



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

Processo n° 10530.001868/2006-96
Recurso n° 500.782 Voluntário
Acórdão n° **3802-00.746 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 21 de novembro de 2011
Matéria COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente HOSPITAL E CLÍNICA SAO MATHEUS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

BASE DE CALCULO. EXCLUSÃO DE RECEITA REPASSADA PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As exclusões permitidas da base de cálculo da Cofins são apenas aquelas taxativamente discriminadas no § 2º da Lei 9.718, de 1998, por conseguinte, não é permitida qualquer outra dedução, por absoluta falta de previsão legal..

A exclusão da base de cálculo da Cofins dos valores transferidos a outra pessoa jurídica, computados como receita, prevista no art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718, de 1998, norma de eficácia limitada que, por falta de regulamentação, nunca produziu qualquer efeito jurídico até a sua revogação pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001.

SUJEITO PASSIVO. CONVENÇÕES PARTICULARES. EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

No que concerne ao pagamento de tributos, embora sejam juridicamente válidas e produzam efeitos jurídicos entre as partes contratantes, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes (art. 123 do CTN).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

BASE DE CALCULO. EXCLUSÃO DE RECEITA REPASSADA PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA.

AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As exclusões permitidas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep são apenas aquelas taxativamente discriminadas no § 2º da Lei 9.718, de 1998, por conseguinte, não é permitida qualquer outra dedução, por absoluta falta de previsão legal.

A exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep dos valores transferidos a outra pessoa jurídica, computados como receita, prevista no art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718, de 1998, norma de eficácia limitada que, por falta de regulamentação, nunca produziu qualquer efeito jurídico até a sua revogação pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001.

SUJEITO PASSIVO. CONVENÇÕES PARTICULARES. EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

No que concerne ao pagamento de tributos, embora sejam juridicamente válidas e produzam efeitos jurídicos entre as partes contratantes, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes (art. 123 do CTN).

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os Conselheiros Solon Sehn (Relator), Bruno Maurício Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento – Redator Designado.

EDITADO EM: 22/12/2011

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Solon Sehn, Bruno Maurício Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Relatório

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

Autenticado digitalmente em 22/12/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 22

/12/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 30/01/2012 por SOLON SEHN, Assin

ado digitalmente em 08/02/2012 por REGIS XAVIER HOLANDA

Impresso em 24/02/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA), que, por unanimidade, julgou procedente o lançamento, em acórdão assim ementado (fls. 136):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

BASE DE CALCULO. REPASSE ÁREA MÉDICA.

A Cofins incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para a escrituração das receitas. As exclusões permitidas da base de cálculo são apenas as listadas de forma taxativa no art. 22, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, não se admitindo a dedução de receitas atribuídas a terceiros, por absoluta falta de previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003 NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

BASE DE CALCULO. REPASSE ÁREA MÉDICA.

O PIS incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para a escrituração das receitas. As exclusões permitidas da base de cálculo são apenas as listadas de forma taxativa no art. 22, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, não se admitindo a dedução de receitas atribuídas a terceiros, por absoluta falta de previsão legal.

Lançamento Procedente

O auto de infração tem por objeto a constituição de crédito tributário de PIS/Pasep e Cofins, assentado na fundamentação seguinte (fls. 74-75):

Durante o exame da escrita contábil do contribuinte relativa ao ano de 2003, foi constatado que a receita da atividade hospitalar escriturada era superior àquela informada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Essa diferença se devia as deduções lançadas nas contas de

títulos "Repasso Area Médica - PF" código 3.1.2.03.0001 e "Repasso Area Médica - PJ", código 3.1.2.03.0002.

O contribuinte foi intimado explicar a origem, natureza e os motivos das deduções supracitadas.

Em resposta, em síntese, o contribuinte informou:

a) que dada a natureza da atividade e a sua complexidade, não é possível a contratação de médicos das variadas especialidades, o que leva os hospitais a operarem na modalidade de Hospital Aberto, que permite que o hospital disponibilize de serviços médicos e de empresas prestadoras de serviços especializados;

b) que os planos de saúde e seguradoras só fazem convênios com hospitais, deixando de fora as empresas especializadas e médicos autônomos, o que força os hospitais a incluir os honorários dos serviços médicos profissionais prestados no valor faturado e cobrado dos seus clientes;

c) que o valor da nota fiscal emitida para a cobrança dos clientes é composto pelo valor dos serviços prestados pelo hospital, pelos materiais e medicamentos utilizados e pelos honorários dos serviços profissionais dos médicos e das empresas especializadas;

d) que os planos de saúde pagam a esses profissionais e essas empresas prestadoras de serviços especializados por meio do faturamento do contribuinte e

e) que os valores são repassados para esses terceirizados.

[...]

O inciso II e o parágrafo único do art. 2º do Decreto 4.524/2002 define como base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) “a totalidade das receitas auferidas independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração”.

O mesmo decreto não exclui ou permite dedução de nenhum valor da receita bruta, para fins de apuração da base de cálculo, além daqueles expressamente previstos nos artigos 22 ao 42 que por sua vez não contemplam situação semelhante aos repasses a profissionais e empresas prestadoras de serviços especializados deduzidos pelo contribuinte.

Portanto, é devida a parte da Cofins que deixou de ser paga e razão da dedução não prevista pela legislação aplicável.

A impugnação (fls. 91-95) reproduz os argumentos apresentados no curso da fiscalização. As razões recursais (fls. 143-153), por sua vez, reforçam a fundamentação jurídica inicial, sustentando que, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, os recursos repassados a terceiros não seriam receita do Recorrente, mas apenas ingressos sem repercussão patrimonial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Solon Sehn, Relator

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

Autenticado digitalmente em 22/12/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 22

/12/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 30/01/2012 por SOLON SEHN, Assin

ado digitalmente em 08/02/2012 por REGIS XAVIER HOLANDA

Impresso em 24/02/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

A ciência da decisão recorrida ocorreu em 17/07/2009 (fls. 142), ao passo que o recurso foi protocolizado em 17/08/2009 (fls. 143), dentro do prazo legal. A matéria em debate está inserida na competência da Terceira Seção, de sorte que, presentes os demais requisitos de admissibilidade, o recurso pode ser conhecido.

A controvérsia dos autos reside na possibilidade de exclusão de receitas auferidas em conta alheia (receita de terceiros) da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins no regime cumulativo de incidência, disciplinado pela Lei Complementar nº 70/1991, pela Medida Provisória nº 2158-35/2001 e pela Lei nº 9.718/1998.

Assim, cumpre registrar inicialmente que, de acordo com o § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, poderiam ser excluídos da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos a outras pessoas jurídicas, observadas as normas regulamentares do Poder Executivo:

Art. 3º [...]

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

[...]

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

Referido dispositivo nunca chegou a ser totalmente regulamentado pela autoridade competente e, posteriormente, foi revogado pela Medida Provisória n. 2.158-35/2001, em função dos inúmeros equívocos de interpretação que decorriam de sua aplicação. A revogação, infelizmente, apenas contribuiu para o agravamento das distorções, porque, para quem sustentava a impossibilidade de exclusão da receita de terceiros antes da regulamentação do § 2º, III, a revogação implicou a confirmação e o afastamento por completo de qualquer perspectiva de não inclusão de tais ingressos da base de cálculo do tributo.

Na verdade, o § 2º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998 nunca tratou da receita de terceiros. O dispositivo diz respeito à exclusão da base de cálculo de valores que, computados como receita do sujeito passivo, tenham sido transferidos a outra pessoa jurídica. A hipótese abrange os ingressos apropriados por um determinado contribuinte e que, posteriormente, devido a um segundo negócio jurídico, são transferidos a um terceiro. Há uma mudança de titularidade da receita e uma sucessiva apropriação do ingresso. Tanto é assim que a legislação faz referência a recursos *computados como receita de uma pessoa jurídica e transferidos (e não repassados) a outra pessoa jurídica*. Na receita de terceiros, diferentemente, o ingresso é auferido em conta alheia e apenas repassado ao terceiro, que, juridicamente, é o seu verdadeiro titular desde a celebração do negócio jurídico originário. É o caso, por exemplo, no contrato de comissão, que, de acordo com art. 693 do Código Civil, tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente. O mesmo se dá nos contratos de agência e distribuição (CC, art. 710 e ss.) e em todos os negócios jurídicos nos quais a pessoa jurídica que recebe o pagamento não é titular da receita auferida.

A ausência de titularidade altera a natureza jurídica da entrega do recurso realizada em favor do terceiro, que deixa de ser *transferência* para configurar mero *repasso*.

Nas situações em que essa realidade jurídica se configura, a exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins independente de regulamentação, porque, a rigor, o ingresso recebido pelo sujeito passivo não se enquadra no conceito de receita bruta. A exclusão, portanto, deve ser realizada com fundamento do art. 3º, *caput*, da Lei nº 9.718/1998, devido à não subsunção do fato à hipótese de incidência do tributo.

Com efeito, a materialidade da hipótese de incidência da contribuição, de acordo com Leis nº 9.715/1998 (art. 3º), nº 9.718/1998 (arts. 2º e 3º), nº 10.637/2002 (art. 1º, § 1º) e nº 10.833/2003 (art. 1º, § 1º), está diretamente ligada ao conceito de *receita bruta*. Este, por sua vez, não se confunde com a noção neutra de ingresso de caixa, porque, consoante destacado em estudo sobre o tema, pressupõe, para sua caracterização, a ocorrência de um **“ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a auferir, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo”** (CF, art. 212, § 1º; e Lei nº 6.404/1976, art. 187, I, II, IV e § 1º, “a”)¹.

Portanto, o conceito de receita bruta – e, por conseguinte, a incidência da contribuição – está vinculada à ocorrência de *acréscimo patrimonial líquido*:

A necessidade de repercussão patrimonial também é ressaltada por Geraldo Ataliba e Clêber Giardino, quando ensinam que receita constitui “acréscimo patrimonial que adere definitivamente ao patrimônio do alienante. A ele, portanto, não se podem considerar integradas importâncias que apenas ‘transitam’ em mãos do alienante, sem que, em verdade, lhes pertençam em caráter definitivo”. Nesse mesmo raciocínio, aliás, tem-se colocado praticamente toda a doutrina dedicada ao estudo do tema, considerando receita apenas “[...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o” (AIRES F. BARRETO); “um ‘plus jurídico’ (acréscimo de direito), de qualquer natureza e de qualquer origem, que se agrega ao patrimônio como um elemento positivo, e que não acarreta para o seu adquirente qualquer nova obrigação” (RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA); o “incremento do patrimônio” (ALIOMAR BALEEIRO); o “elemento positivo do acréscimo patrimonial” (GISELE LEMKE); “a entrada de riqueza nova no patrimônio da pessoa jurídica” (HUGO DE BRITO MACHADO e HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO); as “quantias que a empresa recebe não para si” (HAMILTON DIAS DE SOUZA, LUIZ MÉLEGA e RUY BARBOSA NOGUEIRA)², que “possam alterar o patrimônio líquido” (JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO); a entrada “de cunho patrimonial” (MARCO AURÉLIO GRECO), que “tem o condão de incrementar o patrimônio” (ALEXANDRE BARROS CASTRO)³.

¹ SEHN, Solon. “O conceito de receita no direito privado e suas implicações no direito tributário (PIS-Cofins, IRPJ, Simples).” Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2006, n.º 127. No mesmo sentido, cf.: SEHN, S. Cofins incidente sobre a receita bruta. São Paulo: Quartier Latin, 2006; SEHN, S. PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

² SOUZA, Hamilton Dias de. Contribuição ao P.I.S.: natureza jurídica e base de cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) *Contribuições especiais: fundo PIS/PASEP*. São Paulo: Resenha Tributária-CEEU, 1991, p. 244-245. (Caderno de pesquisas tributárias, v. 02)

³ SEHN, Solon, op. cit., p. 152-153. FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 22

12/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 30/01/2012 por SOLON SEHN, Assin

A Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, lamentavelmente, tem interpretado que, sem a regulamentação do art. 3º, § 2º, da Lei n. 9.718/1998, e sem lei expressa contemplando a exclusão no regime da Lei n. 10.833/2003, a receita de terceiros deve ser tributada pelo PIS/Pasep e pela Cofins:

A reiterada jurisprudência das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é firme no sentido de que o art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98 - que dispõe sobre a exclusão da receita bruta dos valores que, computados como receita, foram transferidos a outra pessoa jurídica, para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS -, nunca teve eficácia, em virtude da ausência de norma regulamentadora exigida em tal dispositivo, posteriormente revogado com a edição da MP 1.991-18/2000 (STJ. 1ª T. AgRg no REsp 708.619/SC. Rel. Min. Denise Arruda. DJ 23/10/2006, p. 263. No mesmo sentido, cf.: EDcl no AgRg no Ag 910.599/SC. DJ 03/03/2008, p. 01; EDcl no REsp 978.190/RS. DJ 10/12/2007, p. 348; EDcl nos EDcl no REsp 916.403/SP. DJ 29/11/2007, p. 221).

Trata-se, no entanto, de entendimento fruto da ausência de um conceito preciso de receita na legislação e, certamente, haverá de ser superado com consolidação da noção de receita enquanto acréscimo patrimonial. No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), essa evolução já vem ocorrendo, sendo cada vez maiores os julgados em que a não incidência da contribuição sobre receitas de terceiros é reconhecida.

Nesse sentido, é importante destacar a seguinte passagem do voto do Conselheiro Rogerio Gustavo Dreyer no Recurso nº 123.057:

Igualmente irrelevante a não regulamentação e posterior revogação do inciso III, do § 2º, do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, que afasta da tributação, verbis: “os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica”.

Desde sempre defendi ferrenhamente que esta norma é inócua quando comprovadamente os ingressos - que a referida regra chama de receita - forem destinados a outro contribuinte, por força de prestação de serviço autônomo ou até venda de mercadoria na mesma condição. Este entendimento em meritória homenagem ao artigo 114 do CTN que estabelece a necessidade e suficiência da situação prevista em lei para a ocorrência do fato gerador como determinante para fazer surgir a obrigação tributária.

Uso como exemplo as operações perpetradas pelas agências de viagem e de publicidade, que recebem, por responsabilidade, valores referentes a serviços prestados por outrem (hotéis, traslados, transportes públicos e veiculação de publicidade por meio de jornais, revistas, rádios e TVs) que, consagradamente, não constituem o fato gerador das obrigações do PIS e da COFINS (2º CC. 1ª C. Acórdão n.º 201-77020. Rel. Conselheiro Rogerio Gustavo Dreyer. S. 01/07/2003).

Essa mesma interpretação tem servido de fundamento para afastar a incidência da Cofins sobre receitas de “roaming” e na interconexão das empresas de telefonia, como se depreende dos julgados a seguir:

COFINS. RECEITAS DE TERCEIROS. TELEFONIA CELULAR. “ROAMING”.- As receitas de “roaming” mesmo recebidas pela operadora de serviço móvel pessoal ou celular com quem o usuário tem contrato não se incluem na base de cálculo da COFINS por ela devida. A base de cálculo da contribuição é a receita própria, não se prestando o simples ingresso de valores globais, nele incluídos os recebidos por responsabilidade e destinados desde sempre à terceiros, como pretendido “faturamento bruto” para, sobre ele, exigir o tributo (CSRF. Acórdão nº 02-02.223. Rel. Conselheiro Rogerio Gustavo Dreyer. S. 24/01/2006. No mesmo sentido: Acórdão nº 02-02.218, do mesmo relator).

[...] EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO - Deve ser excluído da base de cálculo da COFINS tudo aquilo que não faz parte da receita da pessoa jurídica, a exemplo do roaming, quanto às empresas de telefonia celular, por não se perfectibilizar o fato gerador da contribuicão.

Recurso parcialmente provido. (2º CC. 3ª C. Acórdão nº 203-08.793. Rel. Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. S. 19/03/2003. No mesmo sentido: Acórdão 203-09.889. Rel. Conselheira Maria Cristina Roza da Costa. S. 01/12/2004).

Ementa: PEDIDO DE RESSARCIMENTO/COMPENSACÃO. REPASSE A TERCEIROS. INTERCONEXÃO DE REDE TELEFÔNICA. NÃO INCIDE NCIA E DO PIS/COFINS.

A operadora telefônica que utiliza a rede de terceiros pode abater da base de cálculo o valor repassado pela utilização da rede.” (CARF. 3ª S. 4ª C. 1ª TO. Acórdão 3401.01-176. Rel. Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça. S. 03/02/2011. No mesmo sentido, cf.: Acórdão 3401-001.191, 3401-001.187, 3401-001.207, 3401-001.214, 3401-001.192, 3401-001.215, 3401-001.196, 3401-01.202, 3401-001.184, 3401-001.182, 3401.001.185).

Vota-se, portanto, pelo conhecimento e provimento integral do recurso, afastando-se a exigência da multa de mora.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado

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

Autenticado digitalmente em 22/12/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 22

/12/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 30/01/2012 por SOLON SEHN, Assin

ado digitalmente em 08/02/2012 por REGIS XAVIER HOLANDA

Impresso em 24/02/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

Conforme exposto no brilhante voto proferido pelo nobre Conselheiro Relator, o cerne da presente controvérsia gira em torno da possibilidade da exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada segundo o regime cumulativo, dos valores faturados pelos planos de saúde em nome da Autuada e, em seguida, repassados a médicos e clínicas médicas prestadores de serviços médicos no estabelecimento hospitalar da Recorrente.

Alegou a Autuada que, por operar na modalidade de Hospital Aberto, além do corpo clínico básico e permanente, também contrata serviços médicos especializados em todas as áreas do complexo médico-hospitalar, para que seja viabilizado, durante 24 horas, além dos plantões normais, o “Serviço de Sobreaviso”. Acontece que, por não conveniados dos planos de saúde, os honorários desses profissionais são faturados em nome do hospital, elevando indevidamente a sua receita bruta e, por consequência, a base cálculo das referidas Contribuições. Por força dessa característica, entende a Recorrente que tais valores devem ser excluídos da receita bruta, para fim de apuração da base cálculo das citadas Contribuições.

Por sua vez, o i. Relator, com base no argumento que a ausência de titularidade altera a natureza jurídica da entrega do recurso realizada em favor do terceiro, que deixa de ser **transferência** para configurar mero **repasse**, concluiu que:

[...] nas situações em que essa realidade jurídica se configura, a exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins independente de regulamentação, porque, a rigor, o ingresso recebido pelo sujeito passivo não se enquadra no conceito de receita bruta. A exclusão, portanto, deve ser realizada com fundamento do art. 3º, caput, da Lei nº 9.718/1998, devido à não subsunção do fato à hipótese de incidência do tributo.

Mais uma vez, peço vênias ao nobre Relator, para manifestar a minha discordância em relação essa conclusão.

No meu entendimento, as hipóteses de exclusão da base cálculo das mencionadas Contribuições encontram-se taxativamente previstas no § 2º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que, na data da ocorrência dos fatos, tinha a seguinte redação, *in verbis*:

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

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

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

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo

vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, 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; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

*III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, **observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo**;-(Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

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

[...] (grifos não originais)

Assim, nos termos do inciso III do citado preceito legal, embora houvesse a previsão de dedução da base das referidas Contribuições dos valores que, computados como receita, tivessem sido repassados ou transferidos para outras pessoas jurídicas, indubitavelmente, para que produzisse os efeitos jurídicos previstos, o citado dispositivo, por veicular norma de eficácia e aplicabilidade limitada, prescindia de normatividade ulterior integrativa de sua eficácia.

Acontece que o referido inciso, que entrou em vigor em 1º de fevereiro de 1999, não foi regulamentado pelo Poder Executivo até que restou sendo expressamente revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001.

Dessa forma, embora vigente entre 1º de fevereiro de 1999 e 9 de junho de 2000, durante esse período o citado preceito legal não produziu o efeito jurídico nele projetado, por falta da edição do ato regulamentador da incumbência do Poder Executivo, condição resolutória necessária e suficiente para desencadear a eficácia da citado comando normativo. Em outros termos, como a norma regulamentadora não foi editada, o citado preceito legal surgiu e desapareceu do mundo jurídico sem produzir qualquer efeito jurídico.

No mesmo sentido, tem se manifestado a jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme notícia o enunciado da ementa do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial (AgRg no REsp) nº 708619 / SC, a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ART. 3º, § 2º, III, DA LEI 9.718/98. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. NECESSIDADE DE REGULAMENTAÇÃO PELO PODER EXECUTIVO.

1. A reiterada jurisprudência das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é firme no sentido de que o art. 3º, § 2º, III, da Lei 9.718/98 — que dispõe sobre a exclusão da receita bruta dos valores que, computados como receita, foram transferidos a outra pessoa jurídica, para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS —, nunca teve eficácia, em virtude da ausência de norma regulamentadora exigida em tal dispositivo, posteriormente revogado com a edição da MP 1.991-18/2000.

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

Autenticado digitalmente em 22/12/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 22/12/2011 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 30/01/2012 por SOLON SEHN, Assinado digitalmente em 08/02/2012 por REGIS XAVIER HOLANDA

Impresso em 24/02/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

2. *É incabível a análise de divergência jurisprudencial quando o recurso especial foi interposto com fundamento na alínea a do permissivo constitucional.*

3. *"Não cabe a este STJ examinar no âmbito do recurso especial, sequer a título de prequestionamento, eventual violação de dispositivo constitucional, tarefa reservada ao Pretório Excelso (C.F., art. 102, III, e 105, III)" (EDcl no REsp 247.230/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 18.11.2002).*

4. *Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp 708619/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/10/2006, DJ 23/10/2006, p. 263)*

Dessa forma, resta demonstrado que os valores repassados ou transferidos para médicos e clínicas médicas, a título honorários ou receitas por serviços prestados no estabelecimento hospitalar da Recorrente, não podem ser excluídos da base de cálculo das referidas contribuições, por absoluta ausência de previsão legal.

No seu brilhante Voto, assim se pronunciou o i. Relator, *in verbis*:

Na hipótese dos autos, nota-se que o Recorrente, visando a comodidade do paciente, emite uma fatura única pelo atendimento ou internação, na qual estão incluídos os valores devidos ao hospital, pelos serviços prestados diretamente através de seu corpo clínico e médico interno, bem como os honorários dos médicos autônomos e às empresas especializadas. Estes, no entanto, não incorporam ao patrimônio do hospital, que apenas promove o repasse ao prestador do serviço. Trata-se, destarte, de um valor que apenas transita no caixa do Recorrente, sem qualquer repercussão patrimonial positiva, razão pela qual, na linha dos precedentes do Carf, não pode ser considerado receita bruta do sujeito passivo.

Embora respaldado em jurisprudência deste E. Conselho, *concessa vênia*, entendo que os precedentes jurisprudenciais citados não se aplica ao caso em tela.

Na verdade, o que se extrai dos elementos colacionados aos autos é que o Recorrente, por meio de acordo com os mencionados prestadores de serviços médicos, estabeleceu uma forma peculiar de pagamento pelos serviços prestados no seu estabelecimento. Entretanto, embora tenha plena validade entre as partes contratantes, ao meu ver, tal avença não pode ser oposta a terceiros nem tampouco à Fazenda Pública, pois, como de sabinça, no âmbito tributário as convenções particulares não têm o condão de alterar a definição legal do sujeito passivo das correspondentes obrigações tributárias, conforme expressamente dispõe o art. 123 do CTN, a seguir transcrito:

Art. 123 - Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (grifos não originais)

É clara a determinação contida no referido preceito legal no sentido de que, embora possam ser válidas e produzam efeitos jurídicos entre as partes contratantes, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, com vista “a modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao presente Recurso, para manter na íntegra o Acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento