



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

Processo n° 15504.729527/2014-20
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.145 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2017
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente BANCO INTERMEDIUM SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

A base de cálculo da COFINS em relação a instituições financeiras, em virtude de sua atividade, é obtida pela aplicação do disposto nos artigos 2º e 3º, caput da Lei nº 9.718/1998, aplicadas as exclusões e deduções gerais e específicas previstas nos §§ 5º e 6º do referido art. 3º.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expresso.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: a) pelo voto de qualidade, rejeitou-se a proposta do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro no sentido de converter o julgamento em diligência para sobrestamento do processo, em razão de falta de previsão regimental e, no mérito, negou-se provimento quanto à questão da tributação das receitas operacionais das instituições financeiras. Vencidos, na preliminar e no mérito, os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro apresentou a declaração de voto lida em sessão; b) por maioria de votos, excluiu-se a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Designado o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro.

assinado digitalmente

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

assinado digitalmente

Diego Diniz Ribeiro - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Versam os autos lançamento de ofício de COFINS (fls. 03/12) conforme auto de infração lavrado em 15/12/2014, relativamente aos anos-calendário 2010/2011.

Informa o Termo de Verificação Fiscal (TVF - fls. 14/23) que o banco comercial atuado está sujeito, como toda instituição financeira, à contribuição da COFINS de acordo com o regime de apuração cumulativa à alíquota de 4%. Examinando as DACON, constatou o Fisco que o contribuinte ofereceu à tributação daquela contribuição apenas as receitas do grupo contábil denominado "Rendas de Prestação de Serviço" (conta COSIF nº 7.1.700.00-9), informando em DCTF, porém calculando o valor a pagar com alíquota de 3%. Intimado a prestar esclarecimento acerca desses fatos, assim manifestou-se em 30/05/2014:

*4. Com efeito, em 19/12/2005, transitou em julgado a decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.38.00.016025-9, afastando da base de cálculo da COFINS todos os ingressos não provenientes da efetiva prestação de serviços da **Requerente**, como é o caso das receitas financeiras (invariavelmente denominadas "receitas da atividade").*

*5. Nos termos da coisa julgada formada nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.38.00.016025-9, esclarece a **Requerente** que as receitas decorrentes da efetiva prestação de serviços foram registradas no Grupo Contábil denominado "Rendas de Prestação de Serviços" (Conta COSIF nº 7.1.700.00-9) e regularmente tributadas pela COFINS, conforme primeira planilha anexa.*

(...)

*7. Contudo, esclarece a **Requerente** que as diretrizes constantes da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 são absolutamente genéricas e não levam em consideração a hipótese de a instituição financeira possuir decisão judicial transitada em*

julgado, afastando a ampliação da base de cálculo da COFINS promovida pelo art. 3º da Lei nº 9.718/98, como é o caso.”

Ou seja, constatou a fiscalização que a entidade financeira somente ofereceu à tributação da COFINS parte de sua receita operacional, alegando que o fez com arrimo na referida decisão judicial. Informa, ainda, o autor do lançamento, que o contribuinte já tinha sido objeto de anterior ação fiscal sobre a mesma matéria referente ao período de março/2006 a dezembro/2008, cuja exação foi tombada no PA 15504.019137/2010-14, sendo esta mantida no mérito, quer pela decisão de piso no Acórdão DRJ/BHE 92-31.588, de 28/03/2011, quer em sede recursal, no Acórdão CARF 3403-003.375, de 11/11/2014. Discorre o agente fiscal sobre o teor dessas decisões, concluindo sobre a decisão no *mandamus* referido pela então fiscalizada o seguinte:

11. O Mandado de Segurança nº 1999.38.00.016025-9, impetrado pelo contribuinte, cujos autos e certidão de objeto e pé estão anexos ao processo, foi objeto de acurada análise no voto que integrou o referido julgado na DRJ/BHE. Entendeu-se naquele julgamento, como também se entende, na presente ação fiscal, que, de acordo com a petição inicial, o contribuinte apenas contestou a constitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS, promovida pelo §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, não contestando a questão específica de que as receitas financeiras (receitas da atividade), auferidas pelas instituições financeiras, integrariam, ou não, como receitas operacionais, o faturamento das referidas instituições, para fins de tributação da COFINS.

...

12. Vê-se, portanto, que a decisão transitada em julgado, do referido Mandado de Segurança, não impede que se apure, nesta ação fiscal, a receita operacional do contribuinte, a qual integrou o seu faturamento nos anos-calendário de 2010 e 2011, e, conseqüentemente, constituiu a base de cálculo da COFINS. Nesse caso, não há, pois, ofensa à coisa julgada e à segurança jurídica.

13. Cabe ressaltar que a Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF do Ministério da Fazenda, órgão de segunda instância, ao julgar os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados no referido e-processo nº 15504.019137/2010-14, em sessão de 11/11/2014, manteve o entendimento da primeira instância quanto à base de cálculo da COFINS, apurada pela Fiscalização em relação ao contribuinte, a qual se constituiu no total das receitas operacionais auferidas, inclusive as receitas de intermediação financeira, aplicadas as exclusões e deduções gerais e específicas legais.

E arrematou a fiscalização:

20. Portanto, apurou-se nesta ação fiscal o conjunto das receitas operacionais contabilizadas pelo contribuinte, nos anos-

calendário de 2010 e 2011, nos seguintes grupos contábeis do Plano de Contas COSIF:

7.1 - RECEITAS OPERACIONAIS

7.1.1.00.00-1 Rendas de Operações de Crédito

7.1.4.00.00-0 Rendas de Aplicações Interfinanceiras de Liquidez

7.1.5.00.00-3 Rendas com Títulos e Valores Mobiliários e Instrumentos Financeiros Derivativos

7.1.7.00.00-9 Rendas de Prestação de Serviços

7.1.8.00.00-2 Rendas de Participações

7.1.9.00.00-5 Outras Receitas Operacionais

21. Sobre o total das receitas operacionais mensais apuradas, contabilizadas nos grupos contábeis acima descritos, foram feitas as exclusões e deduções previstas nos parágrafos 2º a 6º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, de modo a se obter a base de cálculo mensal da COFINS no período fiscalizado. Foram consideradas no levantamento fiscal as planilhas fornecidas pelo contribuinte, relativas à base de cálculo por ele apurada para o recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período fiscalizado, visto que tal contribuição tem base de cálculo similar. Tais planilhas foram elaboradas pelo contribuinte nos termos do anexo 1 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, vigente à época, e estão em conformidade com a escrituração contábil. Cópias das referidas planilhas estão anexas ao processo.

O anexo 1 (fls. 25/32) demonstra a apuração do crédito tributário sob exigência à alíquota de 4%.

Afrontado o lançamento (fls. 348/447), a 9ª Turma da DRJ/BHE, em 24/02/2016, julgou improcedente a impugnação (fls. 1025/1109). Não resignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 1119/1211), no qual, em síntese, alega:

1 - Que possui decisão com trânsito em julgado a seu favor, a qual lhe garante o cálculo e recolhimento da COFINS apenas sobre o faturamento em sentido estrito, sem a inclusão das receitas financeiras, citando o teor do Parecer PGFN/CAT nº 2.773/2007, que teria nova linha de defesa, a qual não poderia ser aplicada à recorrente, pois entende que só poderia ser aplicada aos contribuintes que "não tivessem ingressado em juízo para a discussão da matéria". Discorre longamente sobre esse ponto no tópico III.3. de sua peça recursal, postulando, em suma, que a exigência fiscal afronta os termos do que transitou em julgado no mandado de segurança 1999.38.00.016025-9. Traça paralelo entre os termos do decidido neste *writ* com o decidido em relação ao *mandamus* impetrado contra a cobrança de PIS (2006.38.00.004987-0), no qual restou explicitado pelo TRF1, julgado em outubro de 2013, "que as instituições estão obrigadas ao recolhimento do PIS sobre a receita bruta operacional de acordo com legislação específica (art. 1º/III da Lei 9.718/1998 e art. 3º, §§ 5º e 6º da Lei 9.718/1998)". Com essa afirmação, perfilha entendimento de que neste último MS "a lide foi solucionada partindo da premissa de que a matéria em discussão dizia respeito à base de cálculo do PIS especificamente para as instituições financeiras". Isso para concluir que "as discussões judiciais travadas nos autos do mandado de segurança 1999.38.00.016025-9, com decisão final transitada em julgado em favor da recorrente, incluíam também as receitas financeiras auferidas pela empresa".

2 - Quanto ao mérito, averba que "a questão da base de cálculo da COFINS para as instituições financeiras encontra-se com repercussão geral reconhecida pelo E. STF (RE nº 609.096)", frente ao que consigna que não pretende discutir nestes autos a constitucionalidade da aplicação da Lei 9.718/98 às instituições financeiras;

3 - Volta a postular a inexistência do lançamento por ausência de correta identificação da matéria tributável, alegando que o mesmo foi pautado em mera presunção de que todos os valores registrados nos grupos contábeis classificados como receitas operacionais seriam provenientes das suas atividades empresariais, "tendo a fiscalização furtado-se ao seu dever de investigação e de identificação da correta matéria tributável e, com isso, violando o artigo 142 do CTN", acostando escólio jurisprudencial administrativo que entende dar guarida à sua pretensão;

4 - Alega que a Lei 12.973/2014, que alterou o art. 12 do Decreto-lei 1.598/77, alterou o conceito de faturamento para incluir expressamente as demais receitas decorrentes da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica ao conceito de receita bruta, "anteriormente limitada ao conceito de faturamento restrito", depreendendo daí que "ao se considerar como correto o entendimento da fiscalização, a edição da novel Lei ...seria totalmente despropositada!". E conclui:

179. Obviamente não é esta a melhor interpretação. De fato, a necessidade de lei posterior à EC nº 20/98, veiculada pela Lei nº 12.973/14, confirma a posição do **Recorrente** de que – até a sua edição – estão excluídas da base de cálculo da COFINS as receitas financeiras.

5 - Tece comentários sobre as decisões prolatadas no processo 15504.019137/2010-14, de mesmo objeto mas diferentes períodos de apuração, nas quais se fundaram a decisão *a quo*. Acresce que a mesma turma julgadora (3403) no acórdão 3403-003.571 "evoluiu em seu entendimento", tendo dado provimento ao recurso interposto por outra instituição financeira. Aduziu que tal *decisum* concluiu "que as receitas financeiras e os outros ingressos não propriamente decorrentes da atividade própria da instituição financeira não devem compor a base de cálculo da contribuição";

6 - Averba que houve alteração de critério jurídico pela RFB, nos termos do art. 146 do CTN, uma vez que ao habilitar os créditos que entendia ter direito com base no que transitou em julgado no *mandamus* 1999.38.00.016025-9, teria aquela se manifestado "favoravelmente à exclusão das receitas financeiras (denominadas pela autoridade administrativa de 'receitas da atividade') da base de cálculo da COFINS". Contudo, em sequência, informa que em 29/06/2010 a DRF em Belo Horizonte "manifestou, especificamente para o recorrente, entendimento no sentido de que as receitas financeiras deveriam compor a base de cálculo da COFINS";

7 - Pugna que ainda que eventualmente o STF acolha o entendimento manifestado pela fiscalização e mantido pela decisão recorrida (com fundamento no Parecer PGFN/CAT nº 2.773/2007) não poderia ser aplicado retroativamente;

8 - Entende que mantido o auto de infração não podem ser incluídos os juros e a multa por violação ao parágrafo único do art. 100 do CTN, uma vez que "ao longo dos anos

de 2006 a 2008, a DRF em Belo Horizonte sempre se manifestou favoravelmente à exclusão das receitas financeiras da base de cálculo da COFINS. Caso não se entenda que a interpretação da recorrente tenha sido corroborada por prática reiterada da própria administração, "então necessário que se reconheça que sua conduta estava pautada, no mínimo, em dúvida razoável, a atrair a aplicação do art. 112 do CTN";

9 - Em sequência, consigna que independentemente dos argumentos já esposados, "ainda que adotadas as premissas da fiscalização, a autuação não pode ser prevalecer", uma vez que as receitas da atividade da recorrente não deveriam ser incluídas na base de cálculo por se "enquadrarem no conceito de serviço construído pelo GATS e até no Código de Defesa do Consumidor. Entende que os valores registrados nos grupos contábeis denominados "Rendas de Aplicações Interfinanceiras de Liquidez", "Rendas de Títulos e Valores Mobiliários" e "Outras Receitas Operacionais" "não podem integrar a base de cálculo da COFINS, por se constituírem de receitas financeiras atípicas, ou seja, não são receitas principais de uma instituição financeiras, como é o caso da recorrente". Discorre sobre o tema;

10 - Ao final dessa longa peça recursal, pugna pela não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, e resume seu pedido:

"i - a fiscalização não apurou corretamente a matéria tributável, violando o disposto no artigo 142 do CTN;

ii - a decisão transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.38.00.0160025-9 afastou a exigência da COFINS sobre as receitas financeiras (denominadas pela fiscalização de "receitas da atividade"), de modo que a manutenção do lançamento viola a autoridade da coisa julgada;

iii - mesmo que assim não fosse, a alteração do critério jurídico para apuração da base de cálculo da COFINS para a recorrente e manifestada, concretamente, no ano-calendário de 2010, não deve ser aplicada retroativamente para atingir fatos anteriores à sua introdução, nos termos do artigo 146 do CTN;

iv - em qualquer hipótese, não são devidos os juros e a multa, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do CTN, tendo em vista que o recorrente pautou a sua conduta de acordo com as manifestações da DRF em Belo Horizonte e da Procuradoria da Fazenda Nacional apresentadas ao longo dos anos de 2006 e 2008;

v - ou, então, deve ser afastada, ao menos, a multa aplicada diante do reconhecimento de dúvida razoável no caso concreto, nos termos do artigo 112 do CTN;

vi - independentemente do alcance da coisa julgada, os valores registrados nos grupos contábeis denominados RENDAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, RENDAS DE APLICAÇÕES INTERFINANCEIRAS DE LIQUIDEZ, RENDAS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS, RENDAS DE PARTICIPAÇÕES e OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS não podem compor a base de cálculo da COFINS; e

vii - os juros de mora não devem incidir sobre a multa de ofício lançada por falta de previsão legal.

Cientificada do recurso, informa o despacho de fl. 2717, a PFN não contraarrazou-o.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire

PRELIMINAR

Gize-se, como assentado na decisão recorrida, que a parcela da autuação referente à diferença de alíquota (de 3%, utilizada pela entidade financeira, e 4% cobrada pelo Fisco) não foi contestada, pelo que definitiva a exigência.

De início, refuta-se que a matéria tributável não tenha sido devidamente apurada pela fiscalização; mera manobra procrastinatória. Primeiramente, a peça fiscal motivou adequadamente que os termos do referido mandado de segurança não respaldava a não incidência da COFINS sobre receitas próprias, operacionais, da empresa (itens 10 a 12 do TVF fls. 14/23), em análise dos termos do que veio a transitar em julgado naquele *writ*, o que na sequência analisaremos. Restou assentado no TVF o entendimento fiscal no sentido de que não foi objeto de contestação, naquela ação judicial questão específica, que as receitas financeiras (receitas da atividade), auferidas pelas instituições financeiras, integrariam, ou não, como receitas operacionais, o faturamento das referidas instituições, para fins de tributação da COFINS. Concluiu o Fisco sobre esse ponto:

Vê-se, portanto, que a decisão, transitada em julgado, do referido Mandado de Segurança, não impede que se apure, nesta ação fiscal, a receita operacional do contribuinte, a qual integrou o seu faturamento nos anos-calendário de 2010 e 2011, e, conseqüentemente, constituiu a base de cálculo da COFINS. Nesse caso, não há, pois, ofensa à coisa julgada e à segurança jurídica.

Superado esse pressuposto, o TVF, em tópico específico ("DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL"), com arrimo no Parecer PGFN/CAT nº 2.773/2007, elaborado pela provocação da Nota Técnica RFB/COSIT 21, de 28/08/2006, assentou:

Não resta dúvida de que o referido Parecer, especialmente em suas conclusões de letras "c", "d", "e", "f", "h" e "j", acima transcritas, dispôs, taxativamente, que, em relação à COFINS, as instituições financeiras passaram a ser tributadas com base no art. 2º da Lei nº 9.718/98, o qual estabelece como base de cálculo dessa contribuição o faturamento, conceituado pelo caput do art. 3º como sendo "a receita bruta da pessoa jurídica". Além disso, a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, proferida pelo STF, não modificou o fato de que a referida base de cálculo, para as instituições financeiras, é a receita bruta da pessoa jurídica, excluídas as receitas não operacionais, com as exclusões contidas nos §§ 5º e 6º do mesmo art. 3º.

...

*Isto posto, tendo em vista que o contribuinte ofereceu à tributação da COFINS apenas parte de suas receitas, ou seja, as receitas operacionais de prestação de serviços por ele auferidas, procedeu-se à apuração das bases de cálculo mensais da COFINS nos anos-calendário de 2010 e 2011, sendo consideradas na composição das referidas bases todas as receitas operacionais auferidas (de prestação de serviços e de intermediação financeira), com as exclusões e deduções legais previstas na Lei nº 9.718/98, conforme o disposto na Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, e sua redação vigente no período fiscalizado, sendo observado ainda o disposto na Nota Técnica COSIT/SRF nº 21, de 28/08/2006, e o Parecer PGFN/CAT nº 2.773, de 13/12/2007, anteriormente citados. **Por conseguinte, as receitas não operacionais, auferidas pelo contribuinte nos anos-calendário de 2010 e 2011, não integraram as bases de cálculo da COFINS apuradas nesta ação fiscal.**(sublinhei)*

De acordo com o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), instituído pela Circular do Banco Central do Brasil nº 1.273, de 29 de dezembro de 1987, as rendas obtidas nas operações ativas e de prestação de serviços, referentes a atividades típicas, regulares e habituais da instituição financeira, são classificadas como operacionais, de acordo com o disposto no Capítulo 1 - Normas Básicas, Seção 17 - Receitas e Despesas, item 3, do referido Plano, abaixo transcrito:

"3 - As rendas operacionais representam remunerações obtidas pela instituição em suas operações ativas e de prestação de serviços, ou seja, aquelas que se referem a atividades típicas, regulares e habituais."

Portanto, apurou-se nesta ação fiscal o conjunto das receitas operacionais contabilizadas pelo contribuinte, nos anos-calendário de 2010 e 2011, nos seguintes grupos contábeis do Plano de Contas COSIF:

7.1 - RECEITAS OPERACIONAIS 7.1.1.00.00-1 Rendas de Operações de Crédito 7.1.4.00.00-0 Rendas de Aplicações Interfinanceiras de Liquidez 7.1.5.00.00-3 Rendas com Títulos e Valores Mobiliários e Instrumentos Financeiros Derivativos 7.1.7.00.00-9 Rendas de Prestação de Serviços 7.1.8.00.00-2 Rendas de Participações 7.1.9.00.00-5 Outras Receitas Operacionais 21. Sobre o total das receitas operacionais mensais apuradas, contabilizadas nos grupos contábeis acima descritos, foram feitas as exclusões e deduções previstas nos parágrafos 2º a 6º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, de modo a se obter a base de cálculo mensal da COFINS no período fiscalizado. Foram consideradas no levantamento fiscal as planilhas fornecidas pelo contribuinte, relativas à base de cálculo por ele apurada para o recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período fiscalizado, visto que tal contribuição tem base de cálculo similar.

Tais planilhas foram elaboradas pelo contribuinte nos termos do anexo 1 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, vigente à época, e estão em conformidade com a escrituração contábil. Cópias das referidas planilhas estão anexas ao processo.

Portanto, consoante o acima exposto, alegar que a fiscalização não apurou corretamente a matéria tributável tendo violado o art. 142 do CTN, fragiliza a defesa, pois absolutamente despropositada tal alegação.

Dessa forma, afasto qualquer alegação que inquine de vício o lançamento, pois o mesmo está hígido e de acordo com os preceitos quer do CTN, quer do Decreto 70.235/72.

ALEGAÇÃO DE COISA JULGADA

Verificando-se os autos do mandado de segurança nº 1999.38.00.0160259, percebe-se que a petição inicial (fls. 252/283), datada de 23/04/1999, (fls.252/283) objetiva basicamente “*que a autoridade Impetrada se abstenha de praticar quaisquer atos com o escopo de exigir a contribuição social COFINS, nos termos definidos pela Medida Provisória 1.724 de 29/10/98 e pela Lei 9.718/98 que a convalidou; vale dizer, com alíquota majorada e incidindo sobre a receita bruta da empresa e não sobre seu faturamento como antes*”, solicitando liminar para efetuar “*depósitos em juízo dos acréscimos resultantes do aumento da alíquota e da modificação da base de cálculo da COFINS tratados na Lei 9.718/98*” até a decisão definitiva da ação.

O que demanda a instituição financeira em sua peça vestibular é a aplicação da legislação anterior à Lei no 9.718/1998, ou seja, a adoção do conceito de faturamento como “*receita bruta de venda de mercadorias de mercadorias e serviços, e de serviço de qualquer natureza*” (conforme Lei Complementar nº 70/1991 e Decreto-Lei nº 2.397/1987), não havendo qualquer menção na inicial à discriminação dos serviços prestados pela instituição, ou sobre o conceito específico de receita financeira de instituições financeiras. Em suma, tal matéria (que é o objeto da exação) não foi submetida ao Poder Judiciário.

Na sentença (fls. 284/289) prolatada em 12/08/1999, também sequer se adentra nas peculiaridades da atividade da instituição, e decide-se, na linha do que vem assentando o STF, qual seja, que o conceito de faturamento é o da Lei Complementar no 70/1991, cabendo transcrever a parte dispositiva:

Por tais fundamentos, CONCEDO EM PARTE A SEGURANÇA para desobrigar a Impetrante do recolhimento dos créditos tributários resultantes da ampliação da base de cálculo e do aumento de alíquota da COFINS, perpetradas pela Lei no 9.718/98, declarando o direito à compensação dos valores recolhidos a maior, na vigência da referida Lei, com parcelas vincendas dos tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 1 do Decreto no 2.138/1997.

No âmbito do TRF1, foi provida, em 02/05/2000, a apelação da União (fls. 290/294), reformando a sentença. O Presidente daquele TRF, em 10/09/2001, não admitiu o Extraordinário (fl. 327). A entidade financeira agravou de instrumento (fls. 329/337) essa decisão, tendo o STF decidido, em 16/11/2005 (AI nº 428.8951 fls. 338/340), dar provimento

ao agravo, convertendo-o em recurso extraordinário e concedendo parcial provimento a este “*para afastar a aplicação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998*”, tendo a decisão transitado em julgado em 14/12/2005 (fl. 339).

Portanto, hialino que não há vestígio na ação judicial da matéria discutida na autuação, como quer fazer crer a recorrente, repetidamente, em sua peça recursal.

Lembre-se que a exação não objetiva insistir na tese (definitivamente afastada judicialmente) de que as receitas financeiras figurariam, ao lado das receitas de vendas de mercadorias e de serviços, na base de cálculo da COFINS. A autuação discute, sim, quais são as receitas de venda de mercadorias e serviços de uma instituição financeira, matéria sequer tangenciada no processo judicial. Ou, em outras palavras, quais seriam as receitas próprias, receitas operacionais, da autuada, tendo em conta tratar-se de um banco comercial.

Dessarte, não há qualquer prejuízo à coisa julgada no conteúdo da autuação. E não há também identidade de objeto entre o processo administrativo e o judicial, não havendo que se falar em suspensão da exigibilidade do crédito constante naquele em função deste.

Percebe-se que, ao contrário do que afirma a recorrente, a fiscalização não contrariou o entendimento expresso na decisão judicial, mas aplicou-o, isto sim, ao caso concreto, sanando junto à PGFN dúvida sobre o que seriam as receitas com venda de mercadorias/prestação de serviços, chegando à conclusão, após a resposta, de que seriam incluídas na base de cálculo da COFINS todas as receitas operacionais da instituição, lavrando a autuação.

Igualmente, afasta-se a argumentação da instituição de que a Fazenda concordou com a decisão judicial por deixar transcorrer *in albis* o prazo para apresentação de embargos, agravo regimental, ou interposição de ação rescisória. Como adredemente exposto, não se discute aqui o mérito da decisão judicial, mas seu cumprimento, esclarecendo-se o que é receita com venda de mercadorias/prestação de serviços para uma instituição financeira. Incabível falar-se, então, em ação rescisória para (re)discussão da matéria, visto que o tema em discussão nestes é outro.

Quanto às alegações em que a recorrente procura traçar um paralelo entre a ação judicial da COFINS, sobre a qual discorremos, e o mandado de segurança impetrado cujo objeto é o PIS (MS 2006.38.00.004978-0), não tomamos conhecimento pois são objetos (tributos) distintos, e a recorrente com tal frágil argumento quer, tão-somente, vingar sua tese de que o alcance das ações judiciais abarcaria as receitas financeiras, o que já refutamos.

Portanto, afasto a alegação de que o lançamento afronta a coisa julgada no *writ of mandamus* 1999.38.00.0160259.

Igualmente, afasta-se a pugnada aplicação do artigo 12 do DL 1.598/77, com a redação dada pela Lei 12.973/2014, pois esta lei, que teve por escopo atualizar a lei regente do IRPJ, discorre apenas acerca de quais receitas compreendem a receita bruta para fins de incidência desse imposto. Ou seja, inaplicável à COFINS.

AS MANIFESTAÇÃO DAS AUTORIDADES FAZENDÁRIAS

A instituição recorrente sustenta, ainda, que a PFN e a DRF/Belo Horizonte se manifestaram favoravelmente à metodologia adotada para a base de cálculo da COFINS, decorrente da ação transitada em julgado, depois mudando de posicionamento, e, assim, violando o art. 146 do CTN pela aplicação retroativa de novo critério jurídico, versado na presente autuação. Mais um frágil argumento.

Todas as manifestações da DRF/Belo Horizonte e da PGFN foram acerca dos valores depositados judicialmente ou recolhidos durante o trâmite do Mandado de Segurança nº 1999.38.00.0016025-9. Ao contrário do alegado, o contribuinte não foi submetido a um procedimento fiscal para a verificação de regularidade dos recolhimentos da Cofins, o qual pressupõe a existência de “o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto”, nos termos do art. 7º, I, do Decreto nº 70.235, de 1972. Tampouco foi expedida notificação de lançamento pelo órgão que administra o tributo, conforme dispõe o art. 11 do mesmo diploma legal.

É preciso destacar, contudo, que a matéria discutida na autuação também não se faz presente nas citadas manifestações. Veja-se que o objeto das manifestações não era uma ação fiscal para apurar a regularidade do recolhimento da COFINS, mas apenas uma checagem de recolhimentos em relação ao indicado na ação judicial (e em relação a pagamentos efetuados até 2005).

Sem embargo, improcede a alegação de mudança de critério jurídico.

Também não cabe a adoção do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, pois as manifestações da DRF/Belo Horizonte e da PGFN não se enquadram nas hipóteses elencadas naquele artigo. Não foram expedidos atos ou decisões com eficácia normativa, celebrados convênios ou sequer tais manifestações podem ser entendidas como práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas da RFB, no sentido de que as receitas da atividade poderiam ser excluídas da base de cálculo da Cofins das instituições financeiras. As manifestações em questão não representam uma norma abstrata e impessoal. Pelo contrário, tratam-se de conclusões que foram emitidas, especificamente no caso do contribuinte, referentes à discussão judicial travada nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.38.00.0016025-9. Pelos mesmos fundamentos, não há que se falar em dúvida razoável a ensejar a incidência do art. 112 do CTN.

Logo, incabível a pretensão da recorrente de afastar a imposição da multa de ofício e dos juros de mora com base na aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN.

QUESTÃO DE FUNDO - A BASE DE CÁLCULO DA COFINS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

Afirma a recorrente que todas as receitas decorrentes da efetiva prestação de serviços "construído pela análise do GATS", não deveriam ser incluídas na base impositiva da COFINS, como se de serviço elas se tratassem. Desta forma, entende que os valores registrados nos grupos contábeis denominados RENDAS DE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, RENDAS DE APLICAÇÕES INTERFINANCEIRAS DE LIQUIDEZ, RENDAS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS, RENDAS DE PARTICIPAÇÕES e OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS não podem compor a base de cálculo da COFINS. Consigna que "apenas por força de exigências formais do Plano de Contas das Instituições (COSIF) estabelecido pelo Banco Central do Brasil, são classificadas como 'receitas operacionais', mas que, substancialmente, não são receitas da atividade econômica direta e nem mesmo representam

contrapartida por prestação de serviço". Em síntese, alega que tais receitas não integram a base de cálculo das contribuições, "por não se constituírem de receitas financeiras atípicas, ou seja, não são estas as receitas principais de uma instituição financeira, como é o caso da recorrente".

É de se destacar manifestação do STF no sentido de distinguir, como se faz neste voto, as discussões sobre o conceito de faturamento (e seu alargamento pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998) e sobre a abrangência do faturamento no que se refere a receitas de instituições financeiras:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. LEGISLAÇÃO APLICADA APÓS O RECONHECIMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO SUPREMO. INCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS AUFERIDAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS NO CONCEITO DE FATURAMENTO. MATÉRIA ESPECÍFICA NÃO PREQUESTIONADA. DECISÃO DE RECONSIDERAÇÃO QUE ALTERA O CONTEÚDO DECISÓRIO E CONTRARIA AS RAZÕES DE DECIDIR DA DECISÃO RECONSIDERADA.

REABERTURA DE PRAZO PARA RECORRER. AGRAVO IMPROVIDO. I - O STF não tem competência para determinar, de imediato, a aplicação de eventual comando legal em substituição de lei ou ato normativo considerado inconstitucional. II - A discussão sobre a inclusão das receitas financeiras auferidas por instituições financeiras no conceito de faturamento para fins de incidência da COFINS não se confunde com o debate envolvendo a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98. Ausência de prequestionamento da primeira matéria, que impossibilita a análise do recurso quanto ao ponto. III Alteração da parte dispositiva de decisão, de forma a contrair ou exceder os fundamentos mantidos na decisão modificada, não configura mera correção de erro de fato, mas caracteriza nova decisão, a justificar a reabertura do prazo para recurso. IV Agravo regimental improvido. (RE 582258 AgRAgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 06/04/2010, PROCESSO ELETRÔNICO DJe086 DIVULG 13052010 PUBLIC 14052010)"

Aliás, cabe a distinção exatamente na ação judicial "gêmea" apresentada pela instituição recorrente em relação à Contribuição para o PIS/PASEP (mandado de segurança nº 2006.38.00.0049780), com acolhimento unânime da apelação da União, acordando-se:

TRIBUTÁRIO. PIS. ART 3º, § 1º, DA LEI 9.718/1998. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. 1.

1. As instituições financeiras estão obrigadas ao recolhimento do PIS sobre a receita bruta operacional de acordo com legislação específica (art. 1º, III da Lei 9.701/1988 e art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei 9.718/1998). 2. O reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/1998 pelo Supremo Tribunal Federal não influenciou a apuração da base de cálculo das instituições financeiras. 3. Apelação da União

Provida. (TRF1, 8ª Turma, AC nº 2006.38.00.0049780/ MG, Rel. Des. Novély Vilanova da Silva Reis, unânime, 18.out.2013).

Voltando aos julgados do STF, a Suprema Corte apreciou, também em Recurso Extraordinário (Segunda Turma, em 10/10/2006), com matéria similar à que está sob repercussão geral (RE 609.096/RS), o RE 400.479-8/RJ-AgR. Em tal julgamento, entendeu-se, à unanimidade, por negar provimento ao agravo regimental em relação à decisão, que, também a partir da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, entendeu não estar sujeita à incidência de COFINS (e Contribuição para o PIS/PASEP) porque a quase totalidade de suas receitas não derivariam de venda de mercadorias e prestação de serviços, por ser a empresa uma seguradora. Veja-se excerto do voto do relator, o qual se coaduna com o entendimento expresso na autuação:

“Seja qual for a classificação que se dê às receitas oriundas dos contratos de seguro, denominados prêmios, o certo é que tal não implica na (sic) sua exclusão da base de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, mormente após a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 dada pelo Plenário do STF. É que, conforme expressamente fundamentado na decisão agravada, o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária em comento envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.”

E nesse mesmo julgado, esclarece o Ministro Cezar Peluso que:

“Uma das teses do acórdão recorrido está em aberta divergência com a orientação da Corte, cujo Plenário, em data recente, consolidou, com nosso voto vencedor declarado, o entendimento de inconstitucionalidade apenas do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando assim a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais (cf. RE 346.084PR, Rel. orig. Min. Ilmar Galvão; RE 357.950RS; RE 358.273RS e RE 390.840MG, Rel. Min. Marco Aurélio, todos julgados em 09.11.2005. Ver Informativo STF nº 408, p.1).”

Após a referida declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, foram efetuadas diversas alterações em tal lei (uma delas, pela Lei nº 11.941/2009, expressamente revogando o § 1º do art. 3º). O *caput* do referido art. 3º, reconhecido como constitucional, estabelecia, em sua redação original, que o faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Assim, em que pesem algumas alterações de texto, permanecem hígidos os comandos da Lei que estabelecem a base de cálculo (faturamento art. 2º) e sua identidade com a receita bruta (art. 3º, *caput*), assim como as exclusões (art. 3º, § 2º).

Tendo em vista as peculiaridades tanto do setor financeiro como do setor de seguros, passaram a existir (ainda ao tempo dos fatos narrados no presente processo) disposições específicas para eles. Os §§ 5º e 6º do art. 3º, incluídos em 2001, externaram tratamentos aplicáveis a pessoas referidas no § 1º do art. 22 da Lei no 8.212/1991 (“bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas”):

“§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para fins da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (Incluído pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001)

a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Incluída pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001)

b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Incluída pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001)

c) deságio na colocação de títulos; (Incluída pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001)

d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Incluída pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001)

e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (Incluída pela Medida Provisória 2.158-35, de 2001)

A lista de exclusões, por óbvio, é exaustiva e não exemplificativa, e o comando legal, em virtude da Súmula CARF nº 2, não admite questionamento administrativo em relação à constitucionalidade. Qualquer das exclusões e deduções, de caráter geral (§5º) ou específico (§6º), é aplicável sobre a receita bruta, para efeito de apuração da COFINS na instituições com o mesmo objeto social da recorrente.

Tomando como constitucional o comando legal, seria absolutamente contraditório considerar, como se deseja no recurso voluntário, que as únicas receitas a compor

a base de cálculo fossem as registradas na conta COSIF referente a “rendas de prestação de serviços”. Veja-se que praticamente a totalidade das exclusões específicas previstas no § 6º é absolutamente incompatível com a adoção do conceito restritivo pleiteado. Daí estarem as matérias “exigibilidade do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras das instituições financeiras” e afastamento da “incidência do disposto no art. 3º, §§ 5º e 6º, da Lei no 9.718/1998” conectadas no Tema no 372, com repercussão geral reconhecida pelo STF.

Assim, assumindo como constitucionais as disposições dos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei no 9.718/1998, menor relevância adquire a discussão sobre eventual aplicação do GATS ou do Código de Defesa do Consumidor na definição de serviços em relação a instituições financeiras. De qualquer sorte, ambas as normas são efetivamente definidoras de serviços (uma em caráter internacional e outra no âmbito brasileiro), sendo passíveis de aplicação em matéria tributária, buscando não distorcer os conteúdos de direito privado, na linha seguida pelo art. 110 do CTN. A aplicação do Código de Defesa do Consumidor às atividades das instituições financeiras foi inclusive reconhecida pelo STF, como destacado no julgamento *a quo*.

Em suma, não é restrita como se deseja no recurso voluntário a leitura do dispositivo legal, mas na forma disciplinada, à época dos fatos previstos na autuação, pela Instrução Normativa no 247/2002 (sendo a matéria hoje tratada pela Instrução Normativa no 1.285/2012). Ambas as instruções normativas esclarecem e enumeram as deduções e exclusões aplicáveis, gerais e específicas, tomando como base as receitas operacionais.

As rendas de operações de crédito, rendas de aplicações interfinanceiras de liquidez, rendas de títulos e valores mobiliários e instrumentos financeiros derivativos, rendas de participações e outras receitas operacionais, objeto do lançamento, são nitidamente contas de receitas operacionais, sobre as quais, sem sombra de dúvida, incide a COFINS.

Improcedentes, assim, as alegações expressas no recurso voluntário, em relação e este tópico.

Nesse mesmo sentido decidiu a extinta Terceira Turma da Quarta Câmara desta Seção no Acórdão nº 3403-003.375, de 11/11/2014, também em relação à COFINS do mesmo contribuinte, porém em relação a período de apuração distinto (01/03/2006 a 31/12/2008), assim ementado na parte em questão:

COFINS. BASE DE CÁLCULO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

A base de cálculo da COFINS em relação a instituições financeiras, em virtude de sua atividade, é obtida pela aplicação do disposto nos arts. 2º e 3º, caput da Lei no 9.718/1998, aplicadas as exclusões e deduções gerais e específicas previstas nos §§ 5º e 6º do referido art. 3º.

Em remate, **entendo escorreito o lançamento quanto a incidir COFINS sobre as referidas receitas elencadas no auto de infração, posto tratarem-se de receitas operacionais da entidade financeira. E mais, toda receita advinda da atividade operacional de uma empresa, seja qual for seu ramo de atividade, é faturamento, e, portanto, sobre ele incidem as contribuições em apreço.**

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Nesse ponto, adoto o entendimento inserto no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF, julgado em 15/03/2013. Repiso o voto do relator, Henrique Pinheiro Torre, vazado nos seguintes termos, o qual tomo como fundamento de decidir.

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do art. 113 do CTN.

Ao seu turno o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no caput do art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a Hermes ou a uma Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Para eliminar quaisquer dúvidas que ainda restassem, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento sobre a matéria, conforme **AgRg no REsp 1.335.688-PR**, julgado em **04/12/2012**:

EMENTA:

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.

Embora o caso paradigmático aresto tratasse de exação de tributo estadual, asseverou o Ministro relator do Agravo:

Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Assim, devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

É como voto.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Voto Vencedor

Diego Diniz Ribeiro - Redator Designado

1. Com a devida vênia, ousou divergir do Ilustre Relator com relação à incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, entendendo que assiste razão à Recorrente. Isto porque inexistente no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência. Para tanto, valho-me do posicionamento já externado pela Conselheira *Thais de Laurentiis Galkowicz* e com o qual adiro no seguintes termos:

Com efeito, o artigo 61, caput e §3º da Lei n. 9.430, de 37 de dezembro de 1996 (“Lei n. 9.430/96) dispõe que sobre os “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, (...) não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora”, e que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora”.

O comando do citado artigo, portanto, determina que sobre os débitos_(tributos) será aplicada multa de mora quando pagos a destempo, e sobre os débitos aplicar-se-á, igualmente, os juros de mora. Contudo, a multa de ofício não foi incluída no débito tributário para fins de aplicação dos juros. Seria de fato “ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput”, nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan (Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013).

Vê-se, assim, que a literalidade do artigo separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas.

Parece ter assim andado o legislador buscando estar em sintonia com as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (“CTN”), com o status de lei complementar que tem ao dar cumprimento às funções estipuladas pelo artigo 146 da Constituição Federal.

Efetivamente, o CTN além de claramente separar a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3º) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário), em seu artigo 161

coloca que 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.”

O artigo 161 do CTN, destarte, desintegra as penalidades do crédito tributário para fins de aplicação dos juros. Afinal, caso quisesse que as penalidades estivessem abarcadas pela locução “crédito”, no início do dispositivo, não as teria destacado e dado tratamento diferenciado ao final do mesmo dispositivo legal.

Ressalto que não se está aqui a olvidar que a separação entre crédito tributário (do ponto de vista do Fisco, o que corresponde ao débito tributário, do ponto de vista do contribuinte) e penalidades, do artigo 161 do CTN, colide com outras normas trazidas pelo próprio CTN, vale dizer, o artigo 113¹ combinado com o artigo 139,² os quais, lidos conjuntamente, levam à conclusão de que o crédito tributário abarca toda a obrigação principal, composta tanto pelos tributos como pelas penalidades pecuniárias devidas pelo contribuinte aos Cofres Públicos.

Tal incoerência, contudo, não é suficiente para afastar a dissociação entre crédito/débito tributário e penalidades, estampada tanto no artigo 161 do CTN como no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, quando tratam especificamente a incidência dos juros sobre os valores devidos pelos contribuintes ao Fisco. Em ambos os dispositivos somente há autorização para a incidência de juros (no âmbito federal representado pela SELIC) sobre o crédito/débito, entendido como aquele decorrente de fatos gerados de tributos, mas não sobre as penalidades tributárias.

As incoerências da legislação tributária são diversas, cabendo aos órgãos julgadores solucioná-las da maneira mais lógica e justa possível, que é justamente o que aqui se pretende, chegando, das razões acima expostas, à conclusão pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nesse sentido vem caminhando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013; Acórdão 3402-002.862, de 26 de janeiro 2016), porém ainda não consolidada.

Assim, ao meu ver, é nesse sentido que deve ser interpretada a Súmula CARF n. 4,³ cujo teor impõe o reconhecimento como devida a SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. São sim devidos os juros SELIC, mas

¹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

² Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

³ Súmula CARF nº 4: 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”

tão somente sobre os tributos no período de inadimplência, e não sobre eventuais multas de ofício cobradas no mesmo suporte documental (auto de infração).

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

Neste ponto, insta mencionar que não seria aplicável ao presente caso o art. 43, da Lei n.º 9.430/96, mencionado no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, "exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente", tratando-se, portanto, de "Auto de Infração sem tributo" nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

"Seção V - Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Auto de Infração sem Tributo

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifo nosso)

Como se depreende do relatório, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de ofício sobre o valor do tributo não recolhido (IPI), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

Por fim, cumpre tecer alguns comentários sobre o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, que poderia ser citado como fundamento da posição em sentido contrário a aqui exposta.

Trata-se do AgRg no REsp 1.335.688-PR, segundo o qual:

"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."

Com a devida vênia ao Egrégio Tribunal, entendo que a decisão ali alcançada não merece guarida. Para ser mais precisa, por uma análise acurada do teor do julgamento, entendo que o STJ

ainda não se manifestou sobre a específica questão aqui discutida, pois no AgRg no REsp 1.335.688-PR não foi trazido um único fundamento de decidir a respeito da dicção do artigo 61 caput e §3º da Lei n. 9.430/96, apresentada alhures, tendo sido a decisão calcada em acórdãos do próprio órgão que não resolvem ao tema. Explico.

No Recurso Especial n. 1.335.688, bem como no Agravo de Instrumento de mesmo número, as razões de decidir do Ministro Relator Benedito Gonçalves se limitam a afirmar que o acórdão do TRF da 4ª Região, objeto de reclame do contribuinte, ao decidir pela incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício espelhou a jurisprudência firmada pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, justamente como consta no trecho da ementa acima citado, quais sejam: o REsp 1.129.990/PR e o REsp 834.681/MG.

Ocorre que no REsp 1.129.990/PR, segundo os dizeres do Ministro Castro Meira (Relator) "a questão devolvida a este Superior Tribunal de Justiça consiste em saber se a multa decorrente do inadimplemento de ICMS sujeita-se à incidência de juros de mora, como defende o Fisco Estadual, ou sequer integra o crédito tributário e, portanto, não pode sofrer este acréscimo, conforme a tese adotada pelo acórdão hostilizado." Não são necessárias maiores digressões para chegar a conclusão de que se a matéria analisada pelo STJ nesse caso dizia respeito à tributo estadual (ICMS), de modo que não foi objeto de apreciação a legislação federal que fundamenta o presente voto (artigo 61 caput e §3º da Lei n. 9.430/96). Com efeito, o r. acórdão teve como base unicamente as normas constantes dos artigos 113, 139 e 161 do CTN.

Na mesma problemática incorre o REsp 834.681/MG, no qual discutia-se, em primeiro lugar, a aplicabilidade da taxa Selic como índice legítimo de correção monetária e juros de mora para a correção de débitos do contribuinte perante a Fazenda Pública estadual (de Minas Gerais, in casu). Como segundo ponto enfrentado pelo STJ aparecia a incidência dos juros sobre a multa de ofício que, por óbvio, também se limitava ao âmbito da legislação estadual, provável razão pela qual mais uma vez o Tribunal silenciou sobre a exegese do artigo 61, caput e §3º da Lei n. 9.430/96.

Constata-se, assim, que os precedentes utilizados como alicerce para a decisão do AgRg no REsp 1.335.688-PR não tangenciaram especificamente os dizeres do artigo 61 caput e §3º da Lei n. 9.430/96. Por essa razão não vislumbro qualquer razão para alterar o posicionamento majoritário que vem sendo adotado por esse Colegiado, a respeito da falta de previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal.

2. Nestes termos, voto por dar provimento ao recurso voluntário para a excluir a aplicação da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado.

Diego Diniz Ribeiro - Redator Designado.

Declaração de Voto

1. Como bem pontuado pelo douto relator do caso, trata-se de auto de infração que tem por escopo exigir COFINS referente ao período compreendido entre janeiro de 2010 e dezembro de 2011. Não obstante, como também desenvolvido no preciso relatório, a questão gravita em torno de saber qual a extensão do coisa julgada formada em favor da recorrente no mandado de segurança autuado sob o n. 1999.38.00.016025-9, o que, por sua vez, perpassa por definir o conceito de receita para instituições financeiras.

2. Em suma, a questão aqui debatida é exatamente aquela pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal e retratada em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida (RE n. 609.096). A citada repercussão geral está retratada pela ementa abaixo transcrita:

EMENTA

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. INCIDÊNCIA. RECEITAS FINANCEIRAS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. CONCEITO DE FATURAMENTO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

(STF; RE 609096 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 03/03/2011, DJe-080 DIVULG 29-04-2011 PUBLIC 02-05-2011 EMENT VOL-02512-01 PP-00128).

3. Tecidas tais considerações, insta desde já destacar que, ao meu ver, o presente caso pode ser albergado por duas decisões possíveis, porém excludentes entre si, as quais serão devidamente detalhadas a seguir.

I. Da aplicação subsidiária do CPC/2015 e o sobrestamento do feito

4. A primeira decisão possível para o presente caso é a de sobrestar seu julgamento até que haja decisão definitiva do RE n. 609.096, haja vista o caráter vinculante do precedente que se formará em tal julgamento.

5. Para se chegar a tal conclusão, convém registrar que não é de hoje que o legislador nacional, sob o pretexto de buscar uma pretensa aproximação de um distante modelo de *Common Law*, tem criado inúmeros dispositivos legislativos no sentido de prestigiar a figura do precedente, em especial quando tal precedente é vinculado por um Tribunal Superior. Daí, e.g., a criação da repercussão geral, por intermédio da Emenda Constitucional n. 45/04.

6. Referida valorização – ainda que aparente – de um modelo de *stare decisis* é renovada com o advento do CPC/2015, em especial com o disposto no seu art. 926⁴, norma que oferece importantes vetores para a busca de uma verdadeira valorização dos precedentes.

⁴ "Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente."

Não obstante, o art. 927 do citado *Codex*⁵ densifica tais valores, na medida em que prescreve os tipos formais de decisão aptos a veicular um precedente de caráter vinculante.

7. Logo, o que se observa é que o reconhecimento quanto à repercussão geral do RE nº 609.096 já denota que o advento do precedente a ser formado apresentará um caráter transubjetivo e vinculante, o que obrigará que a *ratio decidendi* daí extraída seja seguida pelos demais órgãos judiciais e também pela Administração Pública, exatamente como prevê o *caput* do citado art. 927 do CPC. Busca-se, com isso, salvaguardar a unidade material das decisões de caráter judicativo e, conseqüentemente, o tratamento igualitário entre jurisdicionados que se encontrem em situações análogas e, por fim, uma segurança jurídica de índole substancial.

8. Aliás, é exatamente em razão de tais valores que o CPC/2015 prescreve que, na hipótese de recurso extraordinário afetado por repercussão geral, **todos os demais processos** (sem distinção entre processos administrativos e judiciais) deverão ser sobrestados, até que haja decisão no chamado *leading case*. É o que prevê o art. 1.035, §5º do CPC⁶.

9. A questão, todavia, que deve ser aqui debatida é se tal dispositivo deve ou não ser convocado no âmbito dos processos administrativos tributários. Para tanto, insta analisar o que dispõe o art. 15 do CPC⁷. Segundo referido dispositivo, as disposições do CPC *devem* ser aplicadas de forma supletiva e subsidiária, ou seja, atribuem-se às normas do CPC, respectivamente, uma função normativo-substitutiva e também uma função normativo-integrativa.

10. Para a questão aqui analisada, o que interessa é o caráter subsidiário do CPC/2015 e, conseqüentemente, sua função normativo-integrativa, que pode ser vista por duas perspectivas.

11. A primeira delas com base na embolorada ideia de que o direito se perfaz pelo intermédio exclusivo da lei, calcada, pois, na concepção de um divinal legislador que não deixa comportamentos sociais sem prescrições normativas e que, quando isso eventualmente ocorre, o próprio direito legislado cria mecanismos no sentido suplantar tais buracos, o que se dá por intermédio de institutos como a analogia, os princípios gerais do direito e a equidade. Aí então a função integrativa clássica do CPC/2015 em face de uma lacuna legislativa referente ao processo administrativo tributário.

⁵ "Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados."

⁶ "Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

(...).

§ 5º Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional."

⁷ "Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente."

12. Todavia, uma visão mais moderna deste caráter subsidiário da lei parte do pressuposto de que tal norma integrativa deverá ser convocada de modo a potencializar os valores que lhes são próprios, bem como os valores do próprio Direito enquanto método de resolução, com justiça, de problemas de convivência humana. Nesse sentido, quando se fala no caráter subsidiário do CPC, sua convocação no processo administrativo, inclusive o tributário, deve ser no sentido de potencializar os princípios constitucionais do processo civil, dentre os quais se destacam os seguintes: integridade, unidade e coerência das decisões de caráter judicativo, de modo a também tutelar, reflexamente, igualdade de tratamento a jurisdicionados em situações análogas e, por fim, segurança jurídica.

13. Assim, com base em tais premissas, na hipótese de recurso extraordinário afetado por repercussão geral, o sobrestamento prescrito no já citado art. 1.035, §5º do CPC, também deve se estender aos processos administrativos de caráter tributário, pois, dessa forma, estar-se-á prestigiando os sobreditos valores jurídicos, tão importantes para o Direito.

14. Não obstante, mesmo que se empregue a função integrativa de uma norma subsidiária em um sentido clássico, ainda sim a solução aqui proposta (sobrestamento do processo administrativo tributário) seria a única resposta cabível para o caso em tela. E isso porque, ao se analisar as disposições **legais** que tratam do processo administrativo tributário (Decreto n. 70.235 e lei n. 9.784/99), é impossível encontrar qualquer prescrição normativa que trate do problema aqui enfrentado, qual seja, o que fazer com processo administrativo que apresente recurso com causa de pedir autônoma e cujo teor está pendente de julgamento no âmbito judicial, em sede de processo com caráter transindividual. Não havendo disposições legais nas leis que tratam o processo administrativo tributário, deve ser aplicado de forma subsidiária o CPC.

15. Nem se alegue que o RICARF deu solução para essa questão, uma vez que a hipótese aqui tratada (sobrestamento de casos afetados por repercussão geral no STF) foi propositadamente suprimida do atual Regimento Interno deste Tribunal, o que demonstraria a pretensa intenção deste ato normativo regimental em afastar o citado sobrestamento. Não é crível imaginar que a omissão do veiculador do RICARF seja capaz de, positivamente, criar norma jurídica e, o que é pior, criar uma suposta norma que gritantemente conflita com os valores de igualdade e segurança jurídica que devem conformar toda e qualquer decisão de caráter judicativo.

16. Ademais, também não há que se falar que o disposto no art. 62, §§ 1º e 2º do RICARF⁸ resolveriam essa questão. Primeiramente pela falta de subsunção, já que o citado

⁸ "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

dispositivo fala de vinculação deste Tribunal na hipótese de decisão já proferida pelo STF ou pelo STJ, o que não é o caso dos autos. Não obstante, ainda que fosse possível convocar analogamente tais dispositivos, o que se cogita aqui apenas de forma hipotética, ainda sim restaria impossível o afastamento do art. 15 do CPC no caso em concreto. E isso porque um regimento interno, passível de veiculação autocrática ou antimajoritária por parte de um circunstancial Presidente de um Tribunal Administrativo ou Ministro da Fazenda não pode se sobrepor ao que estabelece uma legislação federal fruto de longo e exaustivo debate democrático promovido no âmbito das casas do Congresso Nacional, sob pena de, em última *ratio*, simplesmente esvaziar o art. 15 do CPC de qualquer conteúdo, ou seja, indevidamente admitir que mero regimento interno, regularmente veiculado por simples portaria ministerial, tenha a aptidão de revogar lei federal.

17. Aliás, em 23/02/2017, caso em tudo semelhante ao presente foi decidido no sentido da suspensão do processo administrativo que tramita neste Conselho: no curso do Recurso Extraordinário nº 566.622/RS, de relatoria do Ministro *Marco Aurélio Mello*, oportunidade em que procedeu-se à suspensão dos processos que tramitam neste Conselho acerca de matéria idêntica, decidida de maneira favorável à contribuinte pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em **decisão pendente de publicação**:

A Fundação Armando Álvares Penteado, admitida no processo como interessada, requer a comunicação, mediante ofício, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF acerca da suspensão dos processos que versem a mesma matéria do extraordinário.

(...). Relata a ausência de implementação da medida no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, vinculado ao Ministério da Fazenda, responsável pelo exame dos recursos contra atos formalizados no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. Afirma que a recusa do Órgão decorre da falta de previsão regimental a respaldar a suspensão dos processos.

Ressalta a iminência de julgamento, no CARF, de processo administrativo relevante para a entidade. Notícia a expedição de ofício, pela Secretaria Judiciária, a todos os tribunais do território nacional, não tendo havido comunicação aos órgãos administrativos.

(...) Em se tratando de processo sob repercussão geral, surgem conseqüências danosas. Uma vez admitida, dá-se o fenômeno do sobrestamento de processos que, nos diversos Tribunais do País, versem a mesma matéria, sendo que hoje há previsão no sentido do implemento da providência requerida § 5º do artigo 1.035 do Código de Processo Civil.

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973. e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)."

(...) A entrega da prestação jurisdicional deve ocorrer conciliando-se celeridade e conteúdo. Daí a necessidade de atentar-se para o estágio atual dos trabalhos do Plenário. Dificilmente consegue-se julgar, fora processos constantes em listas, mais de uma demanda, o que projeta no tempo, em demasia, o desfecho de inúmeros conflitos de interesse.

No caso, tem-se quatro votos proferidos no sentido da inconstitucionalidade do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991. Enquanto isso, o Poder Público continua aplicando-o, gerando dificuldades de toda ordem para entidades beneficentes.

(...) Implemento a medida acauteladora, suspendendo, nos termos do artigo 1.035, § 5º, do Código de Processo Civil, o curso de processos que veiculem o tema, obstaculizando o acionamento, pela Administração Pública, do artigo 55 da Lei nº 8.212/1991" - (seleção e grifos nossos).

18. Em 07/03/2017 foi expedido o Ofício nº 594/R endereçado ao Presidente deste Conselho com cópia da decisão do Ministro *Marco Aurélio Mello* que suspendeu os processos administrativos que tratam da matéria. Logo, não há dúvida quanto à aplicação subsidiária do art. 1.035, §5º do CPC no caso em comento.

19. Diante deste quadro, voto pelo sobrestamento do presente processo administrativo até que haja ulterior e definitiva decisão no RE n. 609.096, a ser julgado pelo STF.

20. Caso, todavia, a proposta de sobrestamento alhures desenvolvida não seja acolhida por esse colegiado, mister se faz a análise do mérito da lide aqui desenhada, o que resultaria em suma segunda decisão possível para o caso em comento. Vejamos.

II. Dos reflexos da coisa julgada na instância judicial para a resolução da presente demanda administrativa

21. Como visto ao longo do presente processo administrativo, o fundamento central do recurso voluntário do contribuinte é no sentido de que a coisa julgada formada no bojo do mandado de segurança autuado sob o n. 1999.38.00.016025-9 impediria o advento da presente autuação. Nesse diapasão, mister se faz uma análise da demanda judicial proposta pelo contribuinte para, ato contínuo, verificar quais são os reflexos para esta instância administrativa. Assim, convém primeiramente analisar o pedido formulado pelo contribuinte no já citado *writ* para então se delimitar a amplitude/extensão da correlata atividade jurisdicional⁹ e, conseqüentemente, seus efeitos no presente processo administrativo. E referido pedido, com especial ênfase para o seu item 4, foi assim deduzido pelo contribuinte (fls. 282/283):

⁹ O dever de prestar jurisdição é fruto do exercício do direito de ação, o qual se materializa por intermédio da petição inicial. E é ali, na petição inicial, que o jurisdicionado, por meio do seu pedido, delimita a extensão do correlato dever jurisdicional. Daí, inclusive, que provém as vedações de julgamentos “ultra”, “extra” e “citra petita” e também o princípio do dispositivo.

