lei nº 9718/98 é de se verificar que, no que diz respeito à apreciação de matéria versando sobre inconstitucionalidade de lei pela esfera administrativa, filiamo-nos à corrente doutrinária que afirma a sua impossibilidade.

O julgamento administrativo está estruturado como atividade de controle interno de atos praticados pela própria Administração, apenas no que concerne à legalidade e legitimidade destes atos, ou seja, se o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se balizado pela lei e dentro dos limites nela estabelecidos. No exercício desta função cabe ao julgador administrativo proceder ao exame da norma jurídica, em toda sua extensão, limitando-se, o alcance desta análise, aos elementos necessários e suficientes para a correta compreensão e

134 12



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 12, 03, 01  
Necy  
Necy Batista dos Reis  
Mat. SIAPE 91806

2ª CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

aplicação do comando emanado da norma. O exame da validade ou não da norma face aos dispositivos constitucionais escapa do objetivo do processo administrativo fiscal, estando fora da sua competência.

Themístocles Brandão Cavalcanti in "Curso de Direito Administrativo", Livraria Freitas Bastos S.A, RJ, 2000, assim manifesta-se:

*Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe à administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais, são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.*

*Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial, limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, verdade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditarem à administração pública a prática desses atos.*

Segundo o ilustre mestre Hely Lopes Meireles, o processo administrativo está subordinado ao princípio da legalidade objetiva, que o rege:

*O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há de embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade.*

Depreende-se daí que, para estes juristas, a função do processo administrativo é conferir a validade e legalidade dos atos procedimentais praticados pela Administração, limitando-se, portanto, aos limites da norma jurídica, na qual embasaram-se os atos em análise.

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribuiu, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Tal foi o cuidado do legislador que, para que uma norma seja declarada inconstitucional com efeito *erga homes* é preciso que haja manifestação do órgão máximo do

13



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 10, 03, 03 Necy Batista dos Reis Mat Siapc 91806
--

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

Judiciário – Supremo Tribunal Federal – que é quem dirá de forma definitiva a constitucionalidade ou não da norma em apreço.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos representantes do órgão Máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência derradeira para manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

*A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considera-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.*

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplica-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Como da decisão definitiva proferida na esfera administrativa não pode o Estado recorrer ao Judiciário, uma vez ocorrida a situação retrocitada, estar-se-ia dispensando o pagamento de tributo indevidamente, o que corresponde a crime de responsabilidade funcional, podendo o infrator responder pelos danos causados pelo seu ato.

Por sua vez, no que tange à exigência de juros de mora, é de se salientar que em devaneio algum pode ser acolhida tese qualquer que pretenda ler no dispositivo legal citado pela

BY 14



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204.01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>12, 03, 07</u> <i>Nicy</i> Nicy Batista dos Reis Mat. Sijape 91806
--

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

contribuinte, qual seja, o art. 161, §1º, do CTN, a determinação de que os juros tributários fixados devidamente em lei específica jamais podem ultrapassar a taxa de um por cento ao mês. Bem destaca, em sua oração subordinada adverbial condicional, tal norma que esta será a taxa "se a lei não dispuser de modo diverso (*sic*)". Em nenhuma, absolutamente nenhuma, proposição normativa positivada em vigor há qualquer coisa de onde se possa extrair tal inferência. Ela é, simplesmente, tirada *ex nihilo*, ou seja, da própria mente de quem assim afirma, e de nada mais. E, devido a justamente isso, por mais brilhante a respeitável que seja a mente ou, *rectius*, o pensador, constitui mero subjetivismo. Como se trata de subjetivismo, configura algo totalmente arbitrário. Portanto, nada há de objetivo, no Direito vigorante, que tenha erigido tal vedação que possa vincular a observância por parte de outrem, ora a recorrente, pois ninguém está obrigado a acatar arbitrariedades alheias.

Do contrário, a cláusula de que a lei pode estatuir em sentido diverso abre amplo leque de possibilidades, tanto para mais quanto para menos. A possibilidade de se legislar diversamente simplesmente traduz a viabilidade de que seja qualquer taxa, ou índice, que não um por cento. Não jaz ela jungida a nenhuma abertura de possibilidades menor que isto.

De fato, qualquer e todos os índices numéricos diferentes de 1% constituem o algo "diverso (índice ou taxa de juros)". O diverso é tão-somente a alteridade, equivalendo a afirmar: pode ser qualquer outro elemento do conjunto (no caso, o de índices percentuais) que não aquele tomado como paradigma inicial, o mesmo. Não significa uma determinada parcela dos outros elementos do conjunto, a exemplo dos "menores que (<)", mas sim todos esses outros, ou seja, o conjunto total com exclusão de um único elemento (aquele de que se deve guardar diversidade ou diferença, aqui o 1%). Logicamente, portanto, inexistente o limite para menos, como tampouco existe algum para mais. Por sua vez, como tal limite é ilógico, recai em arbitrariedade manifesta.

Além disso, é justamente a exegese histórica que demonstra e comprova que os juros em discussão não podem restar jungidos à taxa de 1%, pois, consoante é consabido, tais juros (os da taxa Selic), além da remuneração própria do custo do dinheiro no tempo, ou seja, os juros *stricto sensu*, abarca a correção monetária correlata, pois é espécie de juros simples, e não de juros reais, de cuja definição ainda se prescinde em nosso ordenamento, segundo declarado pelo Colendo STF no julgamento do Adin 04/91. Ora, como esta, a correção monetária, desde a promulgação do CTN até período bem recente da nossa História, com raros períodos de exceção, manteve-se acima do 1%. Obviamente os juros também têm de estar aptos a ultrapassar tal percentual, e não inescapavelmente abaixo dele.

Por tudo isso, impõe-se o resultado de que, havendo previsão legal do ente tributante autorizadora, os juros tributários podem ser superiores a 12% ao ano, não se podendo tresler o CTN como tão desassissadamente pretende a executada, conquanto disponha ele exatamente o contrário, de modo explícito.

Outra não poderia ser a conclusão a que alçou Ricardo Lobo Torres acerca:

*A critério do poder tributante os juros podem ser superiores a 1% ao mês, sem que contrastem com a lei de usura ou com o art. 192, §3º, da CF (apud Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 1998, pg. 349).*

Mais divorciada ainda da realidade é a asserção de que não haveria previsão nem permissivo legal à cobrança do índice de juros em tela. Seus instrumentos legislativos

*134* 15



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 12, 03, 07 Necy Necy Batista dos Reis Mat. Sinape 91806
--

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

veiculadores, notadamente no campo tributário, assim como o inaugural historicamente considerado, longe estão de não terem feições desta espécie. Eles são precisamente as Leis nºs 8981/95, 9069/95 (a partir desta, havendo expressa referência à denominação "Selic"), 9250/95, 9528/97 e 9779/99. Portanto, não apenas jaz a taxa em questão dentro da legalidade plena, como ainda isso certifica que há lei federal específica em sentido determinante da aplicação de taxa de juros em sentido diverso daquela a que se refere o CTN.

Demais disso, o exame de tais leis bem demonstra outro distanciamento cabal da verdade pela recorrente. Decerto, a primeira das acima mencionadas – a Lei nº 8981/95 –, *verbi gratia*, em seu art. 84, I, já consignava expressamente que a taxa em tela seria equivalente à "taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna (*sic*)". Com isso, bem se desvela que há sim, indubitavelmente, indicação legal precisa de como se afera e mensura tal taxa, a contrário do asseverado pela contribuinte. Significa, em outros termos, que ela traduz a taxa média do que o Tesouro Nacional necessita pagar para obter capital, vendendo títulos mobiliários federais no mercado interno. Claramente improcedente, pois, delinea-se a pretensão da recorrente.

Contudo, poderia ainda haver imprevisão legal específica que não traduziria ofensa à legalidade e à tipicidade. Decerto, no art. 25, I, dos ADCT, consagrou o legislador constituinte que as competências normativas atribuídas pela CF ao Congresso Nacional (no caso as leis ordinárias) que houvessem sido objeto de delegação a órgão do Executivo poderiam quedar prorrogadas. Tal prorrogação ocorreu pelas sucessivas medidas provisórias editadas, na hipótese da competência normativa do CMN, consubstanciando-se em definitivo nas Leis nºs 7763/89, 7150/83, 9069/95. Com isso, as disposições de fórmulas do CMN sobre como se efetuar o cômputo dos índices de juros no caso da taxa Selic mantêm-se hoje com força de lei, à ausência de disposição parlamentar em contrário, mas antes nessa direção.

