



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

Processo nº 10680.010679/2006-91
Recurso nº 253.754 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-00.033 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de março de 2009
Matéria PIS-cooperativa
Recorrentes FEDERAÇÃO INTERFEDERATIVA DAS COOPERATIVAS DE
TRABALHO MEDICO NO ESTADO DE MINAS GERAIS E DRJ EM BELO
HORIZONTE/MG
DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

RV. NULIDADE.

Não se considera nula a decisão proferida que deixou de analisar ponto de defesa por ausência de provas.

Preliminar Rejeitada

DECADÊNCIA.

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao PIS é de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, conforme jurisprudência da CSRF. Ressalvado meu posicionamento pessoal sobre a matéria.

ATOS COOPERATIVOS.

Considera-se atos cooperativos apenas aqueles em que em ambos os lados da relação negocial a cooperativa e seus cooperados, para consecução dos seus objetivos.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Incabível exclusão da base de cálculo da contribuição de valores repassados para as cooperativas singulares/cooperadas referente aos serviços por elas prestados aos associados da confederação de cooperativas; de receitas financeiras; de receitas advindas dos planos de saúde, sendo que os contratos firmados com os usuários são feitos em nome da central..

TRIBUTAÇÃO ATO COOPERATIVO. TRIBUTAÇÃO DO PIS APENAS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. INCONSTITUCIONALIDADE ART. 15 DA MP 2158.. CONCOMITÂNCIA NA ESFERA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA.

Tratando-se de matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário, não se conhece do recurso, por ter o mesmo objeto da ação judicial, em respeito ao princípio da unicidade de jurisdição contemplado na Carta Política.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente. Sumula 002 do Segundo Conselho de Contribuintes

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PLENO DO STF. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DEFINITIVA.

No julgamento administrativo, cabe ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei declarado inconstitucional em decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.

BASE DE CÁLCULO.

Para os fatos geradores ocorridos sob a égide da Lei nº 9.718, de 1998, não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS as receitas que não configurem faturamento nos termos da Lei nº 9.715, de 1998.

Recurso parcialmente provido para reconhecer a decadência até setembro/01, inclusive.

NORMAS PROCESSUAIS: PRECLUSÃO

Inadmissível a apreciação em grau de recurso, da pretensão do reclamante no que pertine à aplicação do art. 1º da MP 101/2001, visto que tal matéria não foi suscitada na manifestação de inconformidade apresentada à instância *a quo*.

Recurso não conhecido.

RO.

ANALISE PREJUDICADA FACE AO JULGAMENTO DO RECURSO VOLUNTARIO QUE JULGOU DECAÍDO O CREDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO E EXONERADO PELA DECISÃO RECORRIDA.

Análise prejudicada face ao julgamento do recurso voluntário que julgou decaído o direito de a Fazenda Nacional lançar o crédito tributário que foi exonerado pela decisão recorrida e objeto de recurso de ofício..

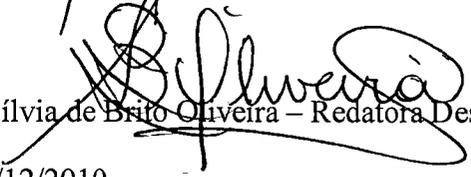
Recursos de ofício negado e voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício e b) em não conhecer do recurso quanto a matéria preclusa; e II) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto a matéria conhecida para reconhecer a decadência até 09/01 e excluir da base de cálculo as receitas financeiras . Vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nayra Bastos Manatta (Relatora) e Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente) quanto as exclusões das receitas financeiras. Designado a Conselheira Silvia de Brito Oliveira para redigir o voto vencedor.




Nayra Bastos Manatta - Presidenta


Sílvia de Brito Oliveira – Redatora Designada

EDITADO EM 11/12/2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Julio César Alves Ramos, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho, Ali Zraik Junior, Sílvia de Brito Oliveira, Marcos Tranchesí Ortiz, Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente) e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

Trata-se de auto de infração objetivando a exigência do PIS referente aos períodos de apuração de fevereiro/99 a setembro/02 em virtude de falta de recolhimento da contribuição.

Segundo o TVCF, fls. 17/35:

1. As diferenças lançadas tiveram origem no fato de a contribuinte não considerar nas bases de cálculo da contribuição todas as receitas tributáveis;
2. Tais diferenças não foram objeto de DCTF ou de pagamento;
3. As omissões se relacionam ao fato de a contribuinte auto-enquadrar-se no regime de tributação previsto no art. 13 inciso III e art. 14, inciso X da MP 1858-6/99 (atualmente MP 2158-35/01), no qual estaria sujeita à incidência do PIS somente sobre a folha de salários;
4. Todavia, caracterizou a contribuinte como instituição integrante no rol de pessoas jurídicas sem isenção ou imunidade, sujeita à tributação do PIS e da COFINS sobre a totalidade de suas receitas, nos termos do art. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 9718/98 c/c art. 23, II da MP 1858-6/99;
5. A entidade fiscalizada é sociedade civil, registrada na Agência Nacional de Saúde como operadora de plano de assistência à saúde sob o nº 363944 (doc, fls. 39);
6. A atividade da entidade é 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;
7. 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 (arts. 2º, §§ 1º, b e 2º c/c art.11, a, b e g do seu Estatuto, fls. 40 a 48);

8. Relacionadas ao PIS tem ação em Mandado de Segurança nº 2002.38.00020473-2, impetrada em 18/06/02 com o objetivo de ver recolhida a contribuição com base em sua folha de pagamento, à alíquota de 1%, nos termos do §1º do art. 2º da Lei nº 9715/98 e do art. 13 da MP 2158-35/01, c/c art. 15 da Lei nº 9532/98;
9. Em 07/10/02 exarou-se a sentença de fls. 49 a 55, negando a segurança e julgando improcedente o pedido da contribuinte. Neste julgado reafirmou-se que o art. 79 da Lei nº 5674/71 não concede isenção das contribuições sociais sobre as receitas de atos cooperativos, sendo a mesma restrita ao imposto de renda. Também considera que as cooperativas não estão elencadas entre as entidades sujeitas ao PIS apenas sobre a folha de salários;
10. Contra a sentença a contribuinte interpôs recurso de apelação, em 04/06/03, a qual se encontra pendente de julgamento no TRF da 1ª Região, doc. Fls. 56 e 57;
11. Relacionada ao PIS e à COFINS tem-se Consulta feita pela 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 5674/71 e arts. 13 e 14 da MP 2158-35/01;
12. Em resposta à Solução de Consulta nº 412, de 15/12/04, a SRRF/6ª RF/DISIT, fls. 58 a 64, concluiu que a contribuinte não está expressamente relacionada entre as entidades referidas no art. 13 e 14 da MP 2158-35/01 e que ao remunerar seus dirigentes não cumpre os requisitos do art. 15 da Lei nº 9532/97, devendo ter o tratamento fiscal geral aplicável às pessoas jurídicas que não gozam de isenção ou imunidade;
13. Refletindo seus questionamentos judiciais e seu entendimento submetido a consulta a contribuinte, no período de fevereiro/99 a setembro/02, não declarou regularmente em DCTF o PIS-Faturamento ou declarou em valores sub-avaliados;
14. No sentido da decisão judicial proferida e da Solução de Consulta , caracterizou-se a contribuinte como sujeita à tributação do PIS sobre todas as suas receitas, nos termos da legislação em vigor, que determina que a contribuinte não está expressamente relacionada ou enquadrada entre as entidades beneficiárias com o regime de tributação do PIS e isenção da COFINS previsto nos arts. 13, e 14, inciso X da MP 2158-35/01;
15. Não se enquadra no inciso IV do art. 13 por não preencher os requisitos e condições estabelecidos no art. 15 da Lei nº 9532/97, como o de não

remunerar seus dirigentes, já que, de acordo com o art. 32 alínea e do seu Estatuto resta fixada taxa de honorários para sua Diretoria;

