

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

Processo nº 10680.010678/2006-46
Recurso nº 262.409 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-00.427 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2009
Matéria COFINSUNIMED. OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718/98. DECADÊNCIA PARCIAL.
Recorrentes FEDERAÇÃO INTERFEDERATIVA DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO NO ESTADO DE MINAS GERAIS E DRJ EM BELO HORIZONTE/MG
DRJ-BELO HORIZONTE-MG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2002

VALOR NÃO DECLARADO EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NECESSIDADE.

Tendo a decisão recorrida cancelado parte do auto de infração por considerar o valor lançado declarado em DCTF, constatando-se o contrário a diferença não declarada é mantida no lançamento.

NORMAS PROCESSUAIS. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. DESISTÊNCIA DA ESFERA ADMINISTRATIVA.

O contribuinte que busca a tutela jurisdicional abdica da esfera administrativa, quando em ambas trata do mesmo objeto.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. MEDIDA JUDICIAL. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE.

A existência de medida judicial não impede o lançamento de ofício, que se não efetivado em tempo hábil é atingido pela decadência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA EM PARTE. LANÇAMENTO DEFINITIVO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Não é nula a decisão recorrida que, ao não conhecer de parte da impugnação por identidade com a via judicial, declarou definitivo o lançamento na parte não conhecida.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. SOLICITAÇÃO INDEFERIDA.

A perícia é reservada à análise técnica dos fatos, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe.

DECADÊNCIA. CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR. SÚMULA VINCULANTE DO STF Nº 8/2008.

Editada a Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da Cofins e do PIS é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos dos art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sendo irrelevante a antecipação do pagamento.

BASE DE CÁLCULO. PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE FEVEREIRO DE 1999. RECEITAS FINANCEIRAS E ALUGUÉIS. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, § 1º. INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. EFEITOS LIMITADOS ÀS PARTES.

Nos termos da Lei nº 9.718/98, art. 3º, § 1º, a base de cálculo do PIS Faturamento e da Cofins é a totalidade das receitas, incluindo as demais receitas além daquelas oriundas da venda de mercadorias e prestação de serviços, sendo que a inconstitucionalidade desse dispositivo, declarada pelo Supremo Tribunal Federal em sede do controle difuso, não pode ser aplicada pelo CARF até que seja editada sobre o tema resolução do senado federal, súmula do STF, decreto do Presidente da República ou súmula da AGU, ato do Secretário da Receita Federal do Brasil ou, ainda, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, estendendo para todos os efeitos da inconstitucionalidade declarada na via incidental, inicialmente.

COOPERATIVAS. UNIMED. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES PRÓPRIAS DAS OPERADORES DE PLANOS DE SAÚDE. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, § 9º. NÃO INCLUSÃO DE CUSTOS E DESPESAS COM A REDE PRÓPRIA.

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

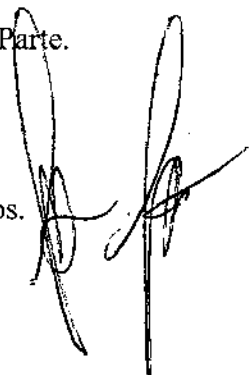
AÇÃO JUDICIAL COM DEPÓSITO. IMPROCEDÊNCIA DE JUROS.

Não cabe o lançamento de juros de mora na constituição de parcela do crédito tributário depositada.

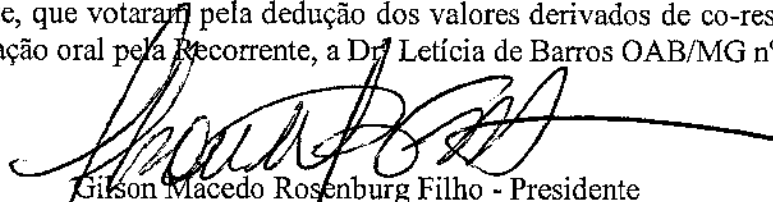
Recursos de Ofício e Voluntário Providos em Parte.

Crédito tributário exonerado em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.



Acordam os membros do colegiado: Recurso de ofício – por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para manter o lançamento relativo a abril de 2002 na importância de R\$ 2.672,79. Recurso voluntário: I) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto à matéria referente a tributação do atos cooperativos, pois fora submetida à apreciação do Poder Judiciário; e II) na parte conhecida, a) por unanimidade de votos; a.1) negou-se provimento quanto às preliminares de nulidades suscitadas pelo recorrente e foi indeferida a perícia requisitada; a.2) deu-se provimento parcial para declarar a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores anteriores a 10/2001; a.3) negou-se a dedução dos valores a título de sobras e a. 4) cancelaram-se os juros de mora sobre as parcelas depositadas judicialmente; b) Por maioria de votos, manteve-se a tributação sobre as receitas financeiras e de alugueis, vencidos Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça e Fernando Marques Cleto Duarte que afastavam a aplicação do §1º art. 3º da Lei nº 9.718/98; b-1) não foram admitidas as deduções próprias de operadoras de plano de saúde, vencidos conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça e Fernando Marques Cleto Duarte, que votaram pela dedução dos valores derivados de co-responsabilidade cedida. Fez sustentação oral pela Recorrente, a Dr. Leticia de Barros OAB/MG nº 79562.



Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente



Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

EDITADO EM 11/12/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Gilson Macedo Rosenburg Filho

Relatório

O processo trata do Auto de Infração de fls. 04/16, com ciência em 02/10/2006, no valor de R\$ 6.921.257,27, incluindo juros de mora. Não foi aplicada multa, por estar o crédito tributário com exigibilidade suspensa conforme o Mandado de Segurança nº 2000.38.00.037257-7, com trâmite na 8ª Vara Federal de Minas Gerais.

No referido *mandamus* a autuada discute a incidência da Cofins sobre os seus atos cooperativos, sob o argumento de inconstitucionalidade das alterações promovidas pela Lei nº 9.718/98 e pela Medida Provisória nº 1.858-6/99, esta revogando a isenção da Contribuição sobre os atos cooperativos.

Por pormenorizar o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

Para a compreensão dos fatos referentes ao processo em tela, seguem-se excertos do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (TVCF) elaborado pela Fiscalização:

-As diferenças em questão se originaram do fato do Contribuinte não considerar nas Bases de Cálculo das Contribuições todas as Receitas Tributáveis auferidas (apuradas no item 4, mais à frente); não sendo os Débitos correspondentes objeto de Declaração em DCTF e ou de Pagamento.

-Estas omissões se relacionam ao fato do Contribuinte auto-enquadrar-se no Regime de Tributação previsto no art. 13, III e art. 14, X da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999 (atualmente MP nº 2.158-35, de 2001).

-No entanto, como se verá a seguir, caracterizou-se o mesmo como uma Instituição integrante do rol de Pessoas Jurídicas sem Isenção ou Imunidade, sujeita à Tributação do PIS e da COFINS sobre a totalidade de suas Receitas, nos termos dos arts. 2º e 3º, §1º da Lei nº 9.718, de 27 de Novembro de 1998 c/c o art. 23, II da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de Junho de 1999.

-A Entidade fiscalizada é uma sociedade civil, registrada na Agência Nacional de Saúde como operadora de plano de assistência à saúde, sob o nº 363944, conforme Documento de fls. 40.

-Tem como atividade a comercialização e administração de Planos de Saúde, além da coordenação, orientação, integração e representação de interesses de suas filiadas/singulares/cooperativas de trabalho médico.

-Em seu conjunto, tem como fonte ou origem de recursos as Receitas de Prestação de Serviços Contratados Por Clientes Pessoas Físicas ou Jurídicas com Pagamento de Mensalidades, Taxas de Serviços e Encargos Operacionais e Taxas de Manutenção Recebidas de Suas Cooperativas Associadas; conforme art. 2º, §1º, b e 2º c/c art. 11, a, b, e g do Estatuto de fls. 41 a 49.

-Relacionada à COFINS, tem-se a Ação Em Mandado De Segurança do Processo nº 2000.38.00.037257-7/8ª Vara Federal em Minas Gerais, impetrada pelo Contribuinte em 25/10/00, com o objetivo de se eximir da Contribuição sob o argumento de inconstitucionalidade das alterações promovidas pela Lei nº 9.718/98 e pela Medida Provisória nº 1.858-6/99.

-Na sentença de 26/03/01, julgou-se procedente o Pedido.

-Relacionada ao PIS e à COFINS têm-se "Consulta" feita pelo contribuinte sobre a correção de seu entendimento de que se constituindo como Cooperativa de segundo grau dedicada à assistência médico-hospitalar contribuiria para o PIS unicamente sobre a Folha de Salários e que suas Taxas de manutenção e Demais Ingressos caracterizados como Receitas de Atividades Próprias seriam Isentas da COFINS, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.674/71 e do art. 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.



-Em resposta ao Contribuinte, tem-se a "Solução de Consulta SRRF/6ª RF/DISIT nº 412, de 15/12/04" de fls. 69 a 75, que concluiu que o mesmo não está expressamente relacionado entre as Entidades referidas no art. 13 e 14 da MP e que ao remunerar seus Dirigentes não cumpre os requisitos do art. 15 da lei nº 9.532/97; devendo ter o tratamento fiscal geral aplicável às Pessoas Jurídicas que não gozam de Isenção ou Imunidade.

-Refletindo seus questionamentos judiciais e o seu entendimento submetido à Consulta, o contribuinte, no período entre Fevereiro de 1999 e Setembro de 2002, não declarou regularmente em DCTF a COFINS ou a declarou em valores sub-avaliados.

-Porém, no mesmo sentido da Decisão Judicial citada no sub-item 2.2.1 e da Solução de Consulta citada no sub-item 2.2.2, caracterizou-se o contribuinte como sujeito à Tributação da COFINS sobre todas as suas Receitas, nos termos da Legislação.

-De acordo com a Legislação, o contribuinte não está expressamente relacionado ou enquadrado entre as Entidades beneficiadas com o regime de tributação do PIS e Isenção da Cofins previsto na MP 1.858-6/99, art. 13 e 14, X.

-Não se enquadra especialmente no inciso IV do art. 13, pois como associação não preenche as condições e requisitos legais previstos no art. 15 da Lei nº 9.532/97, como o de não remunerar seus dirigentes; o que o mesmo não cumpre, conforme se depreende do art. 32, alínea e do seu Estatuto de fls. 41 a 49, onde é tratado a fixação de honorários para sua Diretoria.

-Não se enquadra também no inciso V do mesmo art. 13, que se refere a Federações e Confederações de Sindicatos e não de Cooperativas.

-Não se enquadra finalmente no inciso X do art. 13, que trata de órgãos técnico-consultivos do Governo de representação do sistema cooperativista.

-Assim, caracterizou-se o contribuinte como integrante do campo das Pessoas Jurídicas sujeitas ao regime geral de tributação do PIS e da Cofins, nos termos dos arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98.

-A isenção da Cofins, quanto aos atos cooperativos próprios das Sociedades Cooperativas, prevista pelo art. 6º, I da LC 70/1991 foi revogada pela MP 1.858-6/99, art. 23, II, a.

-Assim, tendo a incidência no período de 01/02/1999 a 30/06/1999 se dado somente sobre os atos não cooperativos, a partir de 01/07/1999, aplica-se plenamente o disposto na Lei nº 9.718/98, efetivando-s a tributação da Cofins sobre as Receitas e ou Ingressos de todas as atividades da Sociedade.

DAS DIFERENÇAS DE COFINS DEVIDA APURADAS -Tendo em vista o seu entendimento de não estar sujeito à tributação da Cofins sobre o Faturamento das operações próprias de atos



cooperativos, o Contribuinte não declarou regularmente os Valores Devidos desta Contribuição entre Fevereiro de 1999 e Setembro de 2002.

-No período de fevereiro a junho de 1999, pela isenção descrita, a incidência se limitou às Receitas auferidas em atividades não inseridas em suas finalidades institucionais.

-A partir de julho de 1999, é devido a Cofins sobre a totalidade de suas Receitas, sejam elas decorrentes da prática de atos cooperativos ou não, com as exclusões previstas.

-Desse modo, das Receitas Brutas auferidas e escrituradas nos Livros Diário e Razão, de onde se extraíram as movimentações e saldos levantados nos Balancetes juntados entre as fls. 76 e fls. 188, apuraram-se as Bases de Cálculo da Contribuição em pauta discriminadas no "Demonstrativos" das fls. 24/36.

-De acordo com os Balancetes de fls. 76 a 95, apuraram-se as Receitas auferidas pelo contribuinte em 1999, bem como Receitas canceladas, discriminadas para a composição das Bases de Cálculo da Cofins nos Demonstrativos.

-As diferenças de Cofins devida apuradas nestes mesmos "Demonstrativos" decorreram basicamente do fato do contribuinte nada declarar em DCTF

(...)

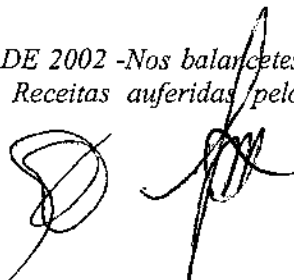
DIFERENÇAS DE COFINS DEVIDA DE 2001 -Nos balancetes de fls. 118 a 142, apuraram-se as Receitas auferidas pelo contribuinte nos meses de janeiro a dezembro de 2001, bem como receitas canceladas deste período (além de provisões de risco e repasses / pagamentos a terceiros em dezembro), sendo todas discriminadas na composição das bases de cálculo da Cofins nos "Demonstrativos".

-No entanto, na DCTF de fls. 143 a 144, o contribuinte não declara valores de Cofins em janeiro e fevereiro e os valores declarados de março a dezembro se revelaram sub-avaliados em relação às receitas auferidas e contabilizadas.

-Levando-se em conta que as parcelas incidentes sobre as Receitas de Aluguel (segregadas pelo contribuinte como atos não cooperativos) foram declaradas de forma acumulada a cada dois meses, conforme se vê na coluna "Pagamentos C/ DARF" da DCTF de fls. 143, e na Planilha de fls. 145, tem-se que as Bases e os valores de Cofins declarados na DCTF se conciliam com as Bases e valores informados na DIPJ/02 de fls. 146 a 151.

-O contribuinte também apresenta Bases de Cálculo e valores de Cofins nas Planilhas de fls. 152 a 156; sendo que os números nelas computados não se conciliam com a DIPJ/02 nem com a DCTF; não se conciliando ainda com os dados apurados na escrituração e nos Balancetes de fls. 188 a 142, sintetizados nos "Demonstrativos".

DIFERENÇAS DE COFINS DEVIDA DE 2002 -Nos balancetes de fls. 157 a 188, apuraram-se as Receitas auferidas pelo



contribuinte nos meses março, abril, julho, agosto e setembro, bem com receitas canceladas dês período, além de repasses/pagamentos a terceiros; sendo todos discriminados na composição das bases de cálculo da Cofins nos "Demonstrativos".

-No entanto, na DCTF de fls. 189 a 190, o contribuinte declara valores de Cofins destes meses que se revelaram sub-avaliados em relação às receitas auferidas e contabilizadas.

-Nesta DCTF, não consta de forma explícita valores declarados para os meses de julho e setembro. Mas, parcelas de R\$ 6,00 (incidentes sobre as Receitas de Aluguel de competência destes meses) foram declaradas de forma acumuladas com parcelas da mesma natureza em montantes de R\$ 12,00 nos meses de agosto e outubro (conforme se vê na coluna "Pagamentos c/ DARF" da DCTF de fls. 189 e na Planilha de fls. 191).

-O contribuinte informa bases de cálculo e valores de Cofins na DIPJ/03 de fls. 192 a 196 e nas planilhas de fls. 197 a 205; sendo que os números apresentados nestes dois Documentos não se conciliam entre si.

-Com ajustes em alguns meses e incluindo as Receitas de Aluguel, as Planilhas citadas se conciliam com os dados apurados na escrituração e nos Balancetes citados, sintetizados nos "Demonstrativos".

Cientificado em 02/10/2006 (fls. 06), o interessado apresentou, em 01/11/2006, impugnação ao lançamento, conforme arrazoado de fls. 214/267 acompanhado dos documentos de fls. 269/412, com as suas razões de defesa, com os excertos a seguir:

-A impugnante é cooperativa de trabalho médico de 2º grau, uma federação de cooperativas, no viés societário, e operadora de planos de saúde no viés econômico, e como forma de concretizar seu objeto social – a organização em comum e em maior escala dos serviços econômicos e assistenciais das filiadas – cumprindo seu papel de representação e otimização da produção do sistema.

-Tem-se que consoante expressas previsões legal e estatutária a impugnante atua como mandatária das cooperativas singulares a ela filiadas, razão pela qual a receita auferida não é da impugnante, mas das cooperativas mandantes. Isto o que se comprova através do Estatuto Social da Federação e dos contratos firmados em nome das cooperativas singulares com os usuários.

-Ultrapassada essa questão, o que se admite por amor ao debate, mesmo porque a figura do mandato, na espécie, afasta a configuração de receita própria para o mandatário, o que é suficiente a encerrar o debate, ainda assim cabe esclarecer que a impugnante, como sociedade cooperativa (realidade jurídico-societária), está à margem da incidência tributária quando da prática de atos cooperativos, porquanto estes não configuram



receita própria da cooperativa (vide art. 79, parágrafo único, Lei nº 5.764/71)

-Paralelamente à referida realidade jurídico-societária, a Impugnante reveste-se, ainda da roupagem de operadora de planos de assistência à saúde (realidade jurídicoeconômica), conforme disciplina da Lei n.º. 9.656/98, encontrando-se sujeita, à rigorosa fiscalização da Agência Nacional de Saúde Suplementar ANS, e não sujeitando à tributação, no que tange aos valores percebidos a título de pagamento pelos planos de saúde, já que, por não possuir rede de atendimento médico hospitalar próprio, repassa às suas singulares tais valores, retendo somente uma taxa de administração, necessária a cobrir despesas com contratos. Assim, somente poderia se figurar como receita da Impugnante, quando muito, este valor retido, sendo os valores repassados receita das singulares que o receberam.

-O fato é que, diante dessa sistemática, a Impugnante sempre procedeu à apuração tributária incidente sobre suas atividades nos moldes determinados pela legislação, e conforme as realidades acima delineadas (mandatária das singulares, cooperativa de 2º grau e operadora de planos de saúde), sendo relevante destacar a existência de judicial promovida pela cooperativa (MS n.º 2000.38.00.037257-7), e discute a COFINS sobre os seus atos cooperativos.

-Perquirindo posicionamento judicial acerca da intributabilidade dos atos decorrentes da prática de atos cooperativos pela COFINS, a Impugnante impetrou- o referido Mandado de Segurança Individual (doc. anexo), nos autos do qual foi concedida medida liminar (DJU 24/11/2003), confirmada pela r. sentença proferida, que julgou procedente o pedido formulado pela ora Impugnante, suspendendo-se, assim, a exigibilidade daquela contribuição sobre tais atos (DJTJ de 29/03/2001).

-Contra a sentença proferida nos autos, a União Federal interpôs Recurso de Apelação, cujo Acórdão proferido pelo E. TRF da 1ª Região entendeu pela constitucionalidade/legalidade da cobrança da COFINS (DJU de 06/03/2003).

-Contra tal Acórdão, interpôs-se Recursos Especial e Extraordinário. Ao Recurso Especial da Impugnante foi dado provimento no STJ (Resp nº 695.052, DJIJ de 14/09/2005) para reformar o Acórdão do TRF da 1ª Região e restabelecer a sentença de 1º grau.

-Confira-se o teor da ementa da decisão monocrática de relatoria do Exmo. Ministro Luiz Fux, até então vigente, merecendo destaque o item 08 da ementa, no qual trabalhou-se exatamente o caráter representativo da ora Impugnante, que atua como mandatária das singulares:

COFINS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. LC N.º 70/91. MP 1.858. REVOGAÇÃO.

1. Mandado de Segurança impetrado pela ora Recorrente, sociedade cooperativa de trabalho médico, contra ato do. Sr. Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte-MG, com o

escopo de suspender a exigibilidade da COFINS incidente sobre a folha de pagamento e sobre o faturamento, referente aos atos próprios das finalidades da Impetrante.

2. No campo da exação tributária com relação às cooperativas a. aferição da incidência do tributo impõe distinguir os atos cooperativos através dos quais a entidade atinge os seus fins e os atos não cooperativos; estes extrapolantes das finalidades institucionais e geradores de tributação; diferentemente do que ocorre com os primeiros. Precedentes jurisprudenciais.

3. A cooperativa prestando serviços a seus associados, sem interesse negocial, ou fim lucrativo, goza de completa isenção, porquanto o fim da mesma não é obter lucro mas, sim, servir aos associados.

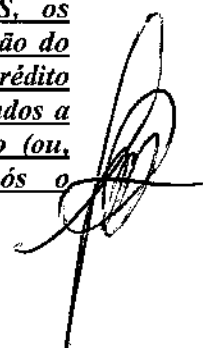
4. Os atos cooperativos NÃO estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS porquanto o art. 79 da Lei 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas, dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

5. Não implicando o ato cooperativo em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, a revogação do inciso I do art. 6º da LC 70/91 em nada altera a não incidência da COFINS sobre os atos cooperativos. O parágrafo único, do art. 79, da Lei 5.764/71 não está revogado por ausência de qualquer antinomia legal.

6. A Lei 5.764/71, ao regular a Política Nacional do cooperativismo e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, prescreve, em seu art. 79, que constituem 'atos cooperativos' os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, ressalva todavia, em seu art. 111, as operações descritas nos arts. 85, 86 e 88 do mesmo diploma, como aquelas atividades denominadas não cooperativas' que visam terceiros serão contabilizados em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos (art. 87).

7. É princípio assente na jurisprudência que: "Cuidando-se de discussão acerca dos atos cooperados, firmou-se orientação no sentido de que são isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social sobre o Lucro". (Min. Milton Luiz Pereira, Resp 152.546, DJU 03/09/2001, unânime)

8. A doutrina, por seu turno, é uníssona ao assentar que pelas suas características peculiares, PRINCIPALMENTE SEU PAPEL DE REPRESENTANTE DOS ASSOCIADOS, os valores que ingressam, como os decorrentes da conversão do produto (bens ou serviços) do associado em dinheiro ou crédito nas de alienação em comum, ou os recursos dos associados a serem convertidos em bens e serviços nas de consumo (ou, neste último caso, a reconversão em moeda após o



fornecimento feito ao associado), não devem ser havidos como receitas da cooperativa.

9. Incidindo o PIS e a COFINS sobre o faturamento/receita bruta impõe-se aferir essa definição à luz do art. 110 do CTN, que veda a alteração dos conceitos do Direito Privado. Consectariamente, faturamento é o conjunto de faturas emitidas em um dado período ou, sob outro aspecto vernacular, é a somados contratos de venda realizados no período. Não realizando a cooperativa contrato de venda não há incidência do PIS e da COFINS.

10. Destarte, matéria semelhante à dos autos (relacionada às sociedades civis), vem sendo discutida pelas Primeira e Segunda Turmas desta Corte Superior, que, com fulcro no Princípio da Hierarquia das Leis, têm-se posicionado no sentido de que Lei Ordinária não pode revogar determinação de Lei Complementar, pelo que ilegítima seria a revogação instituída pela Lei n.º 9.430/96 da isenção conferida pela LC n.º 70/91 às sociedades civis prestadoras de serviços, entendimento, hodiernamente, sufragado pela Seção do Direito Público. Isto porque é direito do contribuinte ver revogada a suposta isenção pela mesma lei que o isentou, máxime quando a vontade política nela encartada revela quorum qualificado.. Sob esse enfoque, a Eg. Primeira Seção no RESP616.219-MG.-

11. Recurso especial provido, para reformar o acórdão recorrido e restabelecer a sentença de 1º Grau."

-Tenha-se, portanto, que a teor que preceitua o art. 151, IV, do CTN, a Impugnante se encontra com a exigibilidade do crédito tributário suspensa por força de decisão judicial em sede de Mandado de Segurança.

-Somente a título de esclarecimento, tenha-se que a decisão proferida pelo E. STJ deu ensejo a Agravo Regimental da Fazenda Nacional, o qual se encontra pendente de julgamento no STJ. Já o Recurso Extraordinário interposto pela Impugnante junto ao TRF da 1ª Região, admitido, resta sobrestado até o pronunciamento definitivo do E. STJ.

-A despeito da realidade processual e material narrada, a Impugnante foi surpreendida pela União Federal, no dia 2/10/2006, com a notificação da lavratura de. Auto de Infração no qual exigiu-se suposta diferença apurada de COFINS sobre a integralidade das entradas da cooperativa no período compreendido entre fevereiro de 1999 a setembro de 2002, perfazendo-se um valor total de R\$ 6.921.257,27 (seis milhões, novecentos e vinte e um mil, duzentos e cinquenta e sete reais e vinte e sete centavos) a título de principal (contribuição) e juros de mora.

-Confira-se o trecho do Relatório Fiscal:

Assim, tendo a incidência no período de 01/02/1999 a 30/06/1999 se dado, somente sobre os atos não cooperativos, a partir de 01/07/1999, aplica-se plenamente o disposto na Lei nº 9.718/98, efetivando-se a tributação da COFINS sobre as Receitas e ou Ingressos de todas as atividades da Sociedade."

-De se notar que o Fiscal desconsiderou a atuação de MANDATÁRIA das singulares pela Impugnante, não tendo excluído daquela exigência os valores correspondentes às receitas de suas singulares, as decorrentes da prática dos atos cooperativos, os valores correspondentes às receitas financeiras, a integralidade das deduções segundo a lógica das operadoras de plano de saúde previstas na MP no 2.158-35/2001 .art. 3º § 9º, alterado pelo art. 2º, da Lei nº 9.718/98 e outros valores repassados pela Impugnante, bem como valores depositados judicialmente nos autos do Mandado de Segurança, n.º 2000.38.00.037257-7, (competências de abril, julho, agosto e setembro de 2002), exigindo valores indevidos, embora reconheça expressamente o caráter preventivo de decadência do lançamento em face da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, "in verbis":

"O crédito tributário lançado através do presente Auto de Infração está com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II, por força de Medida Judicial do Processo MS nº 2000.38.00.037257-7/8º VFMG; cujo Acórdão em Recurso de Apelação desfavorável ao contribuinte foi objeto de Recurso Especial (com decisão, do STJ favorável, restabelecendo a Sentença de 1º Grau) e de Recurso Extraordinário (que se encontra pendente de apreciação e julgamento pelo STF)"

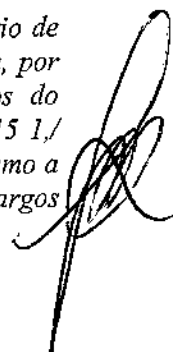
-Assim, o presente Auto de Infração não pode subsistir. E isto porque:

(i) em preliminar, decaído o direito da Fazenda Pública em lançar o crédito fiscal referente às competências de fevereiro de 1999 a setembro de 2001, eis que passados 05 (cinco) anos entre a data da ocorrência do pretense fato gerador da contribuição e a notificação do lançamento, que se deu em 02 de outubro de 2006, tal qual prevê artigo 150, §4º do CTN;

(ii) ainda, em preliminar, em sendo ultrapassada a decadência pleiteada no tópico precedente, o que não se admite, há que se decotar do Auto de Infração os valores referentes à COFINS relativos à competências de fevereiro a outubro de 1999, em obediência constitucional à anterioridade nonagesimal e ao Ato Declaratório SRF nº 88;

(iii) também, preliminarmente, necessária a exclusão do auto de infração dos valores depositados judicialmente nos Autos do MS nº 2000 38 00 037257-7 (competências de abril, julho, agosto e setembro de 2002), haja vista que os mesmos já se encontram à disposição do juízo competente, suspendendo a exigibilidade do crédito termos do art. 151, IV do CTN;

(iv) no mérito, suspensa a exigibilidade do crédito tributário de COFINS em relação aos atos cooperativos da Impugnante, por força de decisão judicial favorável concedida nos autos do Mandado de Segurança n.º 2000.38.00.037257-7 (artigo 15 1º IV do CTN) não podendo ser exigidos tais valores nem mesmo a título de prevenção de decadência, mormente encargos moratórios, tais como juros de mora;



(v) outrossim, ultrapassada a impossibilidade do lançamento preventivo de decadência, como "in casu" ocorre, e somente por extremo amor à argumentação, há que se considerar que a Impugnante é mandatária das singulares, a ela filiadas, realidade que afasta a configuração de receita própria, a teor do que se verifica do seu Estatuto Social e da própria legislação cooperativista;

(vi) ainda assim, eventualmente ultrapassada a natureza de mandatária da Impugnante o que não se admite em qualquer hipótese, é importante esclarecer que como sociedade cooperativa de 2º grau que e na prática de atos cooperativos, não aufera lucro ou receita porquanto atua como mandatária de suas filiadas falecendo-lhe a base de cálculo para a tributação pela COFINS;

(vii) a se destacar novamente sua natureza de sociedade cooperativa, a Impugnante se encontra resguardada por regra legal de não incidência tributária sobre seus atos cooperativos, conforme se extrai da letra da Lei nº 5.764/71 (art. 79, 87 e 111) e Lei Complementar n.º 70/91 (artigo 6º, 1), esta última específica ao trato da COFINS, lembrando-se, ainda, que a Impugnante é Federação de Cooperativas, sujeita às previsões dos arts. 13 e 14 da atual MP nº 2.158-35/2001, os quais consignam isenção de COFINS para entidades dessa natureza;

(viii) ademais, independentemente de sua natureza jurídico societária de cooperativa, a participação e definição jurídico econômica da Impugnante como operadora de planos de saúde ensejaria o seu direito a usufruir plenamente do preceito contido no § 9º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/98 (redação da MP n.º 2.158-35/2001 e/e, artigo 26 da IN/SRF nº 247/2002), em toda a sua extensão, que exige necessários ajustes na base de cálculo do PIS/COFINS para este setor da economia, e de molde a que seja tributado somente o que representar efetiva receita da operadora, excluídos os ingressos/entradas/repasses;

(ix) merece ser afastada da discutida cobrança, ainda, os valores de COFINS calculados sobre as receitas financeiras da Impugnante, haja vista não se enquadrarem tais ingressos na hipótese de incidência delineada pela Lei n.º 9.718/98 (faturamento), conforme decisões reiteradas do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

-Neste contexto, o que se percebe é que o Fisco Federal não absorveu, até então, a essência da atividade realizada pela Impugnante, que está a merecer uma interpretação consentânea com a sua realidade (MANDATÁRIA das suas filiadas, cooperativa de trabalho médico de segundo grau e operadora de planos de saúde), sob pena da completa inviabilização da atividade.

Pormenorizadamente o contribuinte destacou os seguintes tópicos em sua impugnação:

I-Da decadência;

2-Da Nulidade do Lançamento Fiscal em Relação às Competências de Fevereiro/1999 a Outubro/1999 – Inobservância da Anterioridade Nonagesimal;

3-Da Necessidade de Exclusão do Auto de Infração dos Valores Depositados no Mandado de Segurança nº 2000.38.00.937257-7;

4-Da Impossibilidade de Lançamento Fiscal para Fins de Prevenção da Decadência na Hipótese de Crédito Tributário com Exigibilidade Suspensa por Força de Medida Liminar em Sede de Mandado de Segurança – Art. 151, Inciso IV do CTN;

5-Da inaplicabilidade de Juros na Hipótese de “Lançamento Preventivo de Decadência”;

6-Do Insucesso do Presente Auto de Infração – Cofins – Base de cálculo Que Desconsidera a Realidade da Impugnante;

7-Da Forma de Atuação da Impugnante – A Figura do Mandato (A Inexistência de Receita Própria em Virtude da Condição de Mandatária da Impugnante);

8-Da Natureza Jurídico-Econômica de Operadora de Plano de Saúde da Impugnante – Necessidade de ajustes na base de cálculo da Cofins;

9-Da Natureza Jurídico-Societária de Cooperativa da Impugnante – a Não Incidência Tributária Sobre o seu Ato Cooperativo;

10-Da Forma de Sobrevivência de uma Federação Cooperativa de Trabalho Médico – Do Intercâmbio – Ato Cooperativo de Trabalho Médico – Do Intercâmbio – Ato Cooperativo Puro – Inexistência de Base de Cálculo para a Cofins;

11-Da Posição Jurisprudencial Acerca da Não Incidência Tributária Sobre Atos Cooperativos da Impugnante;

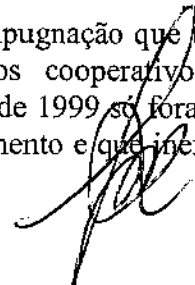
12-Da Impossibilidade de Exigência da Cofins Sobre as Receitas Financeiras – Incidência Restrita ao Faturamento da Impugnante.

Requer a procedência da impugnação.

A 1ª Turma da DRJ julgou o lançamento procedente em parte, cancelando as parcelas relativas à incidência da Contribuição sobre as receitas dos atos cooperativos nos períodos de apuração de julho a outubro de 1999, por considerar que a revogação da isenção só tem efeitos a partir de novembro de 1999, bem como o valor integral lançado no período abril de 2002, por considerá-lo declarado em DCTF.

Em relação à parte cancelada há Recurso de Ofício.

No mais, a DRJ não conheceu da parte da Impugnação que trata da matéria submetida ao Judiciário (contestação à tributação dos atos cooperativos), rejeitou as preliminares de nulidade, observando que nos meses até junho de 1999 só foram tributadas as receitas financeiras, que a decisão judicial não impede o lançamento e que inexistiu ofensa ao



art. 59 do Decreto nº 70.235/72, bem como rejeitou as demais alegações de mérito, inclusive a decadência.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a Cooperativa argúi, preliminarmente, o seguinte:

1) que a tributação dos atos cooperativos deve ser apreciada nesta esfera administrativa, por superar “a discussão acerca da legalidade/ilegalidade da exigência da COFINS incidente sobre os atos cooperativos da Federação, vez que na espécie trata-se da questão da definição da amplitude de tal ato”. Considera que a DRJ, ao declarar definitiva nesta esfera administrativa a exigência, na parte discutida judicialmente, “anula” a discussão remanescente, “referente à tributação das operadores de planos de saúde e que não admite a incidência da COFINS sobre os recursos intermediados, mas tão somente sobre a taxa de administração/comissão (receita da atividade)”;

2) necessidade de exclusão dos valores depositados judicialmente, independentemente de constarem em DCTF (especifica os montantes, relativos às competências 04/2002, 07/2002, 08/2002 e 09/2002);

3) impossibilidade do lançamento, em face da decisão no Mandado de Segurança referido, sendo que, caso se entenda o contrário, são incabíveis os juros de mora lançados;

4) nulidade da decisão recorrida, por ter desprezado os inúmeros documentos apresentados com a Impugnação ou, do contrário e desejando estes julgadores de segunda instância, realização de perícia visando responder os seguintes quesitos: a Recorrente é cooperativa central (federação), que realiza repasses às cooperativas singulares, em nome das quais firma contratos de operações de planos de saúde? Quais os valores em cada mês? A recorrente possui pessoa física cooperada ou somente cooperativas singulares? A recorrente realiza repasses a terceiros e prestadores, em nome das cooperativas singulares ou por decorrência do seu objeto social? Quais os valores em cada mês? Quais os valores eventualmente devidos, considerando-se a dedução a título de i) transferência de responsabilidades, ii) co-responsabilidades cedidas, iii) eventos, iv) provisões técnicas, v) proporção da taxa de administração que representa atos cooperativos e vi) pagamentos em atendimento a seu objetivo social de cooperativa de segundo grau? Quais os valores eventualmente devidos, considerando-se, ainda, a dedução i) dos repasses às cooperativas singulares, ii) das sobras cooperativistas, iii) das receitas financeiras e iv) dos repasses necessários ao cumprimento de seu objeto social.

Para a perícia cogitada, indica duas profissionais técnicas.

No mérito, repisa alegações constantes da Impugnação, argüindo:

- decadência parcial;

- situação de mandatária da Recorrente, por não atuar em nome próprio, mas das cooperativas associadas, as Unimed's em nome das quais também contrata e opera planos de saúde, “não auferindo receita própria, já que eventual receita é REPASSADA às singulares” (explica que não dispõe de rede de atendimento médico-hospitalar própria, funcionando no mero repasse às Unimed's do sistema, e que a receita não é dela, mas da cooperativa a ela filiada, que presta o serviço aos usuários);

- sendo uma cooperativa central (cooperativa de cooperativas), “o objeto de sua atuação se dá no rol de serviços de gestão ofertados às cooperativas singulares,

realidade na qual também também contrata e opera planos de saúde próprios, cuja prestação, contudo, se realiza através das singulares”, de modo que os valores que a Recorrente recebe a título de pagamento pelos planos de saúde são repassados às singulares, retendo-se uma taxa de administração, único valor que se poderia configurar como seu faturamento ou receita;

- no caso da Recorrente, as deduções previstas no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98, com a redação do art. 2º da MP nº 2.158-35/2001, normatizada pela IN SRF nº 247/2002, “representaria a dedução daqueles valores REPASSADOS às singulares”, e que por sua vez repassam aos médicos cooperados, hospitais, clínicas e congêneres;

- o Fisco Federal desconsidera a realidade jurídico-econômica de Operadora de Plano de Saúde (OPS) da Recorrente e pretende tributar “ingressos” inconfundíveis com receita, o que é vedado na lógica de funcionamento da Operadora, fato esse reforçado pelo 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98, tida como norma interpretativa segundo a peça recursal;

- não incidência da Cofins sobre o ato cooperativo, nos termos dos arts. 79, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 e do art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91 e conforme jurisprudência que menciona, e inexistência de base de cálculo da Contribuição, dado que o intercâmbio entre duas cooperativas associadas está abrangido por essa não incidência;

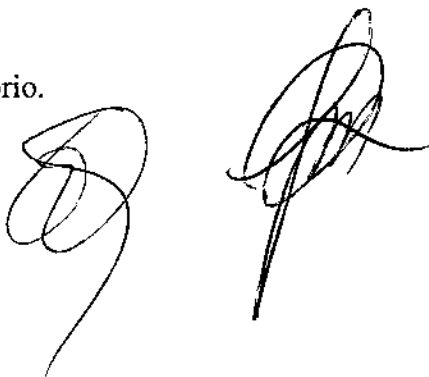
- as aplicações financeiras da Recorrente, não sendo mera faculdade, mas exigidas por normas editadas pela ANS (menciona a Resolução RDC nº 77, de 17/07/2001, e a Resolução Normativa nº 67, de 04/02/2004, ambas editadas pela da Diretoria Colegiada da Agência Nacional de Saúde Suplementar-ANS) configuram ato cooperativo, estando, pois, fora da incidência;

- impossibilidade de exigência da Contribuição sobre as receitas financeiras e aluguéis, por não configurarem faturamento conforme definido no art. 2º da LC nº 70/91 e haja vista julgados do STF, selando a inconstitucionalidade do alargamento da base impositiva, promovido pela Lei nº 9.718/98; e

- impossibilidade de lançamento sobre as sobras - que são os valores restantes após o pagamento dos repasses às cooperativas singulares, acrescidos os custos gerais da atividades -, a serem deduzidas da base de cálculo nos termos da Lei nº 10.676/2003.

Requer, ao final, anulação e improcedência do Auto de Infração, total ou parcial, nulidade da decisão recorrida ou exclusão dos valores lançados a título de receitas financeiras e aluguéis.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

RECURSO DE OFÍCIO

A maior parte do crédito tributário exonerado pela DRJ está abrangida no período decaído, conforme exposto no item próprio, mais adiante. Daí não haver necessidade de adentrar nas razões do provimento parcial à Impugnação, exceto no que se refere ao período de apuração abril de 2002. Neste a decisão recorrida cancelou integralmente o valor lançado (R\$ 8.678,79), por estar declarado em DCTF (referiu-se expressamente à fl. 189).

Observo, contudo, que enquanto o valor apurado como devido pela fiscalização em abril de 2002 é igual a R\$ 27.622,16 (conforme fls. 12 e 35), foi informado em DCTF apenas R\$ 24.949,37 (fl. 189). A diferença entre os dois valores, igual a R\$ 2.672,79, deve ser mantida. Em vez de se cancelar integralmente o valor lançado no período, como fez a DRJ, cabe manter a diferença de R\$ 2.672,79 (valor principal, que deve ser acompanhado dos juros de mora respectivos). Daí o provimento parcial à remessa de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço, exceto na parte em que há identidade com o Mandado de Segurança nº 2000.38.00.037257-7.

Como no referido *mandamus* a Recorrente discute a incidência da Cofins sobre os atos cooperativos, sob o argumento de inconstitucionalidade das alterações promovidas pela Lei nº 9.718/98 – que alargou a cuja base de cálculo da Contribuição - e pela Medida Provisória nº 1.858-6/99, atual MP nº 2.158-35/2001 – que revogou a isenção dos atos cooperativos - a identidade parcial resta clara.

Assim, descabe a este tribunal administrativo qualquer pronunciamento sobre o mérito da tributação (ou não) dos atos cooperativos, tendo em vista o parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80.

Na matéria acima, os termos do provimento judicial que transitar em julgado na ação mandamental devem ser cumpridos com exatidão pelo órgão de origem, por ocasião da execução do acórdão definitivo do presente processo administrativo.

Quanto à parte conhecida do Recurso Voluntário, diz respeito ao seguinte:

- preliminares de nulidade do Auto de Infração e da decisão recorrida;
- perícia requerida;
- decadência parcial do lançamento (até outubro de 2001);
- incidência da Contribuição sobre as receitas financeiras de alugueis;
- deduções próprias das Operadoras de Planos de Saúde, previstas no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98, com a redação do art. 2º da MP nº 2.158-35/2001; e

- valores das sobras da Cooperativa, que conforme a Lei nº 10.676/2003 são dedutíveis da base de cálculo; e

- juros de mora sobre os valores depositados judicialmente.

Preliminares de nulidade do Auto de Infração e da decisão recorrida

Rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração, por inexistir qualquer impedimento ao lançamento.

Tampouco os valores depositados judicialmente devem ser excluídos, cabendo apenas cancelar os juros de mora sobre as parcelas depositadas em tempo hábil, como exposto mais adiante.

Face à indisponibilidade do crédito tributário, os provimentos judiciais que suspendem a sua exigibilidade não têm o condão de impedir o seu lançamento. Neste sentido o posicionamento de Alberto Xavier, que informa o seguinte:¹

A suspensão regulada pelo artigo 151 do Código Tributário Nacional paralisa temporariamente o exercício efetivo do poder de execução, mas não suspende a prática do próprio ato administrativo de lançamento, decorrente de atividade vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142 do mesmo Código, e necessária para evitar a decadência do poder de lançar. Nem o depósito, nem a liminar em mandado de segurança têm a eficácia de impedir a formação do título executivo pelo lançamento, pelo que a autoridade administrativa deve exercer o seu poder-dever de lançar, sem quaisquer limitações, apenas ficando paralisada a executoriedade do crédito

Quanto à jurisprudência, observem-se os julgados adiante:

TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – MEDIDA LIMINAR – RECURSO ADMINISTRATIVO – LANÇAMENTO – EFETIVAÇÃO DE NOVOS LANÇAMENTOS – POSSIBILIDADE – CTN, ARTS, 151, I E III, E 173 – PRECEDENTES.

- A concessão da segurança requerida suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas não tem o condão de impedir a formação do título executivo pelo lançamento, paralisando apenas a execução do crédito controvertido.

(STJ, REsp 75.075, RJ)

TRIBUTÁRIO. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO. LANÇAMENTO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. DECADÊNCIA CONFIGURADA.

1. A ordem judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário não tem o condão de impedir a Fazenda Pública de efetuar seu lançamento.

¹ Xavier, Alberto. Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo Tributário, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, pág. 428.

2. *Com a liminar fica a Administração tolhida de praticar qualquer ato contra o devedor visando ao recebimento do seu crédito, mas não de efetuar os procedimentos necessários à regular constituição dele. Precedentes.*

3. *Recurso não conhecido.*

(STJ, REsp 119.156, SP)

Quanto à preliminar de nulidade da decisão recorrida, também a rejeito porque, ao declarar definitivo, nesta esfera administrativa, a parte do lançamento não conhecida em face da identidade com a via judicial, a DRJ nada mais fez do que remeter ao Judiciário a análise respectiva. O não conhecimento, neste processo administrativo, implica na definitividade do lançamento, até que sobrevenha a decisão transitada do Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente, nos termos da qual o lançamento será mantido ou não.

Quanto ao argumento de que a tributação dos atos cooperativos devia ser apreciada, para que se definisse a amplitude de tais atos (cooperativos), não deve ser aceito porque ao Judiciário é que cabe definir tal questão.

Tome-se, por exemplo, as receitas financeiras. Se estão ou não abrangidas na isenção dos atos cooperativos, a decisão final do Mandado de Segurança é quem dirá. Aqui, nesta seara administrativa, o trato dessas receitas deve se limitar a outras alegações dissociadas da isenção do ato cooperativo, que conforme a peça recursal são duas: a de que as aplicações financeiras não seriam faculdade da Cooperativa, mas obrigatórias segundo normas da ANS e, por isso, configurariam ato cooperativo e estariam fora da incidência da Contribuição, e a alegação de impossibilidade da exigência da Contribuição sobre as receitas financeiras (e sobre aluguéis), em face da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo, promovido pela Lei nº 9.718/98.

Perícia

Ao argüir a nulidade da decisão recorrida porque teria desprezado documentos apresentados juntos à Impugnação (preliminar rejeitada no item anterior), a Recorrente cogita da realização de perícia, visando responder os quesitos enumerados no relatório. Enquanto algumas questões levantadas nesses quesitos já foram respondidas sem necessidade de qualquer diligência – como a relativa à condição da Recorrente, que é, sim, uma cooperativa central ou federação, que realiza repasses às cooperativas singulares -, outras são irrelevantes para a solução da lide – como a relativa aos valores das receitas financeiras, que como visto no item próprio é matéria de direito, tão-somente.

Como é cediço, perícia é reservada à análise técnica dos fatos, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe. É o que se dá na situação dos autos e, daí, o indeferimento.

Decadência

Na análise da decadência cabe aplicar a Súmula vinculante do STF nº 8/2008, segundo a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91. Resolvida a polêmica pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, o prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS e do PIS há de ser regulado pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, sendo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Sabedor da divergência em torno do dia inicial do prazo decadencial, destaco a este Colegiado que houve antecipação de pagamento (a menor) a partir do período de apuração março de 2001, nos termos exigidos pelo art. 150 do CTN. Para mim é irrelevante tenha havido ou não tal antecipação de pagamento, pois considero que o termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador. Importa, para o deslinde da controvérsia, investigar a respeito **do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade** do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado, filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges, que entende haver homologação **da atividade do contribuinte**, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **todo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

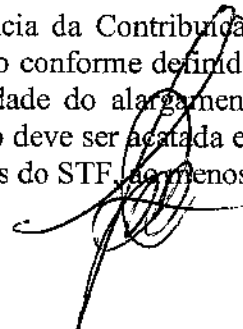
Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa **homologa um valor zero, ou uma restituição**, evidente que não está homologando **pagamento**. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...”), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento **da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**.”

Conforme os fundamentos acima, e porque a ciência do auto de infração se deu em 02/10/2006, estão decaídos os fatos geradores até setembro de 2001.

Receitas financeiras e aluguéis

Quanto à alegação de impossibilidade de exigência da Contribuição sobre as receitas financeiras e aluguéis, por não configurarem faturamento conforme definido no art. 2º da LC nº 70/91 e porque o STF declarou a inconstitucionalidade do alargamento da base impositiva, promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, não deve ser acatada em face dos efeitos limitados às partes, e não *erga omnes*, de todos os julgados do STF, ao menos até agora.



Sabedor da divergência neste Colegiado, quanto à aplicação ou não dos julgamentos do STF por este tribunal administrativo, mantenho entendimento adotado em outros julgamentos sob a minha relatoria, no sentido de que a inconstitucionalidade referida não pode, ainda, ser aplicada aqui.

Assim, a base de cálculo da Contribuição engloba as demais receitas, além da oriunda de venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Como a inconstitucionalidade do referido dispositivo de lei foi declarada na via incidental - Recursos Extraordinários nºs 357.950, 358.273, 390.840 e 346.084, especialmente -, cujos efeitos não são *erga omnes*, até que sobrevenha ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional cancelando tais lançamentos, conforme autorizado pelo *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97, descabe a este órgão julgado administrativo considerar tal inconstitucionalidade. Outras alternativas, a evitar prejuízos para os cofres financeiros públicos e demora para os contribuintes, são as seguintes: edição de súmula vinculante por parte do STF, nos termos da recente Lei nº 11.417, de 19/12/2006; súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73/1993; e parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73/1993.

Nos termos dos arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último, da Constituição Federal, somente o Judiciário é competente para julgar inconstitucionalidades, sendo que 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 Arguição 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 (parágrafo único do art. 4º referido Decreto, cuja interpretação não pode ser dissociada nem do *caput* desse artigo, nem do art. 1º, incluindo respectivos parágrafos, do Decreto em comento).

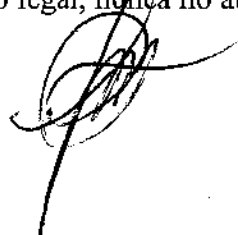
O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro 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 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, de forma definitiva e em decisão com efeitos *erga omnes*. Neste sentido já informa, inclusive, o 62, I, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, repetindo o art. 49, parágrafo único, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007. No Regimento mais antigo dos Conselhos de Contribuintes, a norma em tela consta do art. 22-A (Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002).

Apesar de o último Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, no seu art. 49, parágrafo único, inc. I, à igualdade do o 62, I, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, introduzir redação que não mais se refere, expressamente, à **ação direta** de inconstitucionalidade – ao contrário do Regimento mais antigo, cujo art. 22-A, parágrafo único, inc. I, ao mencionar a possibilidade deste órgão administrativo afastar lei declarada inconstitucional, se referia expressamente à ação direta -, não vejo relevância na alteração. É que os regimentos internos, sejam os antigos ou o atual, hão de ser interpretados em conjunto com o Decreto nº 2.346/97. Neste, por sua vez, inexistente qualquer autorização para aplicação de inconstitucionalidade declarada na via incidental (cujos efeitos são *inter partes*, cabe ressaltar), antes de Resolução do Senado Federal ou de pronunciamento do Presidente da República, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

A norma extraída do três Regimentos Internos acima mencionados é única. A expressão “ação direta” não precisava constar da redação mais antiga, tanto quanto sua omissão nas redações do Regimento Interno do CARF e no último Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes é irrelevante. É assim porque, antes como agora, não há outorga, por meio de lei, de competência a este órgão julgador administrativo para aplicar inconstitucionalidade declarada na via incidental, exceto após um dos pronunciamentos acima mencionados.

Aos que dão relevância à redação do Regimento Interno atual, ao ponto de verem nele autorização para aplicar, de forma ampla, inconstitucionalidade incidental, sublinho que portaria ministerial nunca poderia ir a tanto. Se a partir da Portaria MF nº 147/2007 os Conselhos de Contribuintes passaram a ter poder para aplicar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 – o que teria continuado com o atual Regimento do CARF - é porque já tinham antes. Tal poder há de ser visto noutro ato legal, nunca no ato infralegal que é o Regimento Interno.



Mantida a eficácia da norma que promoveu o alargamento da base de cálculo, consoante a Lei nº 9.718/98, as aplicações financeiras devem ser tributadas pela Contribuição independentemente de seus valores obedecerem ou não às exigências da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS). Se por um lado a ANS tem poder para determinar tais aplicações, visando assegurar a saúde financeira da Operadora de Plano de Saúde, por outro nunca poderia tratar da base de cálculo de tributos, a ser estabelecida em lei.

Outrossim, ainda que as aplicações financeiras fosse tidas como ato cooperativo, estariam submetidas à incidência da Contribuição, dado o fim da isenção a partir de novembro de 1999 e a inexistência de previsão legal para a exclusão dos rendimentos provenientes dessas aplicações.

Deduções das Operadoras de Planos de Saúde, previstas no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98

A Recorrente pretende seja adotada, como valor da base de cálculo da Contribuição por ela devida, apenas o montante da taxa de administração cobrada das cooperativas singulares. Apesar disso, ao tratar das deduções específicas da Operadoras de Planos de Saúde (OPS), argúi que se trata de norma interpretativa, a reforçar que a base de cálculo da Contribuição deve ser igual à comissão/taxa de administração, e considera que as deduções previstas no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98, com a redação do art. 2º da MP nº 2.158-35/2001, normatizada pela IN SRF nº 247/2002, **“representaria a dedução daqueles valores REPASSADOS às singulares”**, e que por sua vez repassam aos médicos cooperados, hospitais, clínicas e congêneres.

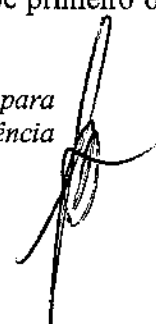
Levando-se em conta o fim da isenção dos atos cooperativos (questão debatida no Judiciário e não conhecida aqui, como já observado no início deste voto), apresenta-se desarrazoada a arguição de que apenas o montante da taxa de administração comporia a base de cálculo da Contribuição. De todo modo, tal questão há de ser dirimida conforme o provimento judicial que transitar em julgado no Mandado de Segurança, sendo certo que os períodos não decaídos (a partir de outubro de 2001) estão sob a égide da MP nº 2.158-35/2001.

Referida MP, questionada na ação mandamental impetrada pela Recorrente, revogou a isenção da Cofins relativa aos atos cooperativos, concedida pelo art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91, com efeitos a partir de novembro de 1999. A partir daquele mês, então, as receitas provenientes dos atos cooperativos, inclusive, compõem a base de cálculo da Contribuição, com as exclusões elencadas no art. 15 da referida Medida Provisória, de modo que tributar apenas a taxa de administração cobradas das cooperativas associadas da Recorrente não encontra qualquer respaldo na legislação em vigor.

No tocante às deduções próprias das Operações de Plano de Saúde, tema dissociado da ação mandamental, assiste razão, em tese, à Recorrente. Na qualidade de operadora de planos de saúde, lhe é assegurado o direito às deduções específicas de que trata o § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, introduzido pela MP nº 2.158-35/2001. Contudo, tal direito não permite a dedução dos valores repassados às cooperativas singulares associadas, como defende a Recorrente.

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.

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.

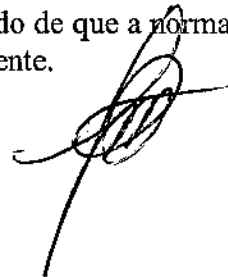
Por último o inciso III, igual à diferença entre duas quantias: 1) a efetivamente paga, pela operadora de plano de saúde cessionária, aos seus conveniados, profissionais e empresas de saúde, relativamente aos eventos realizados com associados de outras operadoras (as cedentes) e 2) a quantia correspondente 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.

A Recorrente, no decorrer deste processo, não demonstrou o valor de qualquer uma das parcelas acima.

Por fim, destaco 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 parágrafo comentado seria interpretativa e se aplicaria retroativamente.

Sobras



Também não demonstrou a Recorrente qualquer valor que teria sido tributado indevidamente, por serem sobras a excluir da base de cálculo da Contribuição, nos termos da Lei nº 10.676/2003.

Além das exclusões previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001, a IN SRF nº 145, de 10/12/99, consolidando a legislação à época, já 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, previu 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.

Neste tópico, mais uma vez porque a peça recursal trata do direito em tese, mas deixa de demonstrar o valor que teria tributado indevidamente (porque não teria sido excluído como delineado acima), cabe negar provimento.

Depósitos Judiciais

Diferentemente ocorre em relação à alegação de exclusão dos juros de mora sobre os valores depositados judicialmente, ponto no qual cabe dar razão à Recorrente.

A decisão recorrida, quando considerou corretos os juros de mora sobre os valores dos depósitos judiciais nos meses de julho, agosto e setembro/2002, porque o contribuinte não os declarou em DCTF, deixou de produzir a melhor interpretação. Somente os valores principais é que devem ser mantidos.

Na forma do art. 151, II, do CTN, o depósito judicial integral, seja judicial ou administrativo, suspende a exigibilidade do crédito tributário. Tal suspensão acontece independentemente de ação judicial, inclusive.

Quando há ação judicial, como no caso dos autos, após o trânsito em julgado o depósito será convertido em renda da União, caso o Fisco saia vitorioso na causa, ou então será levantado pelo contribuinte, se este lograr êxito.

Desde que o depósito tenha sido integral, há suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a conversão em renda equivale a um pagamento. Para tanto, quando realizado após o vencimento do tributo deve incorporar ao principal a correção monetária (quando for o caso), os juros e a multa de mora aplicáveis até a data de sua efetivação. Somente o depósito assim realizado pode ser considerado integral.

É que o montante integral há de ser dimensionado na data em que realizado o depósito: se até o vencimento, sem encargos moratórios; se após, com os acréscimos moratórios, incluindo a multa em questão. A referendar este entendimento, o *caput* do art. 151 do CTN se refere a "crédito tributário" (tributo ou valor principal, juros e penalidades), e não

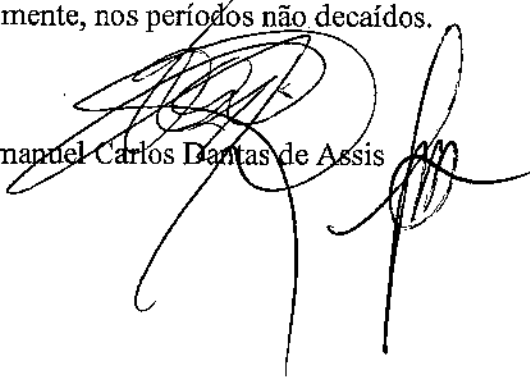
simplesmente a “tributo”, esta a expressão empregada noutros artigos do mesmo Código para se referir ao montante do tributo, apenas, desacompanhado das penalidades.

Se porventura efetuado o depósito a menor, seja porque em valor inferior ao devido ou porque realizado após o vencimento sem a multa de mora e juros respectivos, deve-se promover a imputação, levando-se em conta a data de cada depósito e os fatos geradores respectivos, de modo que incida multa de mora e juros de mora até a data de cada depósito realizado após o vencimento, se for o caso, e em seguida, sobre o saldo que restar a recolher, incida a multa de ofício de 75%, já que exigibilidade não resta suspensa, na parte recolhida a menor.

Na situação dos autos, como a DRJ considerou que os juros de mora deviam ser mantidos sobre as parcelas depositadas, cabe reformá-la para se cancelar o encargo moratório. Daí o provimento parcial ao Recurso Voluntário também nesta parte (além de nos períodos decaídos).

CONCLUSÕES

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso de Ofício para manter, no período de apuração 04/2002, o valor de R\$ 2.672,79 (principal), acompanhado dos juros de mora respectivos. Quanto ao Recurso Voluntário, não conheço da parte em que contesta a tributação dos atos cooperativos, por se tratar de matéria submetida ao Judiciário, e na parte rejeito as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida, bem como a perícia, e no mérito dou provimento parcial para cancelar, em face da decadência, os períodos de apuração até setembro de 2001, bem como para cancelar os juros de mora sobre os valores depositados judicialmente, nos períodos não decaídos.


Emanuel Carlos Dantas de Assis

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, ____/____/____.

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

☐ Apenas com Ciência;

☐ Com Recurso Especial;

☐ Com Embargos de Declaração;

☐ _____

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional (identificação e assinatura)