Menor ainda é o azo de que a taxa de juros não pode ser cobrada por jazer sujeita às flutuações econômicas. Acaso a correção monetária, por definição, não é um índice variável sujeito a tais flutuações? Obviamente que sim. Entretanto, nem se há de sonhar que não possa ser cobrada, premiando os devedores renitentes, como é o caso da contribuinte. *Mutatis mutandi* idêntica lógica há de ser emprestada à taxa em questão, impondo-se a rejeição imediata de tal argumento da recorrente.

Por fim, a alegação de que o Bacen venha a definir a aludida taxa maior reprimenda ainda merece. De fato, em primeiro lugar, tem de se destacar que as normas regulamentares para aferição desse índice matemático não decorrem do Banco Central, mas sim do CMN. A depois, impende considerar que o quanto regulamentado nesse âmbito, uma vez já definida ser a taxa a média mensal das captações dos títulos da dívida pública mobiliária federal interna, emergem como meras disposições técnicas, sendo bem por isso própria do campo do regulamento, e nunca de lei. Igual fenômeno ocorre com a apuração da correção monetária. Quais produtos ou serviços terão seus preços aferidos para tanto, qual o peso ou proporção que cada um deles terá no resultado final, que locais do país serão objeto da pesquisa, bem como que proporção terão na fórmula de cálculo, se é que terão, durante que período haverá essa aferição, com qual periodicidade, que método exponencial empregará a fórmula matemática, tudo isso, dentre outros elementos, é objeto exclusivo de disposição regulamentar infralegal, no cômputo da correção ou desvalorização monetária (razão, aliás, pela qual diferentes institutos de pesquisa atingem resultados diversos, pois suas fórmulas são diferentes). Se assim se procede em relação

16



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>12, 03, 07</u> <i>HC9</i> Necy Baústa dos Reis Mat. SIAPE 91806
---

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

à correção monetária, diverso não pode ser acerca dos juros, ressalvada a hipótese de percentual fixo. Por conseguinte, nada de ilegítimo ou reprimível há na aferição desenvolvida.

Por derradeiro, a arguição de que o índice de juros utilizado seria remuneratório, escapando ao caráter moratório, não apresenta qualquer coima que comprometa o montante cobrado. Com efeito, a distinção empreendida nas denominações atribuídas aos juros de serem eles remuneratórios, moratórios, compensatórios, inibitórios, retributivo, de gozo, de aprazamento ou qualquer outra não identifica nenhum elemento próprio de sua essência jurídica. Antes, correspondem a elementos extrínsecos à mesma, residentes na teleologia de sua cobrança. São, pois, fatores heterônimos à sua concepção jurídica, servindo tão somente ao seu discurso justificatório.

São os juros frutos civis do capital, segundo é amplamente consabido. Originam-se eles da produtividade e da rentabilidade potenciais do capital. Esse, o capital, é apto a gerar mais capital acaso utilizado a tanto. Por conta disso, o uso ou a retenção do capital de alguém por outrem, tolhe esse alguém de empregar seu capital, gerando-lhe renda a ser incorporada ao seu patrimônio, ao passo que permite aquele outro que o retém a gerar para si os frutos correspondentes a esta parcela de capital. Em contrapartida, aquele que subtrai tal uso do capital de seu proprietário lídimo, retendo-o consigo, ainda que seja por ato meramente contratual, jaz jungido a lhe transferir os rendimentos que este capital produz. Assim, são os frutos apenas desse capital que cristalizam a essência do juro.

Tampouco se deve confundir os próprios juros com sua respectiva taxa. Essa somente traduz o índice matemático, geralmente expresso em percentual ou em mero valor acrescido e embutido na parcela do capital a restituir. Seria, pois, uma razão, um numerário, mesmo que consignado sob modos de cálculo diversos, enquanto os juros são o próprio *quid* que essa expressão matemática traduz, em termos de acréscimos potencializados ao capital.

Os predicativos de moratório, remuneratório, compensatório, etc., a par da contingente variação doutrinária no manuseio da denominação, espelham a *causa efficiens* usada para embasar a obrigação do pagamento dos juros. Seriam o porquê de se dever pagá-los. São, com isso, conforme acima antecipado, elementos estranhos à essência da coisa. Como são alienígenas à coisa, não podem ser empregados para sua definição. A sua vez, como são impróprios à sua definição, são absolutamente imprestáveis à sua identificação, podendo sim identificar a razão inspirante daquela obrigação de se dever os juros, mas não estes propriamente ditos. O cerne de sua essência é o de serem frutos civis do capital, sendo, pois, este o componente que se revela como uma constante identificadora dos juros ubiquamente.

Outro não é o entendimento consolidado na doutrina, a respeito da jaez dos juros, invariavelmente:

*Os juros são os frutos civis, constituídos por coisas fungíveis, que representam o rendimento de uma obrigação de capital. São, por outras palavras, a compensação que o obrigado deve pela utilização temporária de certo capital, sendo o seu montante em regra previamente determinado como uma fração do capital correspondente ao tempo da sua utilização (Antunes Varela. Das Obrigações em Geral. Vol I. 10ª ed.. Coimbra: Almedina, 2000, pg. 870, com grifos do original).*

*11 134*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>12, 03, 07</u> <i>MICJ</i> Necy Batista dos Reis Mat. Siapc 91806
---

2º CC-MF Fl. _____
--------------------------

Assim, pelo fato de que tanto nas hipóteses de serem devidos por ocasião da mora quanto nas de remuneração de empréstimos de capital ou ainda nas de recomposição de um dano, os juros conservam e mantém a mesma natureza identificadora. Pouco importa que sejam eles devidos para recompensar um capital imobilizado ou disponibilizado a outrem ou para compensar os frutos que aquele capital podia ter rendido ao seu dono se tivesse sido entregue no termo devido, pois conservam eles a mesma feição, sendo todos elementos congêneres, em relação a sua natureza, somente se modificando o fator teleológico do dever de seu pagamento, que não o integra evidentemente.

Em virtude disso, no âmbito da tributação como o aqui divisado, a predicação "moratória" apenas identifica a causa obrigacional dos juros, mas não eles próprios. Eles conservam-se com a idêntica natureza e feição dos assim chamados "juros remuneratórios" por **impropriedade técnico-linguística**. Em função disso, os juros aqui cobrados continuam a ser frutos ou rendimentos do capital, bem como o motivo que embasa sua cobrança remanesce sendo o moratório, apenas havendo emprego de índice, ou seja, expressão matemática quantificadora dos juros, em caráter flutuante, ao invés de fixo, o que não afronta nenhuma norma vigorante, antes faz cumprir várias, conforme acima elencadas.

O índice matemático configura apenas a taxa dos juros, não o juro em si. Esse, como já demonstrado, constitui o rendimento do capital, ao passo que a taxa emerge unicamente como o elemento de quantificação da obrigação, cujo aspecto material remanesce sendo o de pagar os juros, vale dizer, os frutos civis do capital. Juros esses que apenas têm sua extensão (*rectius* montante, tratando-se de obrigação pecuniária) determinada, ou determinável, pela taxa, mas não vem a ser ela, ou então sequer se poderia estar a cogitar da mensuração de uma coisa por outra, como ocorre aqui. Não se deve, nem se pode, pois, confundir e amalgamar os juros com a taxa dos juros.

Bastante precisa nesse sentido é a preleção de Letácio Jansen, a propósito:

*Na linguagem corrente, a taxa e os juros muitas vezes se confundem: diz-se, por exemplo, que a taxa é periódica, de curto ou longo prazo, ou que é limitada, quando se quer dizer que os juros são periódicos, de curto ou longo prazo, ou que são limitados. Juridicamente, porém, não se devem confundir as noções de taxa e de juros. (Panorama dos Juros no Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002, pg 31).*

Pode-se, pois, alcançar, enfim, o arremate, sem laivos de dúvidas, de que a taxa Selic obedece a devida legalidade, não havendo inconstitucionalidade qualquer nela, à similitude da TRD, nesses aspectos levantados, de maneira a inoconter vício que desautorize sua aplicação, sendo, pelo contrário, essa imperiosa, como necessidade de respeito aos preceitos legais vigentes disciplinadores da matéria.

De idêntica forma já se manifestou, a propósito, a Subprocuradoria Geral da República, nos autos do R. Esp. 215881/PR:

*Como se constata, o SELIC obedeceu ao princípio da legalidade e da anterioridade fundamentais à criação de qualquer imposto, taxa ou contribuição, tornando-se exigível a partir de 1.1.1996. E, criado por lei e observada a sua anterioridade. O SELIC não é inconstitucional como se pretende no incidente. Tampouco o argumento de superação do percentual de juros instituído no CTN o torna inconstitucional, quando muito poderia ser*

*4* 134  
18



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 13, 03, 01  
*Necy*  
Necy Batista dos Reis  
Mat. SIAPE 91806

2ª CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

*uma ilegalidade, o que também não ocorre porque se admite a elevação desse percentual no próprio Código.*

No mérito, portanto, mais do que incontendível treveja ser a total **improcedência** das alegações da recorrente, não se impondo outra alternativa além daquela de as refutar de pronto.

Conforme determinação legal, adota-se o percentual estabelecido na lei como juros de mora. Em sendo a atividade de fiscalização plenamente vinculada, não há outra medida que não seja a estrita obediência ao que dispõe a lei, nos termos do art. 142 do CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa - constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Cumpre, a esse passo, afastar também o argumento de que houve confisco, em virtude da aplicação, pela Auditoria-Fiscal, da penalidade de 75% da contribuição. A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades. E a penalidade de 75% da contribuição, para aquele que infringe norma legal tributária, não pode ser entendida como confisco.

O não recolhimento da contribuição (base da autuação ora em comento) caracteriza uma infração à ordem jurídica. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

Ressalte-se que em nosso sistema jurídico as leis gozam da presunção de constitucionalidade, sendo impróprio acusar de confiscatória a sanção em exame, quando é sabido que, nas limitações ao poder de tributar, o que a Constituição veda é a utilização de tributo com efeito de confisco. Esta limitação não se aplica às sanções, que atingem tão somente os autores de infrações tributárias plenamente caracterizadas, e não a totalidade dos contribuintes.

A seu turno, o Código Tributário Nacional autoriza o lançamento de ofício no inciso V do art. 149, *litteris*:

*Art. 149. O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

.....  
*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.*

O artigo seguinte - 150 - citado ao término do inciso V acima transcrito, trata do lançamento por homologação. A não antecipação do pagamento, prevista no *caput* deste artigo, caracteriza a omissão prevista no inciso citado, o que autoriza o lançamento de ofício, com aplicação da multa de ofício.

Quanto a alegada agressão a capacidade contributiva da autuada, deve ser ressaltado que o princípio constitucional da capacidade contributiva é dirigida ao legislador

*Necy*  
19



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11065.005757/2002-21  
Recurso nº : 127.448  
Acórdão nº : 204-01.914

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 12 / 03 / 07  
Necy  
Necy Batista dos Reis  
Mat. Siapc 91806

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

infra-constitucional, a quem compete observá-lo quando da fixação dos parâmetros de incidência, alíquota e base de cálculo. A competência da administração resume-se em verificar o cumprimento das leis vigentes no ordenamento jurídico, exigindo o seu cumprimento quando violadas, como é o caso vertente.

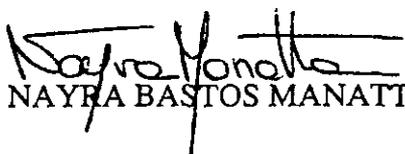
Assim sendo, estando a situação fática apresentada perfeitamente tipificada e enquadrada no art. 44, da Lei nº 9.430/96, que a insere no campo das infrações tributárias, outro não poderia ser o procedimento da fiscalização, senão o de aplicar a penalidade a ela correspondente, definida e especificada na lei.

*Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2006.

  
NAYRA BASTOS MANATTA