16. Não se enquadra no inciso V do citado art. 13 por não se tratar de Federação e Confederação de Sindicatos;
17. Não se enquadra no inciso X do citado art. 13 por não ser órgão técnico-consultivo do Governo de representação do sistema cooperativo;
18. Entre 1999 a 2002 a contribuinte declarou o PIS-Folha de Salários. Quanto ao PIS-Faturamento nada declarou nem recolheu, sendo que, em diversos períodos, declarou valores incidentes apenas sobre receitas de alugueis, segregadas como atos não cooperativos
19. As bases de cálculo para o PIS, devido nos moldes da Lei nº 9718/98, foram apuradas sobre as receitas brutas auferidas e escrituradas nos Livros Diário e Razão, de onde se extraíram as movimentações e saldos levantados nos Balancetes juntados às fls. 65 a 205;
20. De acordo com os Balancetes de fls. 65 a 89, apuraram-se as receitas auferidas pelo contribuinte em 1999, bem como receitas canceladas, discriminadas na composição das bases de cálculo nos Demonstrativos que integram o auto de infração. “a falta de Declaração foi antecipada na DIPJ/00, fls. 92 a 97, onde informa montantes mensais de receitas brutas/faturamento próximas aos valores apurados nos Demonstrativos, mas ao mesmo tempo faz a exclusão desses montantes como receitas de atividades próprias, também considera as demais receitas entre elas as receitas financeiras, informando apenas bases e valores do PIS-Folha de Salários;
21. Nos balancetes de fls. 98 a 108, apuraram-se as receitas auferidas para os meses de janeiro, fevereiro, março, maio e junho/00, bem como receitas canceladas nestes períodos, todas discriminadas na composição da base de cálculo do PIS nos Demonstrativos;
22. Em desconformidade com as bases apuradas, na DCTF de fls. 109 a 110, declarou de forma sub-avaliada valores de PIS-Faturamento para os meses de maio e junho/00. Para os meses de janeiro, fevereiro e março declarou apenas o PIS-Folha de Salário, embora tenha informado na DIPJ/01, fls. 111 a 113, bases e valores do PIS-Faturamento para todos os meses citados.
23. As diferenças apuradas encontram-se discriminadas nos Demonstrativos;
24. Nos balancetes de fls. 117 a 138 apuraram-se receitas auferidas pela contribuinte no ano de 2001, bem como receitas canceladas (além de provisões de risco e repasses/pagamentos a terceiros em dezembro), todas discriminadas na composição da base de cálculo nos Demonstrativos;



25. Na DCTF/01, fls. 139 a 140 a contribuinte declara valores de PIS_Faturamento apenas no mês de outubro, e, ainda assim, incidente somente sobre receitas de alugueis, segregadas como atos não cooperativos. Para os demais períodos declarou apenas o PIS-Folha de Salários;
26. Embora sem declarar em DCTF, a contribuinte informa valores dos PIS_Faturamento na DIPJ/02, fls. 141 a 146, e nas planilhas de fls. 147 a 151, sendo que os números apresentados nestes dois documentos não se conciliam entre si, não se conciliando também com os dados apurados na escrituração e nos Balancetes já mencionados, sintetizados nos Demonstrativos;
27. Nos Balancetes de fls. 153 a 205, apuraram-se as receitas auferidas pelo contribuinte nos meses de março, abril, julho, agosto e setembro/02, bem como receitas canceladas nos períodos, além de provisões de risco e de repasses/pagamentos a terceiros, todos discriminados na compisição da base de calculo do PIS nos Demonstrativos;
28. Na DCTF/02, fls. 206 a 207, a contribuinte declara valores de PIS-Faturamento apenas no mês de junho e, ainda assim incidente sobre receitas de alugueis, segregadas como atos não cooperativos. Os outros valores declarados referem-se aos meses de outubro a dezembro, além de valores de PIS-Folha de Salários;
29. Embora sem declarar em DCTF a contribuinte informa base de calculo e valores do PIS-Faturamento na DIPJ/03, fls. 208 a 216, e nas Planilhas de fls. 217 a 225, sendo que os números apresentados nestes dois documentos não se conciliam entre si. Com os ajustes em alguns meses e incluindo as receitas de alugueis, as Planilhas citadas se conciliam com os dados apurados na escrituração e nos Balancetes, fls. 153 a 205, sintetizados nos Demonstrativos.

A contribuinte apresentou impugnação alegando em sua defesa, em síntese:

1. É cooperativa de trabalho medico de 2º grau, uma federação de cooperativa, no viés societário, e operadora de planos de saúde, no viés econômico, e como forma de concretizar seu objetivo social – a organização em comum e em maior escala dos serviços econômicos e assistenciais das filiadas, cumprimento seu papel de representação e otimização da produção do sistema, atua como mandatária das cooperativas singulares a ela filiadas, razão pela qual a receita auferida não é da impugnante, mas das cooperativas mandantes. Isto se comprova através do Estatuto Social Da Federação e dos contratos firmados em nome das cooperativas singulares com os usuários;
2. A figura do mandato, na espécie, afasta a configuração de receita própria para o mandatário, o que é suficiente para encerrar o debate. Cabe ainda esclarecer que a impugnante, como sociedade cooperativa, está à margem da incidência tributaria quando da pratica de atos cooperados, porquanto não se configura receita própria da cooperativa (art. 79 parágrafo único da Lei nº 5764/71);

3. A impugnante reveste-se, ainda da roupagem de operadora de plano de saúde, conforme disciplina a Lei nº 9656/98, encontrando-se sujeita à rigorosa fiscalização da ANS, e não se 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, apenas poderia se figurar como receita da impugnante, quando muito, este valor retido, sendo os valores repassados receitas das singulares que os receberam;
4. A fiscalização desconsiderou a atuação da impugnante como mandatária das singulares cooperadas, não tendo excluído da exigência os valores relativos às receitas das singulares, as decorrentes da prática de atos cooperativos, os valores correspondentes às receitas financeiras, a integralidade das deduções segundo a lógica das operadoras de planos de saúde previstas na MP 2158-35/01, art. 3º § 9º, alterado pelo art. 2º da Lei nº 9718/98 e na IN SRF 247/02, art. 26 e outros valores repassados pela impugnante;
5. Decadência do direito de a Fazenda Nacional exigir o PIS referente às competências de fevereiro/99 a setembro/01, eis que passados mais de 05 anos da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, já que a ciência do auto de infração se deu em 02/10/06;
6. Os valores do PIS de fevereiro a outubro/99 não podem ser exigido com base na Lei nº 9718/98 em virtude do princípio da anterioridade nonagesimal;
7. Aplicação da decisão do STF no que tange à inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9718/98 – inclusão na base de cálculo do PIS de outras receitas que fogem ao conceito de faturamento.

A DRJ em Belo Horizonte julgou procedente em parte o lançamento, excluindo as parcelas relativas aos atos cooperados até outubro/99. Desta decisão foi interposto recurso de ofício.

A contribuinte apresentou recurso voluntário alegando em sua defesa as mesmas razões da inicial acrescendo, ainda:

1. O julgador de primeira instância equivocou-se ao manter para os períodos de fevereiro a outubro/99 a tributação sobre as receitas financeiras e, para os demais períodos, as receitas dos atos cooperativos e os repasses decorrentes das atividades de operadoras de plano de saúde;
2. Nulidade da decisão recorrida em virtude de haver considerado, no que diz respeito aos ajustes das bases questionados desde a impugnação, que não foram devidamente comprovados os equívocos pois que a recorrente instruiu o processo com vasta documentação demonstrando o referido ajuste tais como: planilhas (fls. 409 a 433), faturas emitidas (fls. 434 a

500), copias de contratos firmados (fls. 314 a 408), bem como inúmeros documentos contábeis juntados quando da fiscalização;

3. Optando o julgador pela necessidade da obtenção de novas provas que entendesse necessárias para comprovar as alegações da recorrente, devidamente demonstradas com vasta documentação, deveria ter convertido o julgamento em diligencia para que se aprofundassem as investigações, nos moldes que ele achasse necessário e não concluir pela falta de provas (afirmação que alias, não procede), pois que tal ato implica em cerceamento do direito de defesa e causa a nulidade da decisão;
4. Cita decisões dos Conselhos amparando suas pretensões e afirmado que, em caso de duvidas do julgador e estando o direito razoavelmente demonstrado, deve o julgamento ser convertido em diligencia para que se busque a verdade material dos fatos – principio básico do Direito Tributário. Formula quesitos.
5. Discorre sobre a sistemática de atuação e as receitas envolvidas nas operações em que atua como mandatária das cooperativas singulares associadas, concluindo que apenas as taxas de administração poderiam ser consideradas como receitas próprias, sendo as demais receitas das cooperativas singulares já que são para elas repassadas;
6. Discorre sobre atos cooperados e não cooperados;
7. As receitas financeiras auferidas decorrem de aplicações financeiras devidamente autorizadas e exigidas pela ANS, para que a sociedade possa ter segurança, rentabilidade, solvência e liquidez, devendo, por consequência, serem considerados atos cooperativos, e, portanto, não sujeitos à incidência do PIS;
8. A dedução de sobras da base de calculo do PIS está prevista no art. 1º da MP 101/02, com efeitos retroativos até outubro/99, e tais deduções não foram efetuadas pela fiscalização.;

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheira Nayra Bastos Manatta, Relatora

O recurso voluntário interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Inicialmente há de ser enfrentada a preliminar de nulidade da decisão recorrida, argüida pela contribuinte por cerceamento de direito de defesa em razão de a decisão recorrida haver considerado, no que diz respeito aos ajustes das bases questionados desde a impugnação, que estes não foram devidamente comprovados, pois que a recorrente instruiu o processo com vasta documentação demonstrando o referido ajuste tais como: planilhas (fls. 409 a 433), faturas emitidas (fls. 434 a 500), cópias de contratos firmados (fls. 314 a 408), bem como inúmeros documentos contábeis juntados quando da fiscalização e, caso houvesse entendido, o julgador de primeira instância, que seriam necessárias novas provas para comprovar as alegações da recorrente deveria ter convertido o julgamento em diligência para que se aprofundassem as investigações, nos moldes que ele achasse necessário e não concluir pela falta de provas.

Analisando-se a questão verifica-se, pelas planilhas apresentadas pela contribuinte de fls. 409 a 433 que o que esta desejou ver excluído da base de cálculo foram os custos de livre intercâmbio, extensão pré-pagamento, glosas (não especificadas), planos em pré pagamento, planos de custo operacional.

No entender da decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância, os valores referentes aos atos cooperativos (custos de livre intercâmbio, extensão pré pagamento, planos em pré pagamento e planos de custos operacionais) representam receitas da contribuinte, sujeitas à tributação do PIS a partir de outubro/99, razão pela qual, neste aspecto, não haveria necessidade de qualquer diligência, pois que, no mérito entende que tais receitas devam ser tributadas.

No que diz respeito à chamadas “glosas”, realmente a contribuinte não especificou a que se referem estas “glosas” e por conseguinte, a decisão recorrida, acertadamente, concluiu pela ausência de provas a sustentar as razões de defesa da contribuinte.

Desta forma, entendo que não houve cerceamento do direito de defesa, afastando-se a preliminar de nulidade.

Em relação à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos à contribuição para o PIS, é cediço que meu entendimento pessoal sobre a matéria é pela aplicação do prazo decadencial de dez para o PIS, lastreado na aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91 que dispõe especificamente sobre o prazo decadencial das contribuições destinadas à seguridade social, dentre as quais encontra-se o PIS.

Todavia, o posicionamento majoritário deste Órgão Colegiado, inclusive da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho de Contribuintes,

votou pelo reconhecimento do prazo decadencial para o PIS como sendo aquele estabelecido pelo CTN, ou seja 05 (cinco) anos contados ou da data da ocorrência do fato gerador (quando houver pagamento), estabelecido pelo art. 150 do CTN, ou do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado (quando não houver pagamento), estabelecido pelo art. 173 do CTN.

Num órgão de julgamento colegiado deve prevalecer o posicionamento, não do julgador como se singular ele fosse, mas do órgão ao qual ele integra. Assim, curvo-me à jurisprudência majoritária daquela Câmara Superior, mesmo porque, senão nesta esfera administrativa, tenho a certeza de que o tema restará definitivamente esclarecido e resolvido, oportunidade em que poderei defender meu posicionamento pessoal.

Desta forma, considerando que o lançamento foi efetuado em 02/10/2006, declaro a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao PIS cujos fatos geradores ocorreram até setembro/2001, ou seja, está decaído o lançamento relativo aos períodos cujos fatos geradores ocorreram em período superior aos cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

No que diz respeito à tributação dos atos cooperativos, entendo que tal questão está posta no Judiciário. Tem-se da sentença proferida no processo judicial nº 2002.38.020473-2 que o objeto da ação proposta pela contribuinte é autorização para:

“recolher o PIS – Programa de Integração Social, com base na sua folha de pagamentos, à alíquota de 1% (um por cento), nos moldes do § 1º do art. 2º da Lei nº 9715/98 e do art. 13 da MP 2158/2001, c/c art. 15 da Lei nº 9532/95”.

Prossegue a sentença, acerca dos questionamentos da contribuinte:

“sustenta que em decorrência de sua natureza sui generis, as cooperativas sempre tiveram um regime tributário próprio, segundo o qual o ato cooperativo não sofre incidência de tributos nos mesmos moldes das demais pessoas jurídicas.

Assevera que as cooperativas tem natureza jurídica de associação civil, espécie esta de pessoa jurídica caracterizada fundamentalmente pela ausência de fins lucrativos; desta forma, a impetrante teria sua disciplina normativa de recolhimento do PIS fixada pelos art. 13 da MP nº 2158-35 c/c art. 15 da Lei nº 9532.

Sustenta ainda que a Constituição Federal prevê, em vários dispositivos, disciplina especial para os atos cooperativos. Afirma inclusive, com base no art. 146, III, c da Carta Magna, que a Lei nº 5764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com status de lei complementar, só podendo, desta forma, ser modificada por ato legislativo da mesma hierarquia.

Alega ainda a impetrante que a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 145/1999 ampliou, em violação ao princípio da legalidade, a base de cálculo da contribuição para o PIS relativamente às cooperativas, fixando-a como faturamento mensal, entendido como a receita bruta da sociedade. Não obstante, argumenta que as sociedades cooperativas por não praticarem operação de mercado, são desprovidas de faturamento, não podendo ocorrer, pois, o fato imponível descrito no art. 1º da IN SRF nº 145/1999.



Alega que a Lei nº 9715/98 ao dispor que as cooperativas estão obrigadas a recolher 1% sobre a folha de salários a título de contribuição para o PIS e 0,65% sobre o faturamento resultante de atos não cooperativos, chocou-se com os preceitos constitucionais no que se refere ao adequado tratamento tributário a ser dispensado às sociedades cooperativas.

Por derradeiro, assevera a inconstitucionalidade do art. 15 da Medida Provisória nº 2158-35, por afronta ao princípio da hierarquia das leis bem como ao da isonomia, no que privilegiou as cooperativas de produção em detrimento das demais."

Verifica-se, assim que as matérias versando sobre: 1) tributação dos atos cooperativos; 2) possibilidade de recolhimento do PIS com base na sua folha de pagamentos, à alíquota de 1% (um por cento), nos moldes do § 1º do art. 2º da Lei nº 9715/98 e do art. 13 da MP 2158/2001, c/c art. 15 da Lei nº 9532/95; 3) inconstitucionalidade da Lei nº 9715/98; 4) inconstitucionalidade do art. 15 da Medida Provisória nº 2158-35, estão postas no Judiciário, razão pela qual delas não se deve conhecer por força do princípio constitucional da unidade de jurisdição, consagrado no art. 5º, XXXV da Constituição Federal, de 1988, segundo o qual a decisão judicial sempre prevalece sobre a decisão administrativa, e o julgamento em processo administrativo passa a não mais fazer sentido, em havendo ação judicial tratando da mesma matéria, uma vez que, se todas as questões podem ser levadas ao Poder Judiciário, somente a ele é conferida a capacidade de examiná-las, de forma definitiva e com o efeito de coisa julgada.

O processo administrativo é, assim, apenas uma alternativa, ou seja, uma opção, conveniente tanto para a administração como para o contribuinte, por ser um processo gratuito, sem a necessidade de intermediação de advogado e, geralmente, com maior celeridade que a via judicial.

Em razão disso, a propositura de ação judicial pela contribuinte, quanto à mesma matéria, torna ineficaz o processo administrativo. Com efeito, em havendo o deslocamento da lide para o Poder Judiciário, perde o sentido a apreciação da mesma matéria na via administrativa. Ao contrário, ter-se-ia a absurda hipótese de modificação de decisão judicial transitada em julgado e, portanto, definitiva, pela autoridade administrativa: basta imaginar um processo administrativo que, tramitando mesmo após a propositura de ação judicial, seja decidido após o trânsito em julgado da sentença judicial e no sentido contrário desta.

Ademais, a posição predominante sempre foi nesse sentido, como comprova o Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional publicado no DOU de 10/07/1978, pág. 16.431, e cujas conclusões são as seguintes:

"32. Todavia, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas; sejam administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

33. Outrossim, pela sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. SUPERIOR, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo; AUTÓNOMA, porque a parte não

134

está obrigada a percorrer às instâncias administrativas, para ingressar em juízo. Pode fazê-lo diretamente.

34. Assim sendo, a opção pela via judicial importa em princípio, em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de recurso acaso formulado.

35. Somente quando a pretensão judicial tem por objeto o próprio processo administrativo (v.g. a obrigação de decidir de autoridade administrativa; a inadmissão de recurso administrativo válido, dado por intempestivo ou incabível por falta de garantia ou outra razão análoga) é que não ocorre renúncia à instância administrativa, pois aí o objeto do pedido judicial é o próprio rito do processo administrativo.

36. Inadmissível, porém, por ser ilógica e injurídica, é a existência paralela de duas iniciativas, dois procedimentos, com idêntico objeto e para o mesmo fim." (Grifos do original).

Cabe ainda citar o Parecer PGFN n.º 1.159, de 1999, da lavra do ilustre Procurador representante da PGFN junto aos Conselhos de Contribuintes, Dr. Rodrigo Pereira de Mello, aprovado pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional e submetido à apreciação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda e cujos itens 29 a 34 assim esclarecem:

"29. Antes de prosseguir, cumpre esclarecer que o Conselho de Contribuintes, ao contrário do aventado na consulta, não tem entendimento diverso àquele que levou ao disposto no ADN n. 3/96. Conforme verifica-se, dentre inúmeros outros, dos acórdãos n. 02-02.098, de 13.12.98, 01-02.127, de 17.3.97, e 03-03.029, de 12.4.99, todos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), e 101-92.102, de 2.6.98, 101-92.190, de 15.7.98, 103-18.091, de 14.11.96, e 108.03.984, estes do Primeiro Conselho de Contribuintes, há firme entendimento no sentido da renúncia à discussão na esfera administrativa quando há anterior, concomitante ou superveniente argüição da mesma matéria junto ao Poder Judiciário. O que ocorreu algumas vezes, e excepcionalmente ainda ocorre, é que há conselheiros – e, quiçá, certas Câmaras em certas composições – que assim não entendem, especialmente quando a ação judicial é anterior ao lançamento: alegam, aqui, que ninguém pode renunciar àquilo que ainda não existe. Nestes casos – isolados e cada vez mais excepcionais, repita-se – a PGFN, forte nos precedentes da CSRF acima referidos, vem sistematicamente levando a questão àquela superior instância, postulando e obtendo sua reforma neste particular.

30. Voltando ao tema do procedimento a adotar nos casos enunciados no item 28, preliminarmente anotamos que não nos parece existir qualquer distinção entre a ocorrência destas situações antes ou após o trânsito em julgado da decisão judicial menos favorável ao contribuinte, pois sendo a decisão administrativa imediatamente executável e mandatória à administração (art. 42, inciso II, do Decreto n. 70.235/72) – enquanto a decisão judicial será apenas declaratória dos interesses da Fazenda Nacional –, a situação de impasse se instalará qualquer que seja a posição processual do trâmite judicial.



31. No mérito, verifica-se que muitas destas situações são evitadas quando os agentes da administração tributária, conforme é da sua incumbência, diligenciam nos atos preparatórios do lançamento para verificar a existência de ação judicial proposta pelo contribuinte naquela matéria, ou ainda, preocupam-se em rapidamente informar aos órgãos julgadores (de primeira ou de segunda instância) acerca do mesmo fato quando identificado no curso de tramitação do processo administrativo. O mesmo se diga com a boa-fé processual que deve presidir as atitudes do contribuinte, pois que ele – mais que qualquer agente da administração – estaria em condições de informar no processo administrativo sobre a existência de ação judicial e igualmente informar no processo judicial acerca de eventual decisão na instância administrativa: no primeiro caso, o órgão administrativo deixaria de apreciar o litígio na matéria idêntica àquela deduzida em juízo; no segundo caso, provavelmente o Poder Judiciário deixaria de enfrentar os temas já resolvidos pró-contribuinte na instância administrativa, até mesmo por superveniente carência de interesse da União; em qualquer hipótese, estaria evitado o conflito entre as jurisdições.

32. Naquelas ocorrências onde estas cautelas não são possíveis ou não atingem os efeitos almejados, temos que analisar o tema sobre duas óticas diversas: o primeiro, da superioridade do pronunciamento do Poder Judiciário; o segundo, da revisibilidade da decisão administrativa e dos procedimentos à realização deste intento.

33. Não há qualquer dúvida acerca da superioridade do pronunciamento do Poder Judiciário em relação àquele que possa advir de órgãos administrativos. Fosse insuficiente perceber a óbvia validade dessa assertiva em nosso modelo constitucional, assentada na unicidade jurisdicional, basta verificar que as decisões administrativas são sempre submissíveis ao crivo de legalidade do *judicium*, não sendo o reverso verdadeiro (melhor dizendo, o reverso não é sequer possível!!!). É por esse motivo que havendo tramitação de feito judiciário concomitante à de processo administrativo fiscal, considera-se renunciado pelo contribuinte o direito a prosseguir na contenda administrativa. É também por este motivo que a administração não pode deixar de dar cumprimento a decisão judiciária mais favorável que outra proferida no âmbito administrativo.

34. Ora, caracterizada a prevalência da decisão judicial sobre a administrativa em matéria de legalidade, tem-se de verificar as possibilidades de revisão da decisão definitiva proferida pelo Conselho de Contribuintes quando, nesta específica hipótese, for menos favorável à Fazenda Nacional. A possibilidade da revisão existe, conforme comentado nos itens 3/10 *supra*, e sendo definitiva a decisão do Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 42 do Decreto n.º 70.235/72 – pois se não for devem ser utilizados os competentes instrumentos recursais (recurso especial e embargos de declaração, este inclusive pelas autoridades julgadora de primeira instância e executora do

124

acórdão) – resta apenas a cassação da decisão pelo Sr. Ministro da Fazenda, que pode ser total ou parcial, mas sempre vinculada apenas à parte confrontadora com o Poder Judiciário. Neste quadro, o exercício excepcional desta prerrogativa estaria assentado nas hipóteses de inequívoca ilegalidade (quando houver o confronto de posições tout court) ou abuso de poder (quando deliberadamente ignorada a submissão do tema ao crivo do Poder Judiciário), conforme o caso. "

Dessa forma, uma vez que as matérias versando sobre: 1) tributação dos atos cooperativos; 2) possibilidade de recolhimento do PIS com base na sua folha de pagamentos, à alíquota de 1% (um por cento), nos moldes do § 1º do art. 2º da Lei nº 9715/98 e do art. 13 da MP 2158/2001, c/c art. 15 da Lei nº 9532/95; 3) inconstitucionalidade da Lei nº 9715/98; 4) inconstitucionalidade do art. 15 da Medida Provisória nº 2158-35 estão em discussão no Judiciário, que tem a competência para dizer o direito em última instância, resta afastada a possibilidade de seu reconhecimento pela autoridade administrativa, que não deve conhecer das matérias objeto de ações judiciais interpostas pela contribuinte.

Todavia, algumas matérias, ainda que relacionadas com as anteriormente citadas, não foram postas diretamente ao Judiciário, razão pela qual sobre elas cabe a manifestação do Colegiado, quais sejam: 1) definição do que seriam atos cooperativos; 2) natureza de mandatária da recorrente que, como tal, atua em prol das cooperativas singulares, contraindo obrigações e direitos em nome destas, razão pela qual a eventual receita obtida é das cooperativas singulares e não dela própria; 3) como operadora de plano de saúde merece os ajustes necessários na base de cálculo do PIS, de forma a recolher a contribuição apenas sobre o efetivo faturamento (comissões e taxa de administração); 4) base de cálculo = ingressos – repasses, nos termos do § 9º do art. 3º da Lei 9718/98, com redação dada pelo art. 2º da MP 2158-35; 5) inconstitucionalidade da Lei nº 9718/98; 6) dedução de sobras da base de cálculo do PIS está prevista no art. 1º da MP 101/02, com efeitos retroativos até outubro/99; 7) receitas financeiras auferidas decorrem de aplicações financeiras devidamente autorizadas e exigidas pela ANS, para que a sociedade possa ter segurança, rentabilidade, solvência e liquidez, devendo, por consequência, são considerados atos cooperativos, e, portanto, não sujeitos à incidência do PIS.

Para que se defina a primeira questão – o que seriam atos cooperativos, necessário se faz alguns esclarecimentos.

Costuma-se dividir os atos que podem ser praticados pelas cooperativas em cooperativos e não-cooperativos. Decorrem dessa classificação sérias consequências práticas, a começar pela interpretação do preceito constitucional que prescreve o seguinte: a lei complementar estabelecerá adequado tratamento tributário¹ ao ato cooperativo praticado pela sociedade cooperativa.

Em linguagem acadêmica, os atos cooperativos, segundo o Professor Renato Becho², são “atos jurídicos que criam, mantêm ou extinguem relações cooperativas, exceto a constituição da própria entidade, de acordo com o objeto social, em cumprimento de seus fins institucionais, variando de acordo com o tipo de cooperativa, ou seja, de acordo com o objeto social eleito e os fins institucionais hábeis para alcançá-los”.

¹Importa-se afirmar que, **enquanto não for editada a lei complementar prevista no art. 146, III, c, da Constituição Federal de 1988, as sociedades cooperativas permanecem na situação de qualquer sociedade quanto à imposição de tributos.**(Grifou-se)

²BECHO, Renato. *Tributação das Cooperativas*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1999.

134

Para Franke,³ é por meio da prática dos “atos cooperativos” que a cooperativa realiza o seu fim, qual seja, o de prestar serviços aos associados (Lei nº 5.764/1971, art. 4º), - alvo derradeiro, objetivo final de todas as cooperativas autênticas, edificadas sobre a idéia de servir adequadamente às necessidades dos seus associados⁴.

Segundo o mesmo autor, a expressão “ato cooperativo” é hoje, no direito brasileiro, o *nomen juris*⁵ aplicável a todos os negócios internos das cooperativas. A individualização mais rigorosa desses atos exige, evidentemente, a indicação de uma diferença específica, mediante predicação condizente com o tipo de atividade. Assim, para distinguir os diversos “atos cooperativos”, cabe usar a linguagem comum, valendo-se de expressões que qualifiquem o ato cooperativo. Falar-se-á, desse modo, de “atos cooperativos de fornecimento”, nas cooperativas de consumo; de “atos cooperativos de entrega ou recebimento”, nas cooperativas agrícolas; de “atos cooperativos de cessão ou uso de casas”, nas cooperativas de habitação; de “atos cooperativos de trabalho”, nas cooperativas de produção artesanal; de “atos cooperativos de créditos”, nas cooperativas de créditos etc. Sendo o “ato cooperativo” um conceito relativamente indeterminado, faz-se mister a complementação predicativa para definir-lhe, em cada caso, o conteúdo jurídico.

As sociedades cooperativas são reguladas pela Lei nº 5.764, de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo, estabelecendo em seus arts. 3º e 4º que:

“Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica comum, sem objetivo de lucro.”

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

É essa mesma lei que, em seu art. 79, conceitua como atos cooperativos exclusivamente aqueles que, referindo-se à consecução dos objetivos sociais da sociedade, sejam praticados entre elas e seus associados, entre esses e aquelas e pelas cooperativas entre si, se associadas:

“Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.”

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.” (Grifou-se)

Verifica-se, do exame do dispositivo transcrito no art. 79 e parágrafo único, que um ato, para ser considerado como cooperativo, além de ser praticado na consecução dos

³ FRANKE, Valmor. *Direito das Sociedades Cooperativas*. 1973.

⁴ Cf. Ciurana Fernandez, Curso de Cooperación, Bosch, Barcelona, 1968.

⁵ O *nomen juris* “ato cooperativo” suscita a idéia de uma operação da vida interna da pessoa moral, da qual decorrem efeitos jurídicos sucessivos, poderes-deveres do ente corporativo, obrigações e direitos seus em face dos cooperados, dentro da dinâmica do sistema das normas estatutárias que regem cada espécie de cooperativa.

objetivos sociais, necessariamente deve ser praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas as cooperativas entre si quando associadas. Portanto, os atos cooperativos abrangem os negócios jurídicos internos, negócios-fim⁶, com características próprias em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas.

Dessa forma, o conceito do art. 79 exclui os atos praticados com terceiros, embora objetive atendimentos sociais e a finalidade da sociedade cooperativa, que são atos comerciais ou civis, dependendo das características próprias, por faltar-lhes o requisito de estar em ambos os lados da relação negocial, ou a cooperativa e seus associados, ou cooperativas entre si, quando associadas, para consecução dos seus objetivos.

Siqueira⁷ conceitua o ato não-cooperativo, com sendo:

“todo o ato que poderia ser realizado pelos associados, mas é realizado por alguém que, tendo as mesmas características deste, no entanto não é associado. A venda de mercadorias comercializada pela cooperativa, mas que não foram adquiridas dos associados, obtenção de serviços prestados por profissionais que, inobstante terem a mesma profissão dos associados, não são associados, a utilização de recursos para empréstimos, são exemplos de atos não cooperativos”.

O fato de as cooperativas comporem uma situação diferenciada no mundo econômico não é absorvido apenas pela prática dos negócios. Há uma ordem jurídica que incorpora a figura do “ato cooperativo”, para distingui-lo das operações mercantis.

Esse ordenamento legal é base de todos os negócios sociais, confirmando a impropriedade das análises que consideram apenas as sociedades cooperativas como um objetivo em si mesmo.

Por outro lado, além dos atos cooperativos, as sociedades, na persecução de seus objetivos, podem executar outras atividades, as quais foram previstas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764, de 1971, sem que tal importe na descaracterização como cooperativa:

“Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

(...)

Art. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e

⁶ Os negócios-fim também são denominados “negócios internos”, atos cooperativos.

⁷ SIQUEIRA, Paulo César Andrade. *Adequação Tributária dos Atos de Cooperativas de Trabalho*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 60, p.p 92 a 98, p. 98.

limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.”

Na hipótese da prática dessas atividades permitidas, porém não-cooperativas, a lei – art. 111 da Lei nº 5.764, de 1971 – estabeleceu que são considerados como tributáveis os resultados positivos delas decorrentes:

“Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.”

No âmbito administrativo, visando a esclarecer dúvidas acerca da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica nos atos não-cooperativos, foi editado o 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, que em seu item 2.3.1 ao descrever os atos cooperativos segue a mesma definição dada pela Lei nº 5.764, de 1971, art. 79:

“2.3.1 - Atos cooperativos.

*A primeira delas abrange os negócios jurídicos internos, negócios-fim, com caracteres próprios em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas, que a lei denomina **atos cooperativos** e define como:*

“ os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais” (art. 79),

*devendo-se assinalar que as cooperativas singulares se caracterizam pela **prestação direta** de serviços aos associados (art. 7º).*

As despesas gerais relativas aos atos cooperativos são cobertas pelo cooperado, em regra através de rateio na proporção direta da fruição dos serviços (art. 80, caput), podendo ocorrer, também, rateio de sobras líquidas verificadas em balanço do exercício (art. 80, parágrafo único).”

E esclarece a respeito dos atos não-cooperativos:

“2.3.2 – Atos Não-Cooperativos Legalmente Permitidos

*A segunda categoria corresponde a **alguns** atos não-cooperativos, cuja prática o legislador considerou tolerável, por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais, mas sujeita-os, por isso mesmo, à escrituração em separado e à tributação regular dos resultados obtidos.*

São estas as operações admitidas:

*I – **Aquisição**, por cooperativas agropecuárias e de pesca, de produtos de não associados quer sejam agricultores, pecuaristas ou pescadores, para o fim de completar lotes destinados ao*

104

cumprimento de contrato ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuam (art. 85);

II – Fornecimento, a não associados, de bens ou serviços, assim entendidos estes bens e serviços como sendo os mesmos que a cooperativa, em obediência ao seu objetivo social e que estejam em conformidade com a lei, oferecer aos seus próprios associados (art.86);

III – Participação, em caráter excepcional, em sociedades não cooperativas públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, mediante prévia e expressa autorização do Conselho Nacional de Cooperativismo, hipótese em que as inversões serão contabilizadas em títulos específicos (art. 88).

2.3.3 – Destinação dos Resultados dos Atos Não-Cooperativos

Os rendimentos dessas operações, além de tributáveis, não podem ser distribuídos, pois passam a integrar obrigatoriamente a conta do “Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social” (arts. 87 e 88, § único).

(...)

A cooperativa em comento trata-se de cooperativa central, ou seja, uma cooperativa cujo objetivo é o de organizar, em comum e em maior escala, os serviços econômicos e assistenciais de interesse das filiadas, integrando e orientando suas atividades, bem como facilitar a utilização recíproca dos serviços. No caso de prestação de serviços de interesse comum, é permitida a constituição de cooperativas centrais, às quais se associem outras cooperativas de objetivo e finalidades diversas (Lei nº 5.764, de 1971, art. 8º, parágrafo único).

A atividade desenvolvida pela recorrente é a comercialização e administração de planos de saúde, além de coordenação, orientação, integração e representação de interesses de suas filiadas: cooperativas singulares de trabalho médico. Como fonte de recursos a contribuinte tem :receitas de prestação de serviços contratados por clientes pessoa física ou jurídica (planos de saúde) com pagamento de mensalidades; taxas de serviços e encargos operacionais; taxas de manutenção recebidas de suas cooperativas associadas.

Em relação aos planos de saúde é de se verificar que não se está a discutir se são decorrentes de atos cooperativos praticados pela recorrente, mas se tais receitas representam receitas da recorrente ou de suas singulares/cooperadas.

Os contratos de planos de saúde, conforme documento de fls. 315 a 336, demonstram que tais contratos são firmados entre a recorrente e o associado, não se configurando, portanto a situação argüida pela contribuinte de que as receitas deles advindas não são receitas próprias e sim de suas singulares, que apenas transitam pela sua contabilidade e que são repassadas para as cooperativas singulares, representando receitas destas ultimas.

O que de fato ocorre é que a contribuinte firma contratos de planos de saúde em nome próprio, todavia, por não dispor de rede hospitalar, laboratorial e medica própria, repassa tais serviços para as cooperativas singulares (cooperados).

Os valores que a recorrente deseja ver excluídos da base de cálculo da contribuição referem-se a custos incorridos na prestação dos serviços contratados. Observe-se que os contratos são firmados diretamente entre os contratantes e a recorrente. Esta, por sua vez, por não possuir meios próprios para fornecer os serviços contratados, encaminha para suas cooperadas (UNIMED singulares) seus associados, mas a relação negocial desenvolve-se entre a recorrente e os contratantes.

Há ainda de se verificar que a recorrente além da relação cooperativada entre ela e suas singulares, também estabelece relações com hospitais, laboratórios, etc para atender as necessidades de seus associados, não correspondendo tais relações a atos cooperativos.

A relação da recorrente com as suas singulares é outra relação, não podendo ser inserida na primeira, como se o contratante dos planos de saúde travassem um contrato cada uma das singulares/cooperadas da recorrente particularmente para prestação dos serviços de médicos associados e a rede responsável por serviços auxiliares e hospitalares relacionada a cada uma delas e outro com a recorrente. O que se contrata é o serviço médico no todo, incluindo os serviços auxiliares e os hospitais, e os planos de saúde, mesmo os pos-pagos são vendidos em nome da recorrente.

Desta forma, não há dúvidas de que tais receitas não podem ser consideradas como resultado de conta alheia, como deseja a recorrente. São em verdade, custos dos serviços por ela prestados (contratos estabelecidos com os contratantes são realizados em seu nome), e se repassado para as suas singulares/cooperadas não se configuram receitas de terceiros e, portanto, resultado em conta alheia, mas sim receitas próprias e como decorrentes de suas atividades fins. Ressalte-se que, ainda que tais valores advindos dos planos de saúde sejam repassados totalmente para as singulares em virtude de serviços por elas prestados aos associados da recorrente, devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição exatamente por serem receitas próprias.

Desta forma as receitas advindas dos planos de saúde não podem ser considerados como receitas de terceiros (singulares) como quer fazer crer a recorrente.

Quanto às chamadas taxa de intercâmbio é de se conceituar que este intercâmbio representa o atendimento de um usuário de um dos planos UNIMED (origem) por uma outra UNIMED (destino). Neste caso a recorrente seria considerada como UNIMED de origem, mas suas singulares não são consideradas como UNIMED de destino, pois que os contratos são firmados entre a recorrente e os associados, o que faz com que todo associado da recorrente possa ser atendido por qualquer de suas cooperadas (UNIMED singulares).

Tal intercâmbio somente se verificaria no caso de um usuário da recorrente ser atendido por outra UNIMED que não uma de suas singulares/cooperadas, e, no caso, a recorrente deseja considerar com intercâmbio valores repassados por ela a suas singulares/cooperadas referente aos serviços por estas últimas prestado aos associados da recorrente. Ou seja, entende que os repasses relativos aos atos cooperativos sejam considerados com intercâmbio.

Vale ressaltar que de acordo com os modelos de contratos trazidos aos autos pela contribuinte, os valores dos planos de saúde são fixos independente da prestação de serviços médicos e auxiliares pela contribuinte. Desta forma, não se pode considerar a venda de planos de saúde sejam à princípio, considerado como ato cooperado.



Em relação ao percentual retido pela recorrente (denominado taxa de administração) sobre os valores repassados para as suas singulares, deve ser observado que ainda que incidente sobre os valores repassados para os cooperados com estes não se confunde, já que os valores repassados para as singulares são atos cooperativos e sobre a taxa cobrada sobre estes valores, como o associado não encontra-se num dos pólos da relação, não pode ser considerado como ato cooperativo.

Também em relação às receitas financeiras, embora tenham sido auferidas de aplicações financeiras devidamente autorizadas e exigidas pela ANS, para que a sociedade possa ter segurança, rentabilidade, solvência e liquidez, não se pode dizer que de um lado do negocio jurídico praticado esteja o cooperado, razão pela qual não podem ser consideradas como receitas decorrentes de atos cooperados.

Todavia, deve se ressaltar que sejam considerados atos cooperativos ou não, tais valores compõem a base de calculo do PIS na sistemática prevista pela Lei nº 9718/98

No que tange à tributação para o PIS deve se observar que Constituição Federal, no caput do art. 195, redação original, estabeleceu que a seguridade social será financiada por contribuições sociais (I) dos empregadores, (II) dos trabalhadores e (III) provenientes das loterias. No que se refere aos empregadores, a Constituição, desde logo e no mesmo caput, atribuiu ao legislador ordinário competência para criar ou cobrar, concomitantemente, três contribuições sociais distintas, cada qual com campo material específico, a saber:

Contribuição social sobre a folha de salários;

Contribuição social sobre o faturamento; e

Contribuição social sobre o lucro.

Das três, a contribuição social sobre folha de salários era a única existente antes da Constituição de 1988. Recepcionada com o texto de 1988, está em vigor até hoje com as alterações ordinárias que vêm ocorrendo.

As contribuições para o PIS/PASEP, instituídas pela Lei Complementar nº 7 e 8 de 1970, eram devidas pelas sociedades cooperativas à alíquota de 1% calculada sobre a folha de salários do mês, tivessem ou não operações de atos não cooperativos. Caso a cooperativa tivesse faturamento de atos não cooperativos, além da contribuição calculada sobre a folha de salários, pagava a contribuição sobre o faturamento de atos não cooperativos em alíquota própria.

Posteriormente, o § 1º do art. 2º da Lei nº 9.715/98 dispõe que as sociedades cooperativas, além da contribuição para o PIS/PASEP de 1% sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada com base no faturamento no mês, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

Sobre contribuição para o PIS/PASEP⁸, o art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, assim estabelece:

⁸ Não é aplicável às sociedades cooperativas, o dispositivo criado pela Medida Provisória nº 66, de 29 de Agosto de 2002, que dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e da Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) : “Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/PASEP, vigentes anteriormente a esta Medida Provisória, não lhes aplicando as disposições dos arts. 1º ao 7º ”.

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

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

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidos como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados. (Grifou-se)

Por sua vez, o art. 1º do Ato Declaratório SRF nº 70, de 30 de julho de 1999, não obstante ratificar o § 1º, art. 2º da Lei 9.715, de 1998, assim estabeleceu no seu parágrafo único:

"Parágrafo único - Relativamente às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados, a base de cálculo será determinada com base no disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 1.858-7, de 27 de julho de 1999."

Ocorre que os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a seguir transcritos, alteraram o conceito de faturamento ampliando o campo de incidência do PIS/PASEP e da COFINS. Desta forma, a partir de 01 de fevereiro de 1999, a base de cálculo dessas contribuições passou a ser considerada como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo, no entanto, permitidas algumas exclusões:

“(…)

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

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

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

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

124

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos Serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

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

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

(...)”

Aqui vale conceituar o que seria considerado como receita bruta para efeitos de base de cálculo do PIS.

O conceito de faturamento, que correspondia ao da antiga base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, foi exaustivamente discutido em doutrina e jurisprudência, que o fixaram como o equivalente à receita bruta decorrente da venda de bens e serviços, não abrangendo, portanto, demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, especialmente as financeiras, de aluguéis, e as variações monetárias ativas.

O art. 187 da Lei nº 6.404/76 ao tratar da matéria, estabelece que a receita deve integrar a conta de resultado do exercício social, independentemente da sua realização em moeda, e que podem existir receitas de vendas, receitas da prestação de serviços e receitas financeiras, que decorrem das vendas, das prestações de serviços e das aplicações financeiras.

Em relação à tributação do imposto de renda da pessoa jurídica, existe norma que conceitua receita, bem como define as características dessa terminologia. Assim, a Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 12, matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, explicita o que seja uma receita e os critérios para que possa ser identificada como tal, de inegável importância para o exame do tema.

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

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

Como se percebe, quer para o legislador comercial, quer para o tributário, o conceito de receita liga-se, intimamente, às operações que signifiquem venda ou prestação de serviços; significa, necessariamente, uma contraprestação em operações cumulativas ou seja,

receita de vendas ou serviços é moeda corrente ou crédito que a sociedade cooperativa recebe como contraprestação em operação de troca na qual transmite domínio sobre bem econômico material ou fornece serviço.

Para as contribuições sociais havia, sim, inúmeras referências à “receita” em diversos dispositivos do ordenamento jurídico, contidos nos mais variados diplomas legais, mas nenhum deles explicita o que seja uma receita ou critério para que algo possa ser definido como tal.

Assim, o legislador ao se reportar à base de cálculo das contribuições sociais não cuidou de, expressamente, definir o que afinal integraria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, apenas se restringiu a dizer que não importaria a atividade exercida ou classificação contábil adotada para as receitas. (Grifou-se)

Objetivando expandir a base de cálculo das referidas contribuições, a norma jurídica fez com que ele incidisse sobre a totalidade das receitas auferidas pela sociedade cooperativa, conceito evidentemente mais abrangente do que o faturamento, com significado próprio e bem preciso, inconfundível com meros ingressos contabilizados por essas sociedades.

A conceituação dada pelo Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON), por meio das disposições contidas no Pronunciamento XIV – “Receitas e Despesas/Resultado”, é de que *“Receita corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos⁹, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido.”*

Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda (1999) trataram da conceituação de receitas, inclusive mostrando a dificuldade para precisar a terminologia e, também, a necessidade de sua abordagem em conjunto com o conceito de despesas e de lucros, dado que este é, na essência, decorrência do confronto de receitas e despesas. Segundo Hendriksen e Van Breda,

“Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais. Na prática, isto normalmente significa que as receitas são reconhecidas no momento da venda...”

As receitas são o fluido vital da empresa. Sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa. Dada sua importância, tem sido difícil definir a receita como um elemento contábil. O que ocorre com as receitas também ocorre com as despesas, que são de definição igualmente difícil. Em termos

⁹ A leitura desse pronunciamento permite concluir que os acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receita, são relativos a eventos que alteram bens, direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerário por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda implica alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimos tomados ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receita, porque não altera o patrimônio líquido.

ideais, deve ser possível, dado que receitas e despesas são elementos do lucro...”

Mais adiante, asseveram Hendriksen e Van Breda:

“Em seu nível mais fundamental, receita é um aumento de lucro. Tal como o lucro, trata-se de um fluxo – a criação de bens ou serviços por uma empresa durante um período.”

Nesse contexto, conclui-se que o conceito de receita nada mais seria que o de faturamento. Todavia, Hendriksen e Van Breda reconhecem que os outros ingressos também seriam conceituáveis como receitas, senão vejamos:

“Os autores deste livro preferem distinguir entre as atividades produtoras de riqueza da empresa e as transferências inesperadas de riqueza decorrentes de doações ou eventos imprevistos. Em outras palavras, todas as atividades, sejam importantes ou não, relacionadas às atividades produtoras de riqueza da empresa, seriam incluídas na categoria geral de receita. Daí resultaria uma visão mais abrangente da receita. Entre os que adotaram tal visão abrangente da receita está o APB, em seu Pronunciamento número 4. Além de vendas e serviços, inclui-se nas receitas a venda de recursos que não sejam produtos, tais como instalações de equipamentos ativos financeiros. Paton e Littlefield também consideram que, embora o “fluxo de concretização” fosse a principal fonte de receita, toda a gama de bens e serviços oferecidos pela empresa, independentemente do valor relativo de determinado item, era incluída na receita” (...).

Com efeito, os autores sintetizam a conceituação de receita. Ensinam quatro acepções possíveis: na primeira, a receita é vista como produto da empresa; na segunda, consistiria no produto da empresa transferido aos seus clientes; na terceira, corresponde à entrada de ativos na empresa (fluxo de entrada); e, por último, a receita representaria o aumento bruto de ativos (patrimônio).

O patrimônio é a composição representada pelo ativo menos passivo, sendo que o diferencial entre os dois grupos da estrutura patrimonial representa exatamente o que se denomina com muita propriedade de “patrimônio líquido”. Este é aumentado pela receita e diminuído pelos custos e/ou despesas, componentes indispensáveis da Demonstração do Resultado do Exercício obrigatória para as sociedades cooperativas em geral.

Para o dicionarista contábil Lopes de Sá (1993), a receita representa recuperação dos investimentos, renda produzida por um bem patrimonial e o valor que representa a parte positiva no sistema dos resultados. Também é o resultado de uma operação produtiva e o provento ou remuneração por serviços prestados.

A entrada considerada receita quase sempre monetária corresponde à venda de uma mercadoria, de um produto ou de um serviço econômico ou financeiro. Entrada que pode ser antecipada, no ato, ou diferida, e também imediata com relação à própria obtenção de mercadorias, do produto ou do rendimento do serviço.

Assim, após esse necessário apanhado na legislação e na doutrina, verifica-se que a sociedade cooperativa, ao vender plano de saúde, ao prestar serviços a terceiros com a utilização do trabalho dos seus associados, ao receber dos cooperados recursos, todos esses valores auferidos representam ingresso patrimonial conceituados como receita.

Nas sociedades cooperativas de médicos os serviços são oferecidos para as pessoas físicas ou jurídicas, juntamente com os serviços prestados por laboratórios, clínicas, hospitais entre outras entidades cooperativadas ou não. Esses serviços são oferecidos na forma de plano de saúde e são classificados em duas modalidades:

contratos de “Valor Determinado”, também denominado “pré-pagamento”, em que o contratante paga uma mensalidade fixa para ter a sua disposição os serviços abrangidos na forma de cobertura contratada, ocorrendo o pagamento das mensalidades independente da utilização dos serviços; (Grifou-se)

contrato de “Custo Operacionais”, relativos aos planos de “pós-pagamento”, compreendendo os contratos firmados com empresas em benefícios de seus funcionários, para utilização dos serviços médicos, que serão cobrados acrescidos de uma taxa de administração. (Grifou-se)

Esses contratos apresentam-se sob várias espécies, destacando-se o “Plano empresarial”, contratado por empresa em benefício de seus funcionários e o “Plano Familiar”, contratado por pessoas físicas.

As receitas auferidas correspondentes a esses planos e às demais atividades operacionais das sociedades cooperativas médicas são classificadas das mais variadas formas: receitas com planos de assistência médico-hospitalar; receitas com planos de assistência odontológica; receitas com operações de assistência médico-hospitalar; receitas com operações de assistência odontológica; receitas operacionais com outras atividades; receitas com títulos de renda fixa; receitas com títulos de renda variável; receitas com recebimentos em atraso; receitas financeiras diversas; receitas com imóveis de renda; ajustes positivos de investimentos em controladas e coligadas; outros investimentos; e outras receitas não-operacionais.

Assim, pelo exposto, conclui-se que a sociedade cooperativa auferir receita de venda de plano de saúde porque recebe como contraprestação moeda corrente, e, em troca, fornece serviço. Em outras palavras, é receita porque corresponde à remuneração obtida pela prestação de serviços.

Em relação à aplicação do disposto no §9º do art. 3º da Lei nº 9718/98, introduzido pelo art. 2º da MP 2158-35/2001, com efeitos a partir de 01/12/2001, conforme se verifica do Demonstrativo de Apuração da base de cálculo e da diferença do PIS devido, fls. 31 a 35, as deduções previstas em lei foram consideradas pela fiscalização.

O referido dispositivo legal permitiu às operadoras de plano de saúde fazerem as seguintes deduções da base de cálculo do PIS:

§ 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." (NR)

Verifica-se, portanto, que no inciso I o legislador permitiu às operadoras de planos de saúde deduzirem da base de cálculo da contribuição os valores de responsabilidades cedidas, que são exatamente os valores repassados por outras operadoras (terceiros) para as quais, por meio de convênios ou acordos, a contribuinte prestou serviços de atendimento aos associados de outrem. Ou seja, despesas de terceiros. Tais valores foram considerados pela fiscalização. Entretanto, aqui não está incluído, como já se disse o valor que a recorrente repassa para suas associadas/singulares/cooperadas.

No inciso II permitiu-se a dedução de parcela das contraprestações pecuniárias destinadas a constituição de provisões técnicas. Tais valores foram considerados pela fiscalização, como se verifica dos demonstrativos já mencionados.

No inciso III permitiu-se às operadoras de plano de saúde deduzirem da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS o valor relativo às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

Da análise do referido dispositivo legal verifica-se que o legislador permitiu às operadoras de planos de saúde deduzirem da base de cálculo da contribuição a diferença entre os valores efetivamente pagos relativos a indenizações de serviços incorridos e os valores recebidos de terceiros, a título de transferências de responsabilidade.

Ou seja, o que restou excluído pelo disposto no art. 3º, §9º, inciso III da Lei nº 9718/98 foram as diferenças entre os valores que as operadoras pagam efetivamente aos seus credenciados por prestarem serviços a associados de outras operadoras com as quais estabelece convênios ou acordos de responsabilidade e os valores repassados pelas outras operadoras conveniadas para cobrir os custos incorridos com seus associados.

Neste caso para que possam ser deduzidos valores pagos aos seus credenciados por prestarem serviços a associados de outras operadoras, com base no inciso III do citado §9º, é preciso que os valores pagos sejam superiores aos valores repassados pela outra operadora.

Da análise conjunta do disposto nos incisos I e III do § 9º da Lei nº 9718/98 verifica-se que o legislador permitiu a exclusão de todos os valores que se referem a custos de terceiros (outras operadoras) que, por terem ingressado na contabilidade da recorrente por transferência de outras operadoras em decorrência de serviços prestados a elas (inciso I) ou que se refiram a custos dos serviços prestados a terceiros (inciso III). Não havendo menção na lei de qualquer possibilidade de dedução de custos próprios.

No que diz respeito aos argumentos acerca da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 é de se verificar que, no que diz respeito à apreciação de matéria versando sobre inconstitucionalidade de lei pela esfera administrativa, filiamo-nos à corrente doutrinária que afirma a sua impossibilidade.

O julgamento administrativo está estruturado como atividade de controle interno de atos praticados pela própria Administração, apenas no que concerne à legalidade e legitimidade destes atos, ou seja, se o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se balizado pela lei e dentro dos limites nela estabelecidos. No exercício desta função cabe ao julgador administrativo proceder ao exame da norma jurídica, em toda sua extensão, limitando-

se, o alcance desta análise, aos elementos necessários e suficientes para a correta compreensão e aplicação do comando emanado da norma. O exame da validade ou não da norma face aos dispositivos constitucionais escapa do objetivo do processo administrativo fiscal, estando fora da sua competência.

Themístocles Brandão Cavalcanti in “Curso de Direito Administrativo”, Livraria Freitas Bastos S.A, RJ, 2000, assim manifesta-se:

“Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe à administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais, são apenas uma das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.

Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial, limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, verdade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditarem à administração pública a prática desses atos.”

Segundo o ilustre mestre Hely Lopes Meireles, o processo administrativo está subordinado ao princípio da legalidade objetiva, que o rege:

“O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há de embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade.”

Depreende-se daí que, para estes juristas, a função do processo administrativo é conferir a validade e legalidade dos atos procedimentais praticados pela Administração, limitando-se, portanto, aos limites da norma jurídica, na qual embasaram-se os atos em análise.

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve

especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribui, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Tal foi o cuidado do legislador que, para que uma norma seja declarada inconstitucional com efeito *erga homes* é preciso que haja manifestação do órgão máximo do Judiciário – Supremo Tribunal Federal – que é quem dirá de forma definitiva a constitucionalidade ou não da norma em apreço.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos representantes do órgão Máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência derradeira para manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplicá-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Como da decisão definitiva proferida na