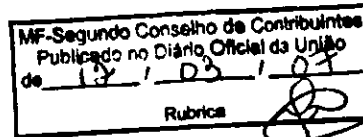




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835



Recorrente : UNIMED CARATINGA-COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

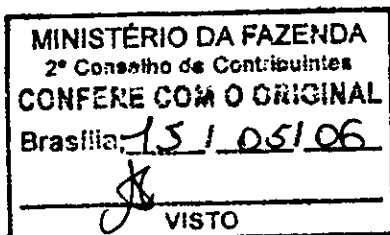
**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPUGNAÇÃO SEGUIDA DE PARCELAMENTO. DESISTÊNCIA PARCIAL. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE 01/1999 A 12/2001. EXCLUSÃO DO LITÍGIO.** O crédito tributário que embora impugnado, foi posteriormente parcelado, com renúncia expressa à parte da impugnação que dele trata, deixa de compor o litígio, pelo que não cabe apreciar as alegações pertinentes.

**PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. REJEIÇÃO.** Não resta caracterizada a nulidade do lançamento, se o auto de infração atende ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém a fundamentação legal correlata.

**ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO.** Alegações de inconstitucionalidade constituem-se em matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal, sendo da competência exclusiva do Poder Judiciário.

**COFINS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO.** A isenção da COFINS relativa aos atos cooperativos, concedida pelo art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91, encontra-se revogada pela MP nº 2.158-35/2001, com efeitos a partir de novembro de 1999, mês a partir do qual as receitas auferidas pelas cooperativas compõem a base de cálculo da COFINS, com as exclusões estabelecida na legislação de regência.

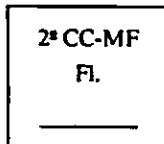
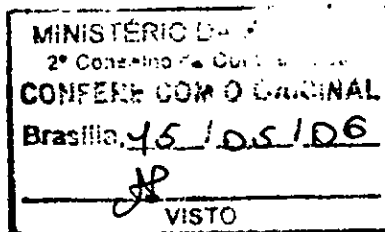
**UNIMED. BASE DE CÁLCULO. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE 01/2002 A 12/2002. DEDUÇÕES PRÓPRIAS DAS OPERADORES DE PLANOS DE SAÚDE. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, § 9º.** Aplicam-se às cooperativas de trabalho que operam com planos de saúde o disposto no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, introduzido pelo art. 2º da MP nº 2.158-35/2001, que permite deduzir da base de cálculo do PIS Faturamento e da Cofins, a partir de dezembro de 2001, as responsabilidades cedidas, a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas e o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835




Todavia, em tais deduções não se incluem custos e despesas relativos aos eventos com os próprios associados, mas com associados de outras operadoras.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**UNIMED CARATINGA-COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.

  
Antonio Bezerra Neto  
Presidente

  
Emanuel Carlos Dantas de Assis  
Relator

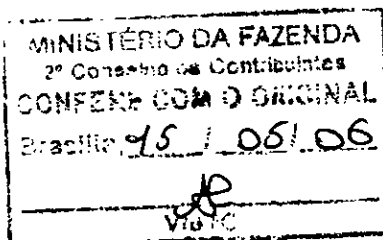
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Maria Teresa Martínez López e José Adão Vitorino de Moraes (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna e Sílvia de Brito Oliveira.

Eaal/inp



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835

Recorrente : UNIMED CARATINGA-COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

### RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 03/13, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 01/1999 a 12/2002, no valor total de R\$ 1.250.287,87, incluindo juros de mora e multa de ofício de 75%.

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais (fl. 05) e o Relatório Fiscal (fls. 20/29), em procedimento de verificações obrigatórias a fiscalização apurou diferenças entre os valores escriturados e os declarados/pagos, tendo constatado que o contribuinte não apurava corretamente a base de cálculo da Contribuição.

No período até outubro de 1999, a fiscalização considerou receitas de atos não cooperados o percentual entre os custos dos atos não cooperativos (gastos com hospital, clínicas, laboratórios, etc, tudo conforme a planilha de fl. 30) e o custo total, aplicado sobre o valor da receita total; no período a partir de novembro de 1999, admitiu somente as exclusões previstas na IN SRF nº 145/99.

No ano de 2002, em que o contribuinte entregou planilha de base de cálculo do PIS e COFINS e livros fiscais, a fiscalização observou que os valores da primeira são superiores aos declarados em DCTF; nos anos de 2000 e 2001, o contribuinte não apresentou as planilhas solicitadas nem os livros solicitados, devido a enchente ocorrida na região.

