



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

Processo nº 16327.720462/2016-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.226 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de abril de 2018
Matéria PIS/COFINS
Recorrente ITAÚ SEGUROS DE AUTO E RESIDÊNCIA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2011 a 30/12/2013

PIS/COFINS. REGIME CUMULATIVO. SEGURADORAS. RECEITAS FINANCEIRAS. INVESTIMENTOS COMPULSÓRIOS. RESERVAS TÉCNICAS. INCIDÊNCIA.

Integram a base de cálculo das contribuições de PIS/Cofins no regime cumulativo as receitas financeiras auferidas pelas seguradoras em investimentos compulsórios dos recursos das reservas técnicas, nos termos do Decreto-Lei nº 73/66.

A realização desses investimentos compulsórios, tipificada como inerente ao desenvolvimento do objeto social das seguradoras, inclui-se no conceito de faturamento, assim entendido como a soma das receitas oriundas do exercício da atividade empresarial da pessoa jurídica.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. APÓS VENCIMENTO. INCIDÊNCIA. SÚMULAS CARF NºS 04 E 05.

Não sendo o caso de depósito do montante integral, os juros de mora incidem sobre o crédito tributário não pago até o seu vencimento, nele incluso a multa de ofício. Aplica-se ao crédito tributário decorrente da multa de ofício o mesmo regime jurídico previsto para a cobrança e atualização monetária do crédito tributário decorrente do tributo.

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.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Renato Vieira de Avila, Thais De Laurentiis Galkowicz, Carlos Augusto Daniel Neto e Maysa de Sá Pittondo Deligne, que davam provimento ao Recurso sob o fundamento de que o investimento compulsório não poderia ser considerado faturamento da pessoa jurídica seguradora. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro declarou-se impedido, sendo substituído pelo Conselheiro suplente Renato Vieira de Avila.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Renato Vieira de Avila (Suplente), Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Vinicius Guimarães (Suplente convocado) e Carlos Augusto Daniel Neto. Ausente justificadamente o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que foi substituído pelo Suplente convocado Vinicius Guimarães.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Fortaleza que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Versa o processo sobre autos de infração para exigência de PIS/Pasep e Cofins no regime cumulativo, no valor total de R\$ 20.613.299,61, já incluídos multas e juros moratórios, referentes aos períodos de apuração entre 06/2011 a 12/2013.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, entendeu a fiscalização que "as reservas técnicas obrigatórias são inerentes e estão integradas ao negócio das sociedades seguradoras, pelo que sua aplicação constitui atividade típica de tais empresas. Portanto, as receitas financeiras decorrentes da referida aplicação são operacionais".

Segundo a fiscalização, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em 13/12/2007, por meio do Parecer PGFN/CAT Nº 2.773/2007, firmou o seguinte entendimento:

c) relativamente ao PIS e ao COFINS, a partir da entrada em vigor da Lei nº 9.718, de 1998, as instituições financeiras e as seguradoras passaram a ser tributadas com base no art 2º da citada Lei, o qual estabelece como base de cálculo dessas contribuições o faturamento, conceituado pelo caput do art 3º como sendo “a receita bruta da pessoa jurídica”;

d) o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que ampliou o conceito de receita bruta para abarcar as receitas não operacionais foi considerado inconstitucional pelo STF nos RREE nº 346.084, 357.950, 358273, 390.840;

e) a declaração de inconstitucionalidade citada na letra “d” não tem o condão de modificar a realidade de que para as instituições financeiras e seguradoras a base de cálculo da COFINS e do PIS continua sendo a receita bruta da pessoa jurídica, com as exclusões contidas nos §§ 5º e 6º do mesmo art. 3º, sem abarcar, todavia as receitas não operacionais, eis que o art 2º e o caput do art. 3º não foram declarados inconstitucionais;

(...)

A autuação também se sustenta nos entendimentos exarados nas Soluções de Consulta RFB nº 91/2012 e nº 249/2012.

Cientificada da autuação, a interessada apresentou impugnação, na qual alegou, em síntese por ela efetuada, o que se segue:

i. A ausência de fato gerador do PIS e da COFINS no auferimento das receitas financeiras autuadas, mormente em razão da atividade empresarial exercida pela Recorrente, da obrigatoriedade legal dos Investimentos Compulsórios e, subsidiariamente, da mera natureza de juros dos Investimentos Compulsórios;

ii. A impossibilidade de alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, sendo que tal entendimento afrontaria a Lei nº 9.718/98, em sua redação vigente à época dos fatos, isto é, com o seu art. 3º, §1º, já revogado pela Lei nº 11.941/09, bem como violaria o art. 110 do CTN, dada a alteração do conceito de faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS sob o regime cumulativo, nos termos do caput art. 3º da Lei nº 9.718/98;

iii. Subsidiariamente, o descabimento da multa punitiva in casu, eis que, no momento do lançamento, os pretensos débitos lançados encontravam-se coma exigibilidade suspensa e os MSs PIS/COFINS encontravam-se sobrestados em função do RE 609.096/RS em que se discute a não incidência de PIS e COFINS sobre receitas financeiras; e

iv. Ainda, subsidiariamente, a inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício, na hipótese de ser mantida.

O julgador de primeira instância não acatou os argumentos da impugnante, sob os seguintes fundamentos:

- A Solução de Consulta nº 83 – Cosit, de 24 de janeiro de 2017, exarada no processo nº 16327.721207/2012-11, em resposta à consulta formulada pela XL Seguros Brasil S/A, concluiu que as receitas financeiras auferidas pelas companhias seguradoras a partir dos investimentos compulsórios subsumem-se ao conceito de faturamento, porquanto típica daquilo que representa seu objeto social, razão pela qual devem integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins.

- As Soluções de Consulta expedidas pela Cosit vinculam os julgadores das DRJ. Assim, com base na fundamentação da Solução de Consulta nº 83/2017 – Cosit, afasta-se as alegações

da Impugnante quanto à exclusão das receitas dos investimentos compulsórios da base de cálculo do PIS e da Cofins, mantendo, por conseguinte, as contribuições lançadas.

- No caso do MS do PIS verifica-se que a Impetrante solicita a apuração da contribuição mediante a aplicação da alíquota de 5% sobre o Lucro Líquido (sistemática do PIS Repique) e a não incidência da contribuição sobre as receitas de prêmios. Já aqui se discute a incidência do PIS sobre as receitas das aplicações compulsórias. No caso do MS relativo à Cofins, há um pedido genérico para adoção de um conceito restrito de faturamento para fins de definição da base de cálculo da Cofins, bem como um pedido de compensação de valores pagos indevidamente segundo os critérios da Lei 9.718/98, matéria esta cujos limites se diferenciam claramente dos de que trata o presente processo, que, repita-se, cuida exclusivamente da incidência do PIS e Cofins sobre as receitas dos investimentos compulsórios. Logo, afasta-se, desde já, a hipótese de renúncia à instância administrativa prevista no art. 87 do Decreto nº 7574/2011 e a consequente extinção do presente processo administrativo.

- Analisando as peças do MS relativo ao PIS anexas aos presentes autos (fls. 514/550), constata-se que em nenhum momento a Impetrante obteve medida judicial suspensiva da exigibilidade de créditos tributários. Além de não ter obtido liminar, o mandado foi negado no mérito, tanto na sentença de primeiro grau, quanto no Acórdão do TRF. O efeito suspensivo dos recursos Especial e Extraordinário tem como consequência tão somente a suspensão dos efeitos da decisão recorrida. Se em nenhum momento ao longo do MS a impetrante obteve a suspensão da exigibilidade dos tributos, não há como a suspensão dos efeitos do acórdão do TRF gerar, por mera consequência direta, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários. Importante observar que a Medida Cautelar foi deferida “em parte” e “tão somente para atribuir efeito suspensivo aos Recursos Especial e Extraordinário”. Em nenhum momento a decisão judicial fala em “suspensão da exigibilidade dos créditos tributários”, mesmo tendo essa suspensão sido pedida expressamente na cautelar. Pretendesse o magistrado suspender a exigibilidade dos créditos tributários teria sido expresso nesse sentido. Assim, os créditos tributários do PIS de que trata este processo não se encontravam com a exigibilidade suspensa quando dos lançamentos em causas, razão porque deve ser mantida a multa de lançamento de ofício.

- Também no MS da Cofins, jamais a Impetrante solicitou ou teve deferido em seu favor medida liminar ou de mérito expressa suspendendo a exigibilidade de créditos tributários. A sentença concessiva da segurança limita-se a reconhecer a exigibilidade da Cofins com o afastamento dos termos da Lei nº 9.718/93, porém, em nada se manifesta quanto ao tratamento das receitas financeiras, tampouco concede medida suspensiva da exigibilidade de créditos tributários. Ao apreciar o Recurso de Apelação, o TRF confirmou os termos da decisão dos Embargos de Declaração. Vale dizer: ratificou o entendimento de que receitas de prêmios integram a base de cálculo da Cofins das seguradoras, assim como as demais receitas típicas do seu objeto social.

- Apesar de não constituir litígio no presente processo, entende-se como correta a exigência de juros sobre a multa de ofício lançada, quando vierem a ser aplicados, nos termos do art. 161 do CTN e do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Cientificada da decisão de primeira instância em 10/04/2017, a contribuinte apresentou o recurso voluntário em 09/05/2017, mediante o qual repisa as alegações de primeira instância e acrescenta outras, sob os seguinte tópicos:

III.1 da improcedência do lançamento em função da ausência de Fato Gerador do PIS e da COFINS no Auferimento das receitas Financeiras Autuadas

i. Definição de atividade empresarial, notadamente aquela exercida pela Recorrente;

ii. Obrigatoriedade legal dos Investimentos Compulsórios; e

iii. Subsidiariamente, a ausência de natureza operacional das receitas financeiras decorrentes de Investimentos Compulsórios;

III.2 Da Improcedência do Lançamento em Função da Impossibilidade de Alargamento da Base de Cálculo do PIS e da COFINS

III.3 Subsidiariamente: da suspensão da exigibilidade dos pretensos Débitos Lançados e Do Descabimento da Multa Punitiva in casu

III.4 Subsidiariamente: necessário afastamento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, sustentando, em síntese:

a) O alcance das decisões judiciais obtidas pela recorrente não abordaram a temática das receitas financeiras e tampouco determinaram a suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

b) O STF nos Res nº 357.950- 9/RS, 390.840-5/MG, 358.273-9/RS e 346.084-6/PR (leading cases), que examinaram os arts. 2º e 3º da Lei nº. 9.718, de 1998, considerou inconstitucional apenas o § 1º do art. 3º da referida Lei, enquanto os demais artigos citados foram reputados constitucionais, expurgando-se do ordenamento jurídico a expansão da base de cálculo das contribuições em causa para aquelas receitas não operacionais. Nos referidos recursos extraordinários o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que 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.

- A Lei nº 12.973/2014 reafirmou a orientação jurisprudencial assimilando de forma idêntica o entendimento do STF para incorporá-lo ao texto legal do Decreto-Lei 1598/77, art. 12, inciso IV, e da Lei 9718/98, art. 3º.

- A própria Constituição Federal, no inciso V, do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), já previa como base de cálculo das contribuições sociais para os contribuintes enquadrados como instituições financeiras ou assemelhadas (§ 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91), mencionando expressamente a “receita operacional bruta”.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Com a revogação do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pela Lei nº 11.941/2009, a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração cumulativo, passou a ser definida como a receita bruta disciplinada na forma do art. 2º e do art. 3º, *caput* da Lei nº 9.718/98; do art. 2º, *caput* da Lei Complementar nº 70/91; do art.

2º, inciso I e do art. 3º, *caput* da Lei nº 9.715/98, abaixo transcritos com suas redações alteradas no decorrer do tempo:

Lei nº 9.718/98:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

~~*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)*~~
(...)

Lei Complementar nº 70/9:

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.
(...)

Lei nº 9.715/98

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;
(...)

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.
(...)

Dessa forma, para a apuração da base de cálculo, no regime cumulativo, da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem ser consideradas as receitas decorrentes do exercício do objeto social da pessoa jurídica, ou seja, todas as receitas resultantes das cotidianas atividades empresariais do sujeito passivo.

Esse raciocínio baseia-se no fato de que o conceito de "receita bruta" para as referidas contribuições deve ser buscado na legislação do imposto de renda, como esclarecido na Solução de Consulta nº 91 - SRRF08/Disit, de 2 de abril de 2012:

(...)

19 Ressalte-se que o art. 3º da Lei nº 9.715, de 1998, remete expressamente à legislação do imposto de renda a busca da definição de receita bruta; ao passo que a LC nº 70, de 1991, embora não o faça de forma expressa, traz, em seu art. 10,

parágrafo único, comando segundo o qual aplica-se à Cofins “subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda”. Da leitura conjunta dos arts. 278 a 280 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), conclui-se que compreendem a receita bruta da empresa todas as receitas de venda de bens ou serviços que constituam objeto da pessoa jurídica. Para melhor clareza, reproduzem-se os dispositivos pertinentes:

“Art. 278. Será classificado como lucro bruto o resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 2º).

Parágrafo único. O lucro bruto corresponde à diferença entre a receita líquida das vendas e serviços (art. 280) e o custo dos bens e serviços vendidos - Subseção III (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, inciso II).

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

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

Art. 280. A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 1º).”

20 Convém esclarecer que por objeto da pessoa jurídica entende-se aquele constante de seu contrato social ou o que na prática seja verificado, pelas atividades habitualmente por ela exercidas, quando estas se afastam do objeto presente no contrato social ou estatuto da companhia.

(...)

Esse entendimento também não destoa da acepção do termo "faturamento" dada Ministro Cezar Peluso, no RE nº 346.084/PR, nos seguintes termos:

(...)

A fatura, emitida pelo vendedor, sempre representou a compra e venda mercantil, que, no contexto da legislação comercial então vigente, era a expressão genérica das vendas inerentes ao exercício da atividade do comerciante.

Com a deslocação histórica do foco sobre a importância econômica e a tipificação dogmática da atividade negocial, do conceito de comerciante para o de empresa, justificava-se rever a noção de faturamento para que passasse a denotar agora as vendas realizadas pela empresa e relacionadas à sua ‘atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços’, como consta hoje do art. 966 do Código Civil.

Essa interpretação já era preconizada por GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO, em artigo publicado em 1986:

(...)

Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base

de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado.

Noutras palavras, o fato gerador constitucional da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação.

(...)

Nessa linha, também decidiu o STF¹, sob a relatoria do Ministro Peluso, que "O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária 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".

Assim, a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da lei 9.718/98, com a posterior revogação expressa do dispositivo, não implica que as receitas financeiras, as rendas de operações de crédito com empréstimos e financiamentos e de aplicação de depósitos interfinanceiros, das instituições financeiras ou equiparadas, não estão sujeitas ao PIS e Cofins quando estejam compreendidas no conceito de faturamento.

O faturamento corresponde, dessa forma, à receita bruta da pessoa jurídica, assim considerada como a soma das receitas decorrentes da atividade típica da empresa, correspondente ao seu objeto social ou rotineiramente efetuada, quando esta não corresponda aos objetivos expressos em seu ato constitutivo

O entendimento acima é independente do fato de que a Medida Provisória nº 627, convertida na Lei nº 12.973/2014, alterou o art. 3º da Lei nº 9.718/98, para fazer constar expressamente que o faturamento compreenderia também a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 7.598/77. Pode-se dizer que o dispositivo teve sua redação aperfeiçoada, mas nada impede que a redação original do art. 3º da Lei nº 9.718/98 ("O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica"), seja interpretada na forma efetuada pela fiscalização.

A determinação do significado e alcance do termo "faturamento" constante na lei, no contexto da realidade social vigente, é legítima atividade de interpretação da norma pelo agente administrativo que não se enquadra na conduta vedada ao legislador ordinário pelo art. 110 do CTN.

Diante da identidade entre a receita bruta e a atividade empresarial desenvolvida pela pessoa jurídica, dentro da acepção adotada para o termo "faturamento", há de ser rejeitada a tese da recorrente de que a atividade empresarial deveria ter o propósito de entregar utilidade, conveniência, valores e benefícios a terceiros. O faturamento não pressupõe a relação contraprestacional. As receitas auferidas pela pessoa jurídica, ainda que não decorram da ação de "faturar", quando tenham origem em atividade relacionada ao seu objeto social, integram o seu faturamento.

No caso, tratando a recorrente de uma empresa de seguros, não existe controvérsia acerca da obrigatoriedade de investimento de capital para a formação de reservas obrigatórias, compostas de reservas técnicas, fundos especiais e provisões, nos termos do Decreto-lei nº 73/66.

¹ RE 371258 AgR, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, julgado em 03/10/2006, DJ 27-10-2006 PP-00059 EMENT VOL-02253-04 PP-00722.

Dessa forma, em consonância com o conceito de faturamento acima delineado, afigura-se correto o entendimento de que, para as instituições financeiras e equiparadas, dentre as quais se encontram as sociedades seguradoras, a lei estabelece certas atividades a serem por elas exercidas, caracterizando a existência de um objeto social legalmente tipificado. Assim, as receitas decorrentes de tais atividades legalmente compulsórias integram o faturamento dessas instituições.

O Tribunal Regional da 3ª Região já decidiu no mesmo sentido acerca das receitas financeiras oriundas de reservas técnicas, conforme ementas abaixo:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEI Nº 9.718/98. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA OPERACIONAL. RESSEGURADORA. PRÊMIO E RECEITAS FINANCEIRAS. 1 - Resseguradoras são empresas que cobrem parte dos riscos de uma empresa de seguros através de tratados de resseguro, nos quais o ressegurador assume o compromisso de indenizar a companhia seguradora pelos danos que possam vir a acontecer em decorrência de suas apólices de seguro. 2 - Como bem consignado na r. sentença, "as atividades típicas das seguradoras e resseguradoras não compreendem somente a prestação de serviço de seguro ou resseguro", mas também a operação no mercado financeiro, "inclusive por força de norma expressa no artigo 84 do Decreto-lei n.º 73/66, que estabelece a obrigatoriedade de constituição de reservas técnicas, fundos especiais e provisões, para a garantia de todas as suas obrigações". 3 - Cumpre observar que o "Agenciamento, corretagem ou intermediação de (...) de seguros (...)" já constava do item 45 da lista de serviços anexa à LC nº 56/87, bem como consta do item 10.01 da LC nº 116/2003, que a revogou. 4 - Ademais, os "serviços de seguros e os relacionados com seguros" - tais como seguros diretos (incluindo cosseguros), resseguros e retrocessão, atividades de intermediação de seguro (corretagem, agência), serviços auxiliares aos seguros (consultoria, atuária, avaliação de riscos e indenização de sinistros) - estão inclusos no serviço financeiro, nos termos do item 5 do Anexo sobre Serviços Financeiros do Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS), firmado na Rodada Uruguai do GATT (1994) e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, caracterizando-se como serviços típicos das instituições financeiras, de modo que as receitas financeiras e as receitas de prêmio devem integrar a noção de faturamento ou de receita bruta da Lei nº 9.718/98. 5 - Por se tratar de pessoa jurídica a que se refere o § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, a impetrante não se beneficiou da declaração de inconstitucionalidade da base de cálculo da contribuição ao PIS proferida nos Recursos Extraordinários 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084. 6 - Com efeito, por se sujeitarem a regramento próprio, para as seguradoras a base de cálculo do PIS e da COFINS continuou sendo o faturamento (art. 2º), assim entendido como "a receita bruta da pessoa jurídica" (caput, art. 3º), com as exclusões contidas nos parágrafos 5º e 6º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. 7 - Ressalte-se que o critério definidor da base de incidência do PIS como o resultado econômico da atividade empresarial vinculada aos seus

objetivos sociais não foi alterado com a declaração de inconstitucionalidade supracitada. 8 - Quanto ao tema, o Ministro Cezar Peluso, no julgamento do RE 400.479-AgR/RJ, de sua relatoria, assim se manifestou: "Seja qual for a classificação que se dê às receitas oriundas dos contratos de seguro, denominadas prêmios, o certo é que tal não implica na 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, (...), 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". 9 - Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 pelo Pleno do STF (RE 357.950), em relação à base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS no que tange às instituições financeiras e seguradoras também foi objeto do Parecer PGFN/CAT Nº 2773/2007, datado de 28 de março de 2007, que concluiu: "(...) que a natureza das receitas decorrentes das atividades do setor financeiro e de seguros pode ser classificada como serviços para fins tributários, estando sujeita à incidência das contribuições em causa, na forma dos arts. 2º, 3º, caput e nos §§ 5º e 6º do mesmo artigo, exceto no que diz respeito ao "plus" contido no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, considerado inconstitucional por meio do Recurso Extraordinário 357.950-9/RS e dos demais recursos que foram julgados na mesma assentada". 10 - Não há que se falar, pois, no caso vertente, em exclusão das receitas financeiras (oriundas de reservas técnicas e aplicações livres de recursos), tampouco das receitas de prêmio, da base de cálculo do PIS e da COFINS. 11 - Apelação não provida. (AMS 00083437120154036100, DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, TRF3 - TERCEIRA TURMA, e-DJF3 Judicial DATA:24/03/2017) [negritei]

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PIS E COFINS. LEI Nº 9.718/98. SEGURADORA. ART. 22, § 1º, LEI 8.212/91. BASE DE CÁLCULO. ATIVOS GARANTIDORES DE RESERVA TÉCNICA. RECEITA BRUTA OPERACIONAL. INCIDÊNCIA. SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 91 DA SRF EM SÃO PAULO. 1. Em relação à aplicação da Lei nº 9.718/98 às empresas de seguros privados, como é o caso da impetrante, o C. STF manteve incólume o caput do art. 3º, nos termos do RE 357.950. 2. Em suma, as seguradoras não são beneficiadas pela declaração de inconstitucionalidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, pelo Supremo Tribunal Federal, por se sujeitarem a regramento próprio (arts. 2º e 3º, caput e parágrafos 5º e 6º, da Lei 9.718/98). 3. Especificamente no caso de empresas de seguros privados, cumpre ressaltar, que a própria Lei nº 9.718/98, em seu art. 3º, § 6º, II, prevê quais são as deduções e exclusões possíveis na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, a saber: o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos. 4. na hipótese dos autos, a incidência das contribuições ao PIS

e à Cofins sobre as receitas financeiras oriundas dos Ativos Garantidores de Reservas Técnicas é medida que se impõe, pois tais valores resultam da atividade empresarial típica da seguradora, resultantes de parte dos prêmios captados de seus clientes e investidos no mercado financeiro, integrando, desta feita, o seu faturamento. 5. Tal entendimento restou consignado na Solução de Consulta nº 91, publicada pela Superintendência da Receita Federal em São Paulo, segundo a qual as receitas de seguradoras geradas com a aplicação de valores reservados ao pagamento de sinistros são tributadas pelo PIS e pela Cofins. 6. Segundo interpretação dada pela Receita Federal, o rendimento proveniente das reservas técnicas é resultado de uma obrigação inerente ao negócio das seguradoras e, portanto, faz parte das receitas operacionais, sobre as quais incide PIS e Cofins. 7. Resta, portanto, prejudicado o pedido de restituição/compensação, face à inexistência do indébito. 8. *Apelação improvida.*
(AMS 00195390920134036100, DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, TRF3 - SEXTA TURMA, e-DJF3 Judicial DATA:06/03/2015) [negritei]

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também se pronunciou recentemente sobre a matéria de forma desfavorável à tese da recorrente, conforme Voto do Conselheiro Relator Charles Mayer de Castro Souza abaixo transcrito:

Acórdão n.º 9303-006.236 - 3ª Turma

Sessão de 24 de janeiro de 2018

(...)

VOTO

(...)

A solução do litígio passa pela determinação do conceito de faturamento, que o Supremo Tribunal Federal STF, como se sabe, tem entendido, atualmente, como o que decorre da realização das atividades que compõem o objeto social do contribuinte, ou seja, a sua receita operacional.

Note-se que, quando o STF considerou incompatível com o então Texto Constitucional a ampliação da base de cálculo do PIS/Cofins (§ 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998), pacificou o entendimento de que o faturamento de fato correspondia apenas à receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços (Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio Mello, RE 346.084, DJ de 1/09/2006). Contudo, alguns votos dos ministros que participaram do julgamento indicaram - e não como obiter dictum - o verdadeiro sentido que a esta expressão deve ser conferido.

Segundo o Min. Cezar Peluso, que foi acompanhado pelo Min. Sepúlveda Pertence:

Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado. Noutras palavras, o fato gerador constitucional da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de

emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação. (g.n.).

E, concluindo, asseverou:

*Por todo o exposto, julgo inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para “toda e qualquer receita”, cujo sentido afronta a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, § 4º, se considerado para efeito de nova fonte de custeio da seguridade social. Quanto ao caput do art. 3º, julgo-o constitucional, para lhe dar interpretação conforme à Constituição, nos termos do julgamento proferido no RE nº 150.755/PE, **que tomou a locução receita bruta como sinônimo de faturamento, ou seja, no significado de “receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços”, adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.***

(g.n.).

Ainda mais preciso, o Min. Ayres Britto, a partir da redação original do art. 195 da Constituição Federal (anterior à promulgação da Emenda Constitucional - EC n.º 20, de 1998), claramente identificou o conceito de faturamento com equivalente à receita operacional:

*A Constituição de 88, pelo seu art. 195, I, redação originária, usou do substantivo “faturamento”, sem a conjunção disjuntiva “ou” receita”. Em que sentido separou as coisas? **No sentido de que faturamento é receita operacional, e não receita total da empresa.** Receita operacional consiste naquilo que já estava definido pelo Decreto-lei 2.397, de 1987, art. 22, § 1º, “a”, assim redigido – parece que o Ministro Velloso acabou de fazer também essa remissão à lei:*

Art. 22 [...]

§ 1º [...]

*a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;” **Por isso, estou insistindo na sinonímia “faturamento” e “receita operacional”, exclusivamente, correspondente àqueles ingressos que decorrem da razão social da empresa, da sua finalidade institucional, do seu ramo de negócio, enfim.** Logo, receita operacional é receita bruta de tais vendas ou negócios, mas não incorpora outras modalidades de ingresso financeiro: royalties, aluguéis, rendimentos de aplicações financeiras, indenizações etc. (g.n.).*

E isso porque o inciso I do art. 195 da CF, na redação anterior à EC n.º 20, de receita não falava, mas apenas de faturamento e lucro, como que a abraçar todas as dimensões de riqueza geradas pela pessoa jurídica a partir da realização de seu objeto social - a receita operacional.

Pois bem.

No caso das seguradoras, as receitas provenientes da aplicação dos bens garantidores de provisões técnicas integram, a nosso juízo, a receita operacional da seguradora.

As razões do nosso convencimento estão delineadas, em poucas linhas, no voto condutor do Acórdão nº 9303-003.863, de 18/05/2016, proferido por esta mesma Turma de CSRF, relatado

pelo il. Conselheiro Valcir Gassen, que assim discorreu sobre a matéria:

Em que pese o disposto no art. 73 do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Nacional de Seguros Privados, que as Sociedades Seguradoras não poderão explorar qualquer outro ramo de comércio ou indústria, e que é típico e da essência das instituições financeiras a “coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros” (art. 17 da Lei 4.595/1964), resta claro que as receitas financeiras advindas de rendimentos financeiros dos bens garantidores de provisões técnicas devem ser computadas nas bases de cálculo do PIS e da COFINS das sociedades seguradoras, pois essas receitas são oriundas do exercício das atividades empresariais das seguradoras.

Senão vejamos, no mesmo diploma legal, Decreto-Lei nº 73, nos arts. 28, 29 e 84, dispõe-se sobre a obrigatoriedade do investimento de capital para a formação das reservas técnicas, fundos especiais e provisões, desta forma:

(...)

Entende-se assim que as receitas financeiras decorrentes de investimentos compulsórios relativamente às reservas técnicas, fundos especiais e provisões, além das reservas e fundos determinados em leis especiais, constituídos para garantia de todas as obrigações das empresas de seguro, não são receitas estranhas ao faturamento dessas empresas no desenvolvimento de suas atividades empresariais, pelo contrário, essas receitas legalmente integram as atividades típicas das sociedades seguradoras. (grifos do original)

Quanto à multa de ofício, sustenta a recorrente que ela deveria ser exonerada pois os pretensos débitos de PIS/Cofins encontrar-se-iam com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, IV, do CTN, c/c art. 63 da Lei nº 9.430 /96.

Dispõe o art. 63 da Lei nº 9.430 /96 sobre o não cabimento da multa de ofício na seguinte hipótese:

Art.63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. [negritei]

Ao que se observa da redação do dispositivo, duas condições devem ter ocorrer simultaneamente para dispensa da multa de ofício, quais sejam:

a) No momento da lavratura do auto de infração pela autoridade fiscal a exigibilidade do crédito tributário deve estar suspensa, valendo dizer, o auto de infração seria lavrado somente para "prevenir a decadência".

b) A suspensão da exigibilidade ocorreu "antes do início de qualquer do procedimento de ofício a ele relativo", cabendo a ressalva de que tal procedimento de ofício não se trata do próprio lançamento, mas do procedimento fiscal de lhe deu origem, referido no art. 7º do Decreto nº 70.235/72².

No presente caso, relativamente à Cofins, a contribuinte impetrou o mandado de segurança nº 0033687-35.2007.4.03.6100, distribuído na 9ª Vara Federal de São Paulo, visando o afastamento da Cofins nos moldes prescritos pela Lei nº 9.718/98. Em 13/12/2007 foi deferida parcialmente a liminar para afastar o alargamento da base de cálculo da COFINS introduzida pelo art. 3º, §1º, da Lei nº. 9.718/98, permitindo à impetrante o recolhimento do referido tributo nos termos da Lei Complementar nº. 70/91. A sentença concedeu parcialmente a segurança, tendo sido complementada pelos embargos de declaração determinando a incidência da Cofins sobre as atividades típicas da empresa.

Na Apelação, a contribuinte requereu a reforma parcial da sentença para o reconhecimento da incidência da contribuição sobre o faturamento, considerado exclusivamente pelas receitas sobre as vendas de mercadorias e sobre as prestações de serviços. No entanto, em 23/08/2013, foi negado provimento à Apelação da contribuinte; não conhecida a Apelação da União; bem como dado provimento parcial à remessa oficial para determinar a incidência da Cofins sobre as receitas oriundas do exercício das operações empresárias típicas do sujeito passivo, incluindo aí as receitas advindas dos prêmios.

Sustenta a recorrente que a sentença de primeiro grau e do TRF 3ª Região, cujos trechos são colacionados abaixo, trariam causa suspensiva da exigibilidade da Cofins objeto do presente processo:

² Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

EXCERTO DA R. SENTENÇA DE 28/03/2008:

“(…)

Ante o que exposto, **CONCEDO A SEGURANÇA**, nos termos do art. 269, I, do Código de Processo Civil, para reconhecer a exigibilidade da COFINS com o afastamento dos termos da Lei nº 9.718/98, no que se refere à ampliação da base-de-cálculo. Reconheço, ainda, o direito de a parte impetrante compensar as diferenças recolhidas a título de COFINS com base na Lei nº 9.718/98, durante o período de sua vigência, nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

“(…)”

EXCERTO DO V. ACÓRDÃO DE 23/08/2013:

“(…)”

- Deve ser reconhecida a legalidade da exação sobre o faturamento da impetrante, entendido este como o resultado do exercício de suas atividades típicas, incluídas as receitas advindas dos prêmios de seguro. De outro lado, em relação ao produto decorrente da prestação de serviços outros, que não os relativos ao seu objeto social, é de rigor a manutenção da inexigibilidade do débito, conforme estabelecido na sentença, à vista da declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 pelo Supremo Tribunal Federal.

“(…)”

No entanto, as decisões acima ou a liminar parcial, não têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário relativamente às receitas financeiras que se incluam na atividade típica da contribuinte, como é a hipótese dos autos, não havendo que se falar em exoneração da multa de ofício de que trata o art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Com relação ao PIS, a contribuinte impetrou o mandado de segurança nº 0033688-20.2007.4.03.6100, obtendo liminar em 24 de janeiro de 2008 no agravo de instrumento nº 2008.03.00001384-2, no entanto, ela foi revogada por sentença que julgou improcedente o pedido da impetrante em 04/08/2008. Somente em decisão de 6 de junho de 2013, na medida cautelar nº 2013.03.00.013226-7, foi dado efeito suspensivo aos recursos especial e extraordinário interpostos pela contribuinte.

No entanto, como bem analisou o julgador *a quo*, em nenhum momento a Impetrante obteve medida judicial suspensiva da exigibilidade de créditos tributários, sendo que o mandado foi negado no mérito, tanto na sentença de primeiro grau, quanto no Acórdão do TRF, logo, o efeito suspensivo dos recursos Especial e Extraordinário, que tem como consequência tão somente a suspensão dos efeitos da decisão recorrida, não é hábil a gerar a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários, sem o pronunciamento judicial expresso nesse sentido. Merecem ser transcritos os fundamentos da decisão recorrida nesta parte:

“(…)”

Analizando as peças daquele MS anexas aos presentes autos (fls. 514/550), constata-se que em nenhum momento a Impetrante obteve medida judicial suspensiva da exigibilidade de créditos tributários. Além de não ter obtido liminar, o mandado foi negado no mérito, tanto na sentença de primeiro grau, quanto no Acórdão do TRF.

Seguem-se os teores do pedido, da sentença de primeiro grau e do Acórdão do Recurso de Apelação:

PEDIDO

De todo o exposto, a Impetrante requer digno-se Vossa Excelência de conceder a medida liminar, inaudita altera pars, a

fim de assegurar seu direito líquido e certo de não serem penalizadas por apurar e recolher a contribuição ao PIS, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir da presente impetração, nos termos da Lei Complementar nº 7/70, vale dizer, calculada à alíquota de 5% (cinco por cento) sobre o valor do imposto de renda devido.

SENTENÇA DE PRIMEIRO GRAU

Em síntese, a impetrante está sujeita ao recolhimento da contribuição ao PIS, a ser calculada sobre sua receita bruta, em especial sobre a receita decorrente do recebimento de prêmios de seguros, mediante a aplicação da alíquota própria dos contribuintes sujeitos ao regime cumulativo, não procedendo a sua pretensão de recolher esta contribuição pela alíquota de 5% sobre o valor do imposto de renda devido, como previa a Lei Complementar 7/70, a qual neste ponto foi revogada pelo disposto no artigo 3º "caput" e seu § 6º, inciso I, da Lei 9718/98. Isto posto, julgo improcedente o pedido e DENEGO A SEGURANÇA.

ACÓRDÃO DO TRF

EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS. LEI 9.718/98. CONCEITO DE FATURAMENTO. RECEITAS DE PRÊMIOS DE SEGUROS.

A contribuição para o PIS devida pela impetrante a partir da Lei nº 9.718/98 passou a ser calculada com base no faturamento, este correspondendo à receita bruta das pessoas jurídicas (art. 2º e 3º caput).

A expressão "receita bruta de venda de mercadorias e de prestação de serviço" deve ser interpretada em consonância com a idéia de soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais, nela se incluindo todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas.

Se o faturamento de determinada empresa consiste em receitas de prêmios de seguros, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de "receita bruta igual a faturamento".

Como se vê, em nenhum momento o MS trata de medida suspensiva da exigibilidade das contribuições. Ademais, os créditos ali discutidos não se confundem com os de que aqui se trata. Como vimos, lá o impetrante busca a vedação da cobrança dos créditos no que excederem o cálculo das contribuições do PIS segundo a sistemática do "PIS Repique" (5% do Lucro Líquido) e a não inclusão das receitas de prêmios na base de cálculo, enquanto que aqui, os autos dizem respeito a lançamentos de PIS e Cofins no regime cumulativo e sobre as receitas das aplicações compulsórias.

É certo, todavia, que a Impugnante obteve medida cautelar atribuindo efeitos suspensivos aos recursos por ela interpostos junto ao STF e STJ, somente a partir desse momento, questionando a inclusão das receitas financeiras na base de cálculo do PIS.

A questão é saber se a concessão dessa medida cautelar tem o condão de suspender a exigibilidade dos créditos tributários em discussão no presente processo.

Entendo que não.

O efeito suspensivo dos recursos Especial e Extraordinário tem como consequência tão-somente a suspensão dos efeitos da

decisão recorrida. Se em nenhum momento ao longo do MS a impetrante obteve a suspensão da exigibilidade dos tributos, não há como a suspensão dos efeitos do acórdão do TRF gerar, por mera consequência direta, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários.

A esse respeito, trago à colação trecho de artigo de autoria do Juiz Federal Eustáquio Nunes Silveira, publicado na Internet (<http://www.silveiraribeiro.adv.br/efeito-suspensivo/>), o qual corrobora a conclusão acima.

(...)

Importante observar que a Medida Cautelar foi deferida "emparte" e "tão somente para atribuir efeito suspensivo aos Recursos Especial e Extraordinário". Em nenhum momento a decisão judicial fala em "suspensão da exigibilidade dos créditos tributários", mesmo tendo essa suspensão sido pedida expressamente na cautelar. Pretendesse o magistrado suspender a exigibilidade dos créditos tributários teria sido expreso nesse sentido.

Diante dessa análise, entendo que os créditos tributários do PIS de que trata este processo não se encontravam com a exigibilidade suspensa quando dos lançamentos em causas, razão porque deve ser mantida a multa de lançamento de ofício.

(...)

Por fim, quanto à insurgência relativa a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, entendo que os juros de mora são devidos, nos termos do art. 61, *caput* e §3º da Lei nº 9.430/96, sobre os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" não pagos no prazo previsto, incidindo, portanto, também sobre a multa de ofício, após o respectivo vencimento:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

Ademais, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício após o respectivo vencimento encontra fundamento também no Decreto-lei nº 1.736/79³, cujos dispositivos abaixo transcritos dispõem sobre a incidência dos juros de mora sobre os débitos

³ Solução de Consulta Cosit nº 47, de 04 de maio de 2016

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EMENTA: OS JUROS DE MORA INCIDEM SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DO QUAL FAZ PARTE A MULTA LANÇADA DE OFÍCIO. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113, § 1º, 139 e 161; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º.

tributários para com a Fazenda Nacional, inclusive durante o prazo em que a cobrança estiver suspensa em face da interposição de recurso administrativo ou de decisão judicial, cuja regra não se aplicaria somente na hipótese de depósito administrativo ou judicial do montante integral⁴:

Art. 1º Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora, consoante o previsto neste decreto-lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

Parágrafo único. A multa de mora será de 20% (vinte por cento), reduzida a 10% (dez por cento) se o pagamento for efetuado no prazo de 90 (noventa) dias, contado a partir da data em que o tributo for devido. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

Art 4º - A correção monetária continuará a ser aplicada nos termos do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979, ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 2º deste Decreto-lei.

Art 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.

(...) [negritos da relatora]

⁴ Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

[Perguntas e Respostas no sítio da RFB: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2012/capitulo-xviii-acruscimos-legais-revisada-2012.pdf>, acesso em 08/09/2016]

(...)

004 Haverá a incidência de juros de mora durante o período em que a cobrança do débito estiver pendente de decisão administrativa?

Sim. De acordo com a legislação tributária, há incidência de juros de mora sobre o valor dos tributos ou contribuições devidos e não pagos nos respectivos vencimentos, independentemente da época em que ocorra o posterior pagamento e de se encontrar o crédito tributário na pendência de decisão administrativa ou judicial.

A única hipótese em que se suspenderá a fluência dos juros de mora é aquela em que houver o depósito do montante integral do crédito tributário considerado como devido, desde a data do depósito, quer seja este administrativo ou judicial.

Se o valor depositado for inferior àquele necessário à liquidação do débito considerado como devido, sobre a parcela não depositada incidirão normalmente os juros de mora por todo o período transcorrido entre o vencimento e o pagamento.

Normativo: RIR/1999, art. 953, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º.

(...)

Conforme assentado no Apelação Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC (TRF4, rel. Vânia Hack de Almeida)⁵, "Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo".

A fluência dos juros de mora sobre a multa de ofício durante o curso do processo administrativo fiscal não representa afronta ao art. 161 do CTN, eis que, no próprio CTN, o termo "crédito tributário" não é utilizado somente para se referir à obrigação tributária principal. Conforme se depreende da leitura do art. 142 e do art. 113 do CTN, abaixo transcritos, o lançamento constitui o "crédito tributário", que por sua vez pode ser decorrente tanto do tributo como de eventuais penalidades pecuniárias:

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

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

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.*

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, **converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária**.*⁶

⁵ APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.72.01.000031-1/SC

RELATORA: Juíza Federal VÂNIA HACK DE ALMEIDA

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. 2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. 3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária." 4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.

⁶ "(...) É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O

Dessa forma, não havendo qualquer incompatibilidade dos dispositivos legais acima com o CTN, no que concerne à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, eles devem ser aplicados ao presente caso concreto com base na taxa Selic, cuja legitimidade já é matéria já sumulada neste CARF, conforme abaixo:

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.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo." (BASTOS, Celso Ribeiro. In MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código tributário Nacional, vol. 2. Ed. Saraiva, 1998, p. 148.