VII - DO PEDIDO

Tendo em vista o exposto requer a Impetrante a este incluíto juízo:

1. A concessão de liminar para que a Impetrante deposite em conta bancária aos cuidados do juízo as diferenças resultantes da modificação da base de cálculo e do aumento da alíquota da Cofins alterada nos termos da Lei nº 9.718/98, até a decisão definitiva da presente ação, e que tais depósitos permaneçam na respectiva conta, não sendo carreados os valores para o chamado "caixa único" do governo.
2. Na seqüência do feito a notificação da autoridade coatora para que preste no prazo legal as informações que julgar necessárias.
3. A intimação do Ministério Público para o oferecimento de seu necessário parecer.
4. A concessão da segurança pleiteada para:
 - a) que reconhecida a total inexigibilidade das modificações trazidas pela Lei nº 9.718/98, que se abstenha a autoridade coatora de exigir a contribuição Social Cofins com a base de cálculo incidente sobre a receita da Impetrante e com o aumento de alíquota de 1%;
 - b) em atenção à eventualidade, mesmo entendendo este incluíto juízo exigível a Cofins com base na receita da Impetrante, que se abstenha a Autoridade Coatora de impedir que a Impetrante compense as diferenças resultantes do aumento de 1% da alíquota da Cofins, não compensadas com a CSLL devida em determinado período – em decorrência da relação desfavorável lucratividade/faturamento - com os valores da CSLL devida em períodos de apuração posteriores e com os valores devidos à título de demais contribuições sociais arrecadadas pela Fazenda Nacional;
 - c) que, acaso deferida a liminar, ao final do feito, se acatada a total inexigibilidade das alterações combatidas, seja determinado o saque integral dos depósitos pela Impetrante;
 - d) que, também em atenção a eventualidade, em caso de rejeição parcial das teses defendidas pela Impetrante, convertido o depósito em pagamento.

que se abstenha a autoridade coatora de impedir a imediata compensação do montante correspondente a diferença do aumento da alíquota da Cofins, com os valores da CSLL devida pela Impetrante em períodos de apuração posteriores e com os valores devidos à título de demais contribuições sociais arrecadadas pela Fazenda Nacional;

- e) que a autoridade coatora se abstenha de impedir que a Impetrante compense, com os demais tributos vincendos arrecadados pela Receita Federal aí incluída a própria Cofins exigida nos termos da legislação anterior a Lei nº 9.718/98 e parcelamentos decorrentes, sem quaisquer restrições, os valores já indevidamente recolhidos do tributo combatido, em vista das impropriedades apontadas;
- f) que, ainda em atenção ao princípio da eventualidade, caso rejeitados todos os demais fundamentos do pedido, que a autoridade coatora se abstenha de impedir que a Impetrante compense, com os demais tributos vincendos arrecadados pela Receita Federal, aí incluída a própria Cofins, sem quaisquer restrições, os valores indevidamente recolhidos do tributo combatido no mês de fevereiro de 1999, em vista da ofensa à anterioridade nonagesimal.

22. Ao apreciar a inicial do *mandamus* impetrado é possível constatar que a discussão então travada ou, para ser mais técnico processualmente, a causa de pedir próxima da lide, refere-se à inconstitucionalidade ou não do conceito de faturamento trazido pelo art. 3º. da lei n. 9.718/98. É o que se observa, v.g., dos seguintes excertos da petição inicial do *writ* (fl. 258):

1. A análise da Lei nº 9.718/98 nos mostra que este diploma normativo, através do § 1º do seu artigo 3º, ao estender o conceito de faturamento para englobar todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, recriou, para efeitos fiscais, o próprio conceito de faturamento.
2. Assim, através desse inoportuno diploma legal, o faturamento, que sempre fora compreendido como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, passaria a corresponder a todas as receitas auferidas pela empresa, inclusive as financeiras.
3. Ocorre que, conforme visto, o inciso ' I ' do artigo 195 da Constituição então vigente, não previa a receita bruta como fonte para incidência de qualquer contribuição social mas sim, em termos estritos e categóricos, o faturamento.
4. O fato é que a Constituição vigente, quando da edição da Lei nº 9.718/98, ao referir-se expressamente ao faturamento em seu artigo 195 como uma das possíveis bases para a tributação dos empregadores via contribuições sociais, obviamente lançou mão de um conceito jurídico sedimentado desde longa data pelo direito privado, conceito este de conotação verdadeiramente universal, utilizado com o mesmo significado pelas ciências econômicas, pelas ciências contábeis e mesmo pelas demais ciências sociais.
5. Em outras palavras, para a Constituição vigente à época da edição da Lei nº 9.718/98 - em consonância com o uso corrente do termo em todas as searas do Direito - faturamento significava o total das receitas decorrentes das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.
6. Posto isto, torna-se claro a inconstitucionalidade desta redefinição do conceito de faturamento promovida pela Lei ordinária nº 9.718/98.

23. Percebe-se, pois, que ao delimitar os contornos da sobredita lide por meio da sua peça inicial, o contribuinte o fez em termos genéricos, quer dizer, se limitou a pleitear o reconhecimento incidental quanto à inconstitucionalidade do art. 3º. da lei n. 9.718/98, de modo então que a incidência da exação aqui tratada recaísse sobre o seu faturamento, então entendido como o fruto da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e da prestação de serviços.

24. Em resposta a tal pedido - insista-se, genérico - o contribuinte obteve uma solução jurisdicional também de caráter genérico, conforme se constata do trecho do voto proferido em seu favor em que essa questão é diretamente tratada (fls. 338/339):

(...).

No julgamento do RE n. 357.950, Rel. Marco Aurélio, Sessão de 90.11.05, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reafirmou o entendimento acima citado e declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da lei n. 9.718, de 1998, em face do disposto no artigo 195, I, da Carta Magna, com a redação anterior à Emenda Constitucional n. 20, de 11 de dezembro de 1998.

(...).

Assim, dou provimento ao agravo, converto-o em recurso extraordinário (art. 544, §§ 3º e 4º, do CPC) e, desde logo, dou-lhe parcial provimento (art. 557, § 1º - A, do CPC), para afastar

a aplicação do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718. de 1998. Sem honorários (súmula n. 512/STF).

(...).

25. Em suma, a decisão transitada em julgado reconheceu, de forma incidental, a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da lei n. 9.718/98, prescrevendo, pois, que a COFINS só poderia ser exigida com base nos valores auferidos pelo contribuinte a título de (i) venda de mercadorias, (ii) de mercadorias e serviços e (iii) da prestação de serviços.

26. Em suma, é possível concluir que (i) o contribuinte possui decisão judicial transitada em julgado reconhecendo, também de forma genérica, que (ii) apenas as suas receitas egressas de serviços¹⁰ prestados estariam sujeitas à incidência da COFINS o que, em oposição (iii) exclui dessa incidência receitas de outras naturezas, em especial receitas financeiras.

27. Em momento algum, todavia, discute-se o que é serviço para as instituições financeiras, como fora bem destacado pelo Relator do presente caso. Não houve, pois, qualquer debate acerca de quais atividades desenvolvidas pela Recorrente devem ser juridicamente tratadas como serviço e quais não. Logo, em princípio, a decisão proferida em favor da recorrente (autos n. 1999.38.00.016025-9) e transitada em julgado não é, por si só, motivo suficiente para afirmar que a autuação aqui realizada é ofensiva à coisa julgada. Para tanto, é indispensável analisar tal decisão em conjunto com as atividades exercidas pela recorrente e objeto da presente autuação. É o que faremos a seguir.

III. Das atividades desempenhadas pela recorrente e que foram objeto da autuação

28. Conforme se observa do relatório de fls. 14/23, as "receitas" auferidas pela recorrente e que foram objeto de autuação são as seguintes:

7.1 - RECEITAS OPERACIONAIS

7.1.1.00.00-1 Rendas de Operações de Crédito

7.1.4.00.00-0 Rendas de Aplicações Interfinanceiras de Liquidez

7.1.5.00.00-3 Rendas com Títulos e Valores Mobiliários e Instrumentos Financeiros Derivativos

7.1.7.00.00-9 Rendas de Prestação de Serviços

7.1.8.00.00-2 Rendas de Participações

7.1.9.00.00-5 Outras Receitas Operacionais.

29. Dentre as receitas acima destacadas, a Recorrente aduz que a coisa julgada se estenderia às seguintes rubricas: (i) rendas de aplicações interfinanceiras de liquidez, (ii) rendas de títulos e valores mobiliários e (iii) outras receitas operacionais (fls. 1.197 e s.s.), uma vez que tais rubricas não se enquadrariam no conceito de receita operacional do contribuinte. Nesse sentido, alega que tais atividades estão registradas contabilmente no item

¹⁰ Segundo Marçal Justen Filho, serviço consiste na "prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito privado, mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral". ("in" "O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-Lei 406/68", Revista Dialética de Direito Tributário, v. 3, p. 66.).

"receita operacional" em razão do conceito de serviço construído pelo Acordo Geral sobre Comércio de Serviços da Organização Mundial do Comércio (GATS - OMC), bem como em razão do disposto no Código de Defesa do Consumidor.

30. Importante desde já registrar que o registro contábil feito pela recorrente não é suficiente para definir a natureza jurídica das operações correlatas, já que a contabilidade deve limitar-se a registrar fatos e não criá-los. É o que dispõe, inclusive, o art. 1º, *caput*, da lei n. 10.833/03¹¹. Logo, convém analisar cada uma das atividades realizadas pela recorrente e que foram objeto da autuação para verificar se tais atividades se enquadram ou não no conceito de receita para fins de incidência de COFINS.

31. Antes, entretanto, de desenvolver esse mister, é importante delimitar aqui o conceito de receita para fins de incidência de COFINS. Nesse sentido, uma primeira qualidade do signo receita é tratar-se de um ingresso financeiro com fins de definitividade patrimonial¹². Ressalte-se, entretanto, que essa repercussão patrimonial de caráter definitivo não é suficiente para delimitar o conteúdo semântico-jurídico do signo receita. Para tanto, é indispensável que tal entrada seja uma riqueza nova¹³ e, ainda, tenha uma relação de pertinência com a atividade empresarial daquele que auferir o ingresso. Aliás, essa relação de pertinência entre a causa do ingresso e a atividade empresarial desenvolvida pela pessoa jurídica não passou despercebida pelo Conselheiro *Antonio Carlos Atulim* quando proferiu declaração de voto retratada no Acórdão n. 3402-003.072 e cujo trecho transcrevo abaixo:

(...) embora exista autorização na constituição para a tributação da "receita" em geral, o legislador não se valeu dessa faculdade, pois não só vinculou "a totalidade das receitas" ao termo "faturamento", mas também excluiu expressamente da incidência as receitas não operacionais nos parágrafos 3º dos arts. 1º dessas duas leis.

Nas cabeças dos arts. 1º de ambas as leis, a menção ao termo "faturamento", limita a amplitude do "total das receitas auferidas" ao total das receitas operacionais, uma vez que as receitas não-operacionais não se identificam com faturamento, já que não decorrem da execução do objeto social da pessoa jurídica.

Tal afirmação parece ser confirmada pelos parágrafos 3º dos dois dispositivos citados, que se encarregaram de excluir da incidência das contribuições as receitas não operacionais, nos seguintes termos:

¹¹ "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil."

¹² É por isso que, 'v.g.', o arrendamento mercantil não é tratado como receita, exatamente como orienta CPC n. 06:

"Os pagamentos do arrendamento mercantil operacional devem ser reconhecidos como despesa numa base de linha reta durante o prazo do arrendamento mercantil, a não ser que outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal do benefício do usuário."

¹³ Nesse sentido são as lições de Fábio Pallaretti Calcini, quando aduz que para precisar o conceito de receita "é preciso identificar a relação de causalidade entre a origem da entrada e seu reflexo patrimonial. Somente pode ser considerada receita o ingresso que compreenda a uma causa inicial ou primária, isto é, receita nova. ('in' "PIS. COFINS. Faturamento. Receita. Ingressos obtidos de fornecedores." 'in' "Revista Dialética de Direito Tributário n. 213. São Paulo: Dialética, junho-2013. pp.170/171.

(...).

32. Ainda no mesmo sentido é o voto da Conselheira *Maria Teresa Martínez López* (acórdão n. 9303-002.618), *in verbis*:

(...).

De se observar, a partir desta definição, a receita ainda traz consigo a característica de ser o produto que vem de fora do patrimônio empresarial, mas que é derivado de dentro, por decorrer de atos, operações ou atividades da empresa, ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, e de que resulte algum benefício direto para a pessoa que o remunera por isso.

(...). (g.n.).

33. Nessa linha de raciocínio, é possível concluir que receita é (i) ingresso financeiro (ii) com caráter patrimonial que (iii) apresente uma relação de pertinência com as atividades empresariais desenvolvidas por uma determinada pessoa jurídica. Todos esses elementos configuradores do conceito de receita devem estar concomitantemente presentes para que, de fato, exista receita para fins exacionais.

34. Fixada essa premissa, agora sim é possível verificar se, no caso decidendo, as rubricas autuadas se enquadram ou não no conceito de receita para fins de incidência da COFINS.

III.a Do grupo contábil "outras receitas operacionais"

35. Da análise da documentação apresentada pelo contribuinte, em especial dos balancetes para o período fiscalizado, é possível perceber que, dentro do grupo contábil em análise, destacam-se os seguintes registros: (i) recuperação de créditos baixados como prejuízos, (ii) recuperação de encargos e despesas, (iii) reversão de provisões e (iv) juros recebidos em razão do pagamento em atraso de financiamentos concedidos.

36. Em relação à (i) recuperação de créditos baixados como prejuízos e (iii) reversão de provisões, a questão é regida pelo art. 1º, inciso I da lei n. 9.701/98, *in verbis*:

Art.1o Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:

I - reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como prejuízo, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação 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;

(...).

37. Por sua vez, o supracitado § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 assim prevê:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...).

§ 1o No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.

38. Percebe-se, portanto, que no caso da Recorrente [banco comercial e de investimento (objeto social fl. 62)] os lançamentos contábeis aqui mencionados (recuperação de créditos baixados como prejuízos e reversão de provisões) não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

39. Já em relação à recuperação de encargos e despesas o que se tem é a recuperação de valores adiantados pela recorrente em favor dos seus clientes. Por outro giro verbal, a recuperação desses importes nada mais é do que uma recomposição patrimonial da recorrente, não configurando, pois, uma riqueza *nova*, o que impede a incidência da contribuição em tela por não se amoldar ao conceito de receita. Trata-se de mero ingresso, mas não de receita, exatamente como desenvolvido no tópico imediatamente anterior do presente voto.

40. Por fim, os juros recebidos em razão do pagamento em atraso de financiamentos concedidos configuram receita financeira, exatamente como prevê o art. 373 do RIR/99:

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

41. Por sua vez, em se tratando de receita financeira, não há que se falar em incidência de COFINS em desfavor da recorrente, haja vista a coisa julgada formada em seu favor no autos do mandado de segurança n. 1999.38.00.016025-9 e já referida no presente voto.

42. Diante de tais considerações, ousou divergir do douto Relator do caso e voto por afastar a exigência da COFINS para o grupo contábil outras receitas operacionais.

III.b Do grupo contábil "rendas de título e valores mobiliários"

43. No aludido grupo contábil estão aqueles valores percebidos pela recorrente em razão da aplicação de recursos próprios no mercado financeiro, retratados pela aplicação em fundos de investimentos, títulos de renda fixa, títulos de renda variável, dentre outras aplicações.

44. Em se tratando de recurso próprio do banco, o ganho obtido com a aplicação configura típica hipótese de receita financeira, a qual, como já visto alhures, está fora do espectro de incidência da COFINS em razão da decisão judicial transitada em julgado em favor da recorrente.

45. Com a devida vênia, dirirjo novamente do I. Relator neste tópico em particular para também afastar a pretensão fiscal do grupo contábil "rendas de título e valores mobiliários".

III.c Do grupo contábil "rendas de aplicações interfinanceiras de liquidez"

46. Por fim, o último grupo contábil objeto de tributação por parte de fiscalização é aquele denominado rendas de aplicações interfinanceiras de liquidez. Trata-se, pois, da aplicação de recursos próprios da recorrente no âmbito da CETIP S.A. - Balcão Organizado de Ativos e Derivativos.

47. Segundo o Manual de Operações da CETIP, as aplicações interfinanceiras são aquelas realizadas entre instituições financeiras. É o que se observa, por exemplo, do relato dos "depósitos interfinanceiros (com ou sem garantias)"¹⁴, *in verbis*:

DI - Depósito Interfinanceiro (com ou sem Garantia)

O DI é um instrumento financeiro destinado à transferência de recursos entre Instituições Financeiras.

Podem receber Depósitos Interfinanceiros: os Bancos Múltiplos, Bancos Comerciais, Caixas Econômicas, Bancos de Investimento, Bancos de Desenvolvimento, Sociedades de Crédito, Financiamento e Investimento, Sociedades de Crédito Imobiliário, Companhias Hipotecárias, Associações de Poupança e Empréstimo, Cooperativas de Crédito e Sociedades de Arrendamento Mercantil.

48. Nesse sentido, a CETIP é uma sociedade anônima autorizada por lei (lei n. 10.214/01) para, dentre outras funções, patrocinar essas aplicações interfinanceiras, ou seja, essas aplicações realizadas exclusivamente entre bancos. Percebe-se, assim, que os valores registrados nesse grupo contábil são aqueles auferidos pela recorrente com tais aplicações. Logo, é possível concluir que tais valores também apresentam natureza de receita financeira, o que mais uma vez faz incidir a coisa julgada em favor da recorrente.

49. Neste esteio, também dirirjo, *data venia*, do douto Relator do caso para também afastar a pretensão fiscal do grupo contábil "rendas de aplicações interfinanceiras de liquidez".

¹⁴

Acessado em 19/05/2017:
https://www.cetip.com.br/informacao_tecnica/regulamento_e_manuais/manuais_de_operacoes/Outros_Instrumentos_de_Captacao/instrumentos_captacao.pdf

Processo nº 15504.729527/2014-20
Acórdão n.º **3402-004.145**

S3-C4T2
Fl. 2.774

Dispositivo

50. *Ex positis*, ouso divergir do I. Relator do caso e **voto** por (i) suspender o julgamento do presente processo até que haja decisão em definitivo do RE n. 609.096 ou, caso essa proposta de julgamento seja superada, **voto** por dar integral provimento ao recurso voluntário interposto, nos termos das considerações aqui lançadas.

51. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Conselheiro.