A autuada apresentou a impugnação de fls. 701/727, vol. III, onde, após se reportar à legislação de regência, alega basicamente o seguinte:

- que as cooperativas são sociedades de pessoas destinadas à prestação de serviços aos seus associados, com características próprias. Não praticam operação de mercado com relação aos atos cooperativos, pelo que não possuem faturamento e não se sujeitam ao fato impositivo da COFINS;

- que o art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 (menciona a edição sob nº 2.037-20), no que contemplou algumas exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS e privilegiou as cooperativas de produção, afrontou o princípio constitucional da isonomia;

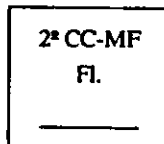
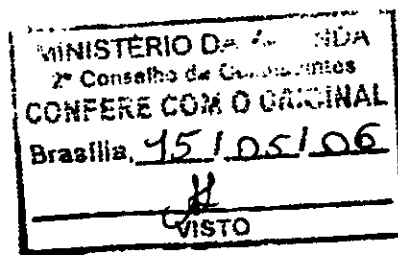
- que o alargamento da base de cálculo promovido pela Lei nº 9.718/98 é inconstitucional, por ofensa ao art. 195, I, da Constituição, e ao art. 110 do CTN;

- se prevalecer o lançamento, a incidência da Contribuição deve recair sobre os valores utilizados pela cooperativa para sua própria manutenção, com exclusão dos ingressos advindos dos pagamentos dos usuários e repassados aos médicos cooperados e dos fundos de reserva legais;

- também devem ser excluídos os valores previstos no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, relativos às operadoras de planos de saúde.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835

Posteriormente a impugnante apresentou o requerimento de fl. 755, desistindo de contestar os períodos de janeiro de 1999 a dezembro de 2001 e reiterando sua discordância apenas quanto à parcela referente aos períodos de janeiro a dezembro de 2002.

Em razão da desistência parcial, foram transferidos para o processo nº 13628.000186/2003-22, os créditos tributários não litigiosos (748/756).

A DRJ, por unanimidade de votos e nos termos do Acórdão de fls. 757/776, julgou o lançamento procedente.

Interpretou que as exclusões permitidas nos incisos I a V do art. 15 da MP nº 1.858-9 não se aplica aos serviços médicos, servindo apenas para as cooperativas de produção.

Reportando-se ao Parecer Normativo Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação - CST nº 38, de 30 de outubro de 1980, publicado no Diário Oficial de 5 de novembro de 1980, bem como à jurisprudência deste Segundo Conselho de Contribuintes (transcreve voto condutor do Acórdão nº 108-01878, da lavra do ilustre Conselheiro José Antônio Minatel), concluiu não assistir razão à impugnante.

O Recurso Voluntário de fls. 781/814, tempestivo (fls. 779/781), insiste na improcedência total do lançamento.

Preliminarmente argüi a nulidade do lançamento, afirmando que o acórdão recorrido, ao tratar da descaracterização da sociedade cooperativa em virtude desta praticar atos não cooperativos, é incoerente com a realidade do sistema cooperativista e a jurisprudência administrativa. Transcreve acórdãos dos Primeiro e Segundo Conselhos de Contribuintes, no sentido de que, em vez da descaracterização da cooperativa, o que deve haver é a tributação dos atos não cooperativos.

No mérito, após discorrer sobre a sociedade cooperativa - defendendo a sua natureza civil, que a sociedade é mandatária dos cooperados, quando da prática de atos cooperativos, que não possui lucro e/ou receita própria, e que a tributação deve recair sobre a pessoa física do cooperado, e não sobre a pessoa jurídica -, menciona o art. 146, III, "c", da Constituição, para afirmar que a Lei nº 5.764/71 é materialmente complementar.

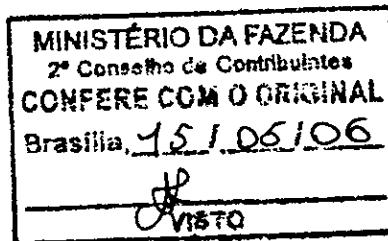
Continua a se reportar à referida Lei, aduzindo que a única renda tributável nas cooperativas é aquela aferível no âmbito dos seus arts. 85, 86 e 88. Nesse contexto, diz ter se surpreendido com a Lei nº 9.718/98 e a MP nº 1.858/99, argüindo que a tributação não pode prosperar, a uma porque a cooperativa não obtém receita; a duas porque existe regra legal de não incidência tributária para os atos cooperativos (Lei nº 5.764/71, arts. 79, 87 e 111, e LC nº 70/91, art. 6º, I); e a três porque a Lei e a Medida Provisória guerreadas padecem de vícios, dentre os quais ofensa à isonomia e à hierarquia das leis.

Tratando especificamente da cooperativa de serviços médicos, afirma ainda que os montantes transferidos aos médicos são em verdade simples repasse de capital (para os médicos, remuneração). Assim interpretando aduz que, quando muito, a receita da recorrente é o valor do custo operacional, após deduzidos "os valores devidos aos cooperados, hospitais e congêneres, verdadeiras receitas de terceiros, devendo nestes terceiros, e não na cooperativa, serem tributados."



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835



Repete ter direito às exclusões previstas para as operadoras de planos de saúde, previstas § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Ao final requer a anulação integral do Auto de Infração, seja por ter havido a descaracterização da sociedade como cooperativa (preliminar), seja pela isenção própria dos atos cooperativos (mérito). Alternativamente e em caráter subsidiário, solicita as exclusões relativas às operadoras de planos de saúde.

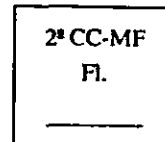
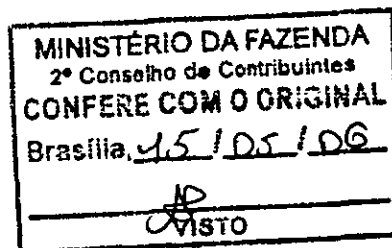
A fl. 826 dá conta do arrolamento de bens regular.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835



### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, pelo que dele conheço, exceto no que se refere aos períodos de apuração até 12/2001. É que, nos termos do requerimento de fl. 755 e conforme já observado pela decisão recorrida, a litigante desistiu, em parte, da impugnação, para poder aderir ao Parcelamento Especial (PAES). No mencionado requerimento, após “desistir dos processos administrativos números 10630.000815/2003-87 e 10630.000843/2003-02”, esclarece que “Entretanto, não concordamos com a base de cálculo do ano 2002, aplicada nos referidos processos administrativos, desde que está em desacordo com o texto da medida provisória (MP 2158-35), editada em 24 de agosto de 2001.”

Assim, resta claro que o objeto deste Recurso restringe-se aos períodos de apuração do ano de 2002, embora ao seu final seja requerida a anulação integral de todo o Auto de Infração. Por terem sido parcelados, os períodos de apuração de 01/1999 a 12/2001 não mais compõem o litígio, nesta esfera recursal.

#### **PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO: REJEIÇÃO**

Preliminarmente rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, levando em conta que o Auto de Infração atende plenamente ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72: foi lavrado por servidor competente, possui todos os elementos exigidos, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato.

Ao contrário do que aduz a recorrente, a fiscalização não descaracterizou a sociedade como cooperativa. Tanto assim que no período até outubro de 1999 considerou receitas de atos não cooperados o percentual entre os custos dos atos não cooperativos e o custo total, aplicado sobre o valor da receita total, e no período posterior admitiu somente as exclusões previstas na IN SRF nº 145/99; que como se sabe dispõe sobre o PIS e Cofins das cooperativas em geral. Como deixa claro o Relatório Fiscal, na sua pg. 5, “... em face da impossibilidade de segregação das receitas correspondentes às mensalidades dos planos de saúde...”, foi assegurado à cooperativa “... a não-incidência da contribuição na parcela proporcional aos atos cooperativos porventura praticados.”

O acórdão recorrido também não descaracterizou a sociedade como cooperativa. Embora, reportando-se ao item 2.4 do PN CST nº 38/80, afirme que a sociedade ficará sujeita à incidência da Contribuição sobre as receitas de todas as operações que efetuar, quando praticar atos não-permitidos e desvirtuar a natureza jurídica da sociedade, manteve o lançamento sem alterar o critério jurídico adotado pela fiscalização, nem modificar o procedimento de apuração, em separado, das receitas dos atos não cooperativos.

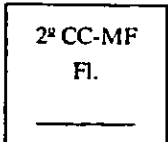
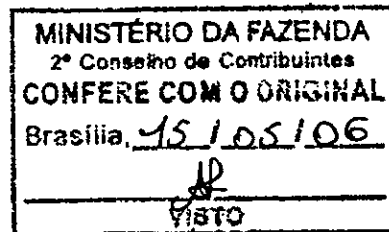
#### **ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE: MATÉRIA RESERVADA AO JUDICIÁRIO**

A par dos autos e das alegações da recorrente, inicialmente ressalto que as alegações de inconstitucionalidade, atinentes à suposta ofensa ao princípio da isonomia (segundo



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835



a recorrente o art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 não poderia discriminar as cooperativas de trabalho médico das cooperativas de produção) e à hierarquia das leis (referindo aos arts. 79, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71, a recorrente argüi que a Lei nº 9.718/98 a MP nº 2.158-35/2001 não poderiam revogar norma objeto de lei recepcionada como materialmente complementar), são matérias que não pode ser apreciadas no âmbito deste processo administrativo. Somente o Judiciário é competente para julgá-la, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último.

No âmbito do Poder Executivo o controle de constitucionalidade é exercido *a priori* pelo Presidente da República, por meio da sanção ou do veto, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

*A posteriori* o Executivo Federal, na pessoa do Presidente da República, possui competência para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade ou Argüição de Descumprimento de Preceito Fundamental, tudo conforme a Constituição Federal, arts. 103, I e seu § 4º, e 102, § 1º, este último parágrafo regulado pela Lei nº 9.882/99. Também atuando no âmbito do controle concentrado de inconstitucionalidades, o Advogado-Geral da União será chamado a pronunciar-se quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo (CF, art. 103, § 3º).

No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

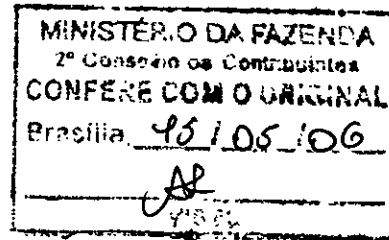
Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (art. 4º, parágrafo único do referido Decreto).

O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, quando definitivos



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835

e inequívocos. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie. Neste sentido já informa, inclusive, o art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002.

### **TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS: ISENÇÃO DO ATO COOPERATIVO ATÉ OUT/99; INCIDÊNCIA DA COFINS E DO PIS FATURAMENTO A PARTIR DE NOV/99, COM EXCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO DAS DUAS CONTRIBUIÇÕES.**

O período em litígio nesta instância recursal, referente ao ano 2002, encontra-se sob a égide da Lei nº 9.718/98 e da MP 1.858-6, de 29/06/99. A partir da primeira começou uma série de alterações na legislação do PIS e COFINS das sociedades cooperativas, a culminarem com a revogação da isenção de forma ampla para o ato cooperativo e a instituição de uma tributação incidente sobre uma base de cálculo reduzida, com diversas exclusões específicas.

As modificações, veiculadas pelas medidas provisórias adiante, aconteceram como segue:

- MP nº 1.858-6, de 29/06/99, que no seu art. 23, I, revogou, a partir de 28/09/99, o inc. II do art. 2º da Lei nº 9.715/98 – segundo o qual as “entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações”, contribuía com o PIS sobre a folha de salários -, e no inciso II, “a”, do mesmo artigo, revogou, a partir de 30/06/99, o inciso I da Lei Complementar nº 70/91, referente à isenção da COFINS. Esclarece-se que as cooperativas vinham contribuindo com o PIS sobre a folha de salários com base na LC nº 7/70, art. 3º, § 4º, Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 174/71, art. 4º, § 6º, e ADN Cosit nº 14/85;

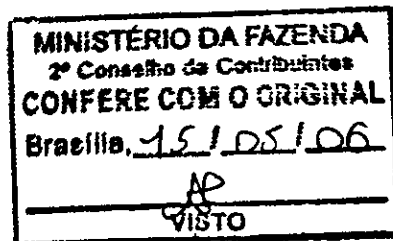
- MP nº 1.858-7, de 29/07/99, que no seu art. 15 introduziu a sistemática de exclusões na base da COFINS (não há menção ao PIS), e no art. 16 possibilitou, com relação ao PIS e às receitas de não associados, exclusões idênticas às da COFINS. Antes, a Lei nº 9.715/98, oriunda da MP nº 1.212, de 28/11/95, com eficácia a partir de março de 1996, no seu art. 2º, § 1º, já determinara que as cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, contribuía, também, com o PIS Faturamento, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados;

- MP nº 1.858-8, de 27/08/99, que apenas repetiu as disposições da MP nº 1.858-6;

- MP nº 1.858-9, de 24/09/99, que no seu art. 15 passou a mencionar também o PIS/Pasep, acrescentou novas exclusões na base da COFINS e do PIS Faturamento, referindo-se desta feita às operações com cooperados, e manteve o PIS sobre a folha de salários na hipótese das cooperativas efetuarem tais exclusões (§ 2º, I, do art. 15). Assim, cumulativamente com o PIS Faturamento incidente sobre a base de cálculo reduzida, as cooperativas continuaram a pagar o PIS sobre a folha. Somente na hipótese de não haver exclusão específica, é que inexistente contribuição para o PIS sobre a folha.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835

As disposições da MP nº 1.858-10, de 26/10/99, foram mantidas nas reedições posteriores, até, afinal, a MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, que continua em vigor com eficácia de lei, consoante o art. 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001.

Conforme o art. 15 da MP nº 2.158-35/2001, as exclusões são as seguintes:

*I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;*

*II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;*

*III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;*

*IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;*

*V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.*

Além das exclusões acima, a IN SRF nº 145, de 10/12/99, consolidando a legislação à época, mencionava no seu art. 3º as exclusões previstas para as demais pessoas jurídicas, constantes dos incisos I, II e III do art. 3º da Lei nº 9.718/98, bem como as "Sobras Líquidas" apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, após a destinação para constituição da Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES) e para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES).

As sobras, quando excluídas após a destinação aos fundos RATES e FATES, implicavam em incidência do PIS e COFINS sobre os valores desses fundos. Daí a correção levada a cabo pelo Decreto nº 4.524, de 17/12/2002 (Regulamento do PIS/Pasep e COFINS), que no seu art. 32, VI, já previa a exclusão do valor das sobras antes de deduzidos os montantes das reservas obrigatórias. A Lei nº 10.676, de 22/05/2003, conversão da MP nº 101, de 30/12/2002, eliminou qualquer dúvida, repetindo o texto do Decreto. Além do mais, a Lei nº 10.276/2003, no seu art. 1º, § 3º, deixou expresso que a nova exclusão alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP nº 1.858-10, de 26/10/99, ou, vale dizer, desde novembro de 1999. Observe-se a redação da Lei nº 10.676/2003:

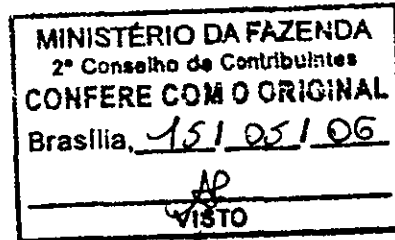
*Art. 1º As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.*

*§ 1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.*

*§ 2º Quanto às demais sociedades cooperativas, a exclusão de que trata o caput ficará limitada aos valores destinados a formação dos Fundos nele previstos.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835

§ 3º O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória no 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.

Outra exclusão tardia diz respeito às sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural, que podem reduzir da base de cálculo das duas Contribuições “os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.” Tal permissivo foi introduzido pelo art. 17 da Lei nº 10.684, de 30/05/2003, que de todo modo também prevê em seu parágrafo único aplicação retroativa a partir de novembro de 1999.

Feita a retrospectiva das alterações, cabe agora mencionar o Ato Declaratório SRF nº 88, de 17/11/99, segundo o qual “as contribuições para o PIS/Pasep e para financiamento da seguridade social – Cofins, devidas pelas sociedades cooperativas, serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999.”

A eficácia a partir do mês de novembro de 1999 atende à anterioridade nonagesimal determinada pelo art. 195, § 6º, da Constituição, se contado o prazo a partir da MP nº 1.858-7, de 29/07/99. Como referida anterioridade precisa ser obedecida, andou bem o AD SRF nº 88/99, em estabelecer como verdadeiro ponto de corte para início das alterações o período de apuração de novembro de 1999. Afinal, redução ou fim de isenção implica em aumento de tributo, para o que se pede o interstício mínimo de noventa dias entre a data da lei nova e o início de eficácia, no caso das contribuições para a seguridade social como o PIS e a COFINS, tudo conforme o dispositivo constitucional mencionado.

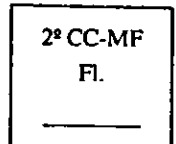
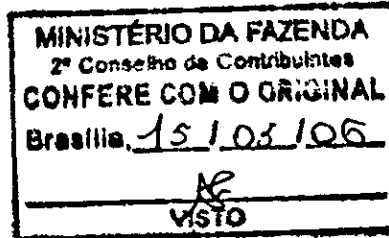
A corroborar a interpretação aqui adotada, e a despeito de julgamentos do STJ no sentido de que a isenção relativa aos atos cooperativos não estaria revogada, trago à colação precedentes deste Segundo Conselho de Contribuintes, incluindo acórdão desta Terceira Câmara (negritos ausentes nos originais):

Número do Recurso:	114903
Câmara:	TERCEIRA CÂMARA
Número do Processo:	10166.023092/99-06
Tipo do Recurso:	VOLUNTÁRIO
Matéria:	COFINS
Recorrente:	COOPERATIVA DE ECONOMIA CREDITO MÚTUO DOS SERVIDORES DA SECRETARIA DE SAÚDE DO DF - CRED SAÚDE
Recorrida/Interessado:	DRJ-BRASÍLIA/DF
Data da Sessão:	10/07/2002 14:30:00
Relator:	Maria Cristina Roza da Costa
Decisão:	ACÓRDÃO 203-08334
Resultado:	DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835



*Texto da Decisão:*  
*recurso.*

*Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao*

*Ementa:* **COFINS. SOCIEDADES COOPERATIVAS.**  
*Consoante o AD/SRF 088/99, as Contribuições para o PIS/PASEP e para Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas sociedades cooperativas serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999. O inciso I do art. 6º da LC nº 70/91, referente à isenção da COFINS para as sociedades cooperativas em relação aos atos cooperativos, foi revogado pela referida MP somente a partir de 30.06.1999. O período autuado está compreendido entre fevereiro e julho de 1999. Recurso provido.*

*Número do Recurso:* 120806  
*Câmara:* SEGUNDA CÂMARA  
*Número do Processo:* 13855.000607/2001-70  
*Tipo do Recurso:* VOLUNTÁRIO  
*Matéria:* COFINS  
*Recorrente:* UNIMED DE ORLÂNDIA COOPERATIVA DE  
TRABALHO MÉDICO LTDA  
*Recorrida/Interessado:* DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP  
*Data da Sessão:* 14/10/2003 14:00:00  
*Relator:* Gustavo Kelly Alencar  
*Decisão:* ACÓRDÃO 202-15159  
*Resultado:* NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA

*Texto da Decisão:* *Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (relator), Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Raimar da Silva Aguiar. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o voto vencedor.*

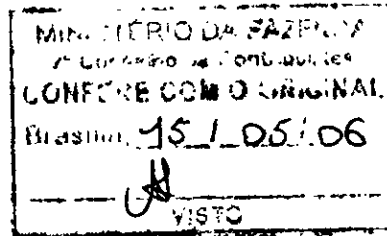
*Ementa:* **COFINS. ISENÇÃO.** *A partir da edição da MP nº 1.858-6, de 1999, as sociedades cooperativas passaram a ser contribuintes da COFINS, inclusive em relação aos atos cooperados. Recurso negado.*

Reputo legal (e constitucional, salientando, embora sob este aspecto não caiba maiores digressões, posto que matéria reservada ao Judiciário) a nova tributação da COFINS estabelecida para as cooperativas por meio de leis ordinárias e medidas provisórias, levando em conta que o art. 146, III, "c", da Constituição, ao determinar tratamento diferenciado para o ato cooperativo, trata de "normas gerais." Não de leis específicas sobre a tributação por um ou mais tributo, e segundo por considerar revogado o art. 6º, I, da LC nº 70/91.

A ressaltar, por oportuno, que o tratamento diferenciado determinado pela alínea "c" do inc. III do art. 146 não se confunde com imunidade. Assim se pronunciou a Primeira Turma do STF no Recurso Extraordinário nº 141.800, julgado em 01/04/97, relator Min. Moreira Alves, em votação unânime.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835

Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Assim, a Lei nº 5.764/71, no que tratou de normas gerais sobre o cooperativismo, foi recepcionada como lei complementar. No mais, e especialmente com relação à tributação das cooperativas pelo PIS e COFINS, ingressou na nova ordem jurídica após a Constituição de 1988 como lei ordinária. Por isto a possibilidade de modificações tributárias via leis ordinárias e medidas provisórias, inclusive.

No sentido de que o art. 146, III, ao pedir lei complementar para normas gerais, não impede a veiculação de regras jurídicas específicas sobre os temas relacionados em suas alíneas, cabe mencionar a posição de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484, que tratando do tema decadência (alínea "b" do inciso em comento), afirma:

*... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.*

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

*É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.*

*Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.*

*Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispondo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.*

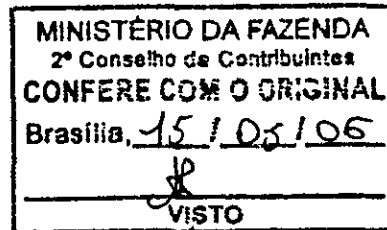
*Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.*

*A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: "é uma lei sobre leis de tributação". Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835



2º CC-MF  
Fl.

*Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.*

(...)

*A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).*

No tocante à revogação do art. 6º, I, da LC nº 70/91 pela MP nº 1.858-6/2001 e reedições, a findarem na MP nº 2.158-35/2001, curvo-me ao entendimento de que a Lei Complementar nº 70/91 é materialmente ordinária. Por isto pôde ser alterado por medida provisória, cuja eficácia, como se sabe, é equivalente à de lei ordinária.

Ressalvo, todavia, o meu ponto de vista pessoal. Entendo que ao legislador é permitida a escolha entre lei complementar ou lei ordinária, independentemente da matéria tratada, de forma que se optar pela primeira deve prevalecer o seu alvedrio. Ou seja, lei formalmente complementar só poderia ser alterada por outra da mesma espécie. Por razões políticas, por exemplo, pode o legislador preferir a lei complementar para dificultar modificações futuras na norma editada, já que a matéria assim tratada, por ter sido submetida ao quórum qualificado e sido aprovada pela maioria absoluta, nos termos exigidos pelo art. 69 da Constituição Federal, não poderia posteriormente ser modificada pela maioria simples da lei ordinária.

A opção do legislador deve ser respeitada porque assim haverá maior segurança jurídica. Do contrário, e consoante a interpretação do STF, há insegurança jurídica. Só se sabe se determinada lei é materialmente complementar após o pronunciamento do Colendo Tribunal.

Após a ressalva pessoal, retorno ao entendimento prevalente nesta Terceira Câmara, de que o art. 6º, I, da LC nº 70/91 foi, sim, revogado pela MP nº 2.158-35/2001. Como já antecipado, a revogação é possível face ao caráter de lei ordinária da LC nº 70/91, que apesar de formalmente complementar, segundo o Supremo Tribunal Federal é materialmente ordinária. Essa interpretação está escorada no art. 195 da Constituição Federal, que não pede lei complementar para a instituição das contribuições contempladas no seu inciso I, dentre elas a COFINS. Foi exposta no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 1, e tem prevalecido desde então.<sup>1</sup> Tanto assim que praticamente todas as alterações na legislação da COFINS têm sido por meio de leis ordinárias. Como exemplo mais importante cabe mencionar a Lei nº 9.718/98.

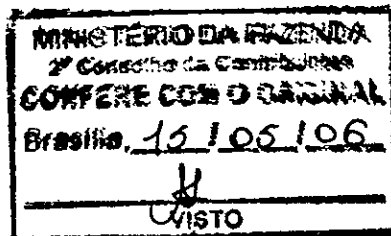
Quanto ao argumento de que a única renda tributável nas cooperativas seria a derivada de operações com não associados, previstas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, e ainda assim quando não relacionadas, tais operações, com o objetivo da sociedade, não me parece sustentável diante da legislação vigente. O art. 79 da Lei nº 5.764/71, ao estabelecer que "O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de

<sup>1</sup> Digo prevalecido porque não desconheço que algumas decisões monocráticas no âmbito do Colendo Tribunal têm considerado que o pronunciamento sobre a materialidade da LC nº 70/91 não passa de declaração incidental (*obiter dictum*). Assim, seria não vinculante. Neste sentido as decisões monocráticas do Mins. do STF Carlos Velloso, em 10/02/2004, na Rcl 2.518-MC, e Joaquim Barbosa, em 18/12/2003, na Rcl 2.517. De todo modo, é inegável que o art. 195, I, da Constituição, não exige lei complementar, pelo que se espera seja referendada a interpretação prevalente.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835



2ª CC-MF  
Fl.

produto ou mercadoria”, não veda toda e qualquer tributação sobre os ingressos decorrentes dos atos cooperativos. As operações entre uma cooperativa e seus associados envolvem, sempre, uma prestação de serviços por parte da primeira aos segundos, e não estão, necessariamente, incólumes à tributação por um ou mais tributo, desde que a legislação assim determine. É o que aconteceu na situação em foco, após as diversas medidas provisórias já comentadas.

Além do mais, após a Lei nº 9.718/98 a base de cálculo do PIS e da COFINS passou a contemplar não apenas o produto das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, mas a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para os ingressos (conforme o art. 3º, § 1º, da referida Lei, cuja inconstitucionalidade aqui não se discute).

Embora a recorrente, na qualidade de operadora de plano de saúde, tenha direito às deduções específicas da atividade, nos termos do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, introduzido pela MP nº 2.158-35/2001 (é o que será no item seguinte), referido parágrafo não contempla custos e despesas relativos aos eventos com os associados dela própria.

**SITUAÇÃO DA RECORRENTE: COOPERATIVA DE TRABALHO QUE OPERA COM PLANOS DE SAÚDE, COM DIREITO ÀS DEDUÇÕES ESPECÍFICAS DAS OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE A PARTIR DE DEZEMBRO DE 2001, QUE NO ENTANTO NÃO ABRANGEM OS CUSTOS E DESPESAS RELATIVOS AOS EVENTOS COM OS PRÓPRIOS ASSOCIADOS.**

À cooperativa, na qualidade de operadora de planos de saúde, também é assegurado o direito às deduções específicas de que trata o § 9º do art. da Lei nº 9.718/98, introduzido pela MP nº 2.158-35/2001. Contudo, tal direito não permite “a dedução daqueles valores devidos aos cooperados, hospitais e congêneres”, como afirma a recorrente. Tampouco “a ‘receita’ da Recorrente seria, quando muito, o valor que representa seu custo operacional” (textos em negrito extraídos do item III.2 do Recurso).

No tocante ao cálculo dessas deduções específicas, cabe primeiro observar a redação do referido § 9º, que é a seguinte:

*§ 9º - Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir:*

*I - co-responsabilidades cedidas;*

*II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas;*

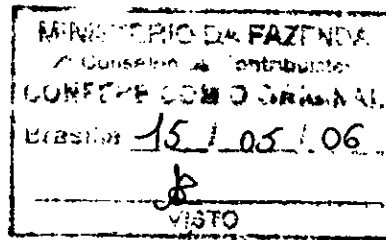
*III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.*

O inciso I do § 9º em comento corresponde a valores pagos por uma Operadora de Plano Privado de Assistência à Saúde (OPS), na qualidade de cedente, a outras operadoras, cessionárias, pelo atendimento prestado por estas aos usuários ou clientes do plano de saúde da primeira. Não consta do processo que a recorrente atue na condição de cedente, pelo que descabe cogitar da dedução do inciso I.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835



2º CC-MF  
Fl.

Quanto ao inciso II, relativo à dedução da parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões, corresponde à parte das contraprestações recebidas dos participantes do plano de saúde, que conforme as normas da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS) são reservadas às provisões (ou “garantias financeiras”, na expressão também utilizada pela ANS).

A ANS expediu a Resolução da Diretoria Colegiada (RDC) nº 77, de 17/07/2001, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 19/07/2001 e republicada no DOU de 25/07/2001, cujos arts. 4º e 12 tratam das provisões técnicas que podem ser excluídas das bases de cálculo do PIS e da Cofins. A destacar, por oportuno, que a dedução do inciso II não é simplesmente o somatório das provisões técnicas na RDC nº 77/2001, mas sim a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição dessas provisões.

A recorrente, durante a fiscalização e o decorrer deste processo, não demonstrou o valor de qualquer uma dessas provisões.

Por último o inciso III, igual à diferença entre duas quantias: 1) a efetivamente paga, pela operadora de plano de saúde cessionária, aos seus conveniados, profissionais e empresas de saúde, relativamente aos eventos realizados com associados de outras operadoras (as cedentes) e 2) a quantia correspondente às importâncias recebidas, pela cessionária, das operadoras cedentes, a título de transferência de responsabilidade ou intercâmbio. Aqui, um esclarecimento: evento é toda e qualquer utilização, pelo beneficiário, das coberturas proporcionadas pelo plano, tais como consultas médicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias etc.

A diferença entre 1 e 2 deve ser, necessariamente, positiva, para que a dedução estabelecida no inciso III seja permitida. É que, se negativa, os recebimentos da cessionária já cobrem os dispêndios com os eventos praticados com associados das cedentes, descabendo a dedução em análise.

O que a recorrente pretende deduzir, supostamente amparada no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, é a soma dos valores correspondentes a todos os eventos com os seus associados, clientes do plano de saúde. Como afirma, almeja tributar, quando muito, apenas o valor do seu custo operacional.

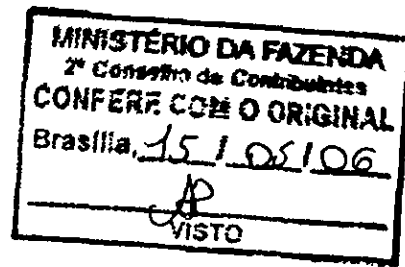
Admitir as deduções pretendidas implica, na prática, em transformar a Contribuição em não-cumulativa, sem qualquer resguardo na legislação em vigor. Ademais, e como visto acima, o inciso III § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 não contempla custos e despesas relativos aos eventos com os associados da recorrente, mas sim com associados de outras operadoras (cessionárias).

Por fim, e a apesar do litígio só versar sobre os períodos de apuração do ano de 2002, cabe destacar que as deduções estabelecidas no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 só se aplicam a partir do período de apuração dezembro de 2001. Neste sentido a determinação expressa do art. 92, IV, “a”, da MP nº 2.158-35/2001. Assim, apresenta-se desarrazoado o argumento contido no Recurso, no sentido de que a norma inserta no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, introduzida pela MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, seria interpretativa e se aplicaria retroativamente, à vista do art. 106, I, do CTN.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10630.000815/2003-87  
Recurso nº : 125.187  
Acórdão nº : 203-10.835



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

### CONCLUSÃO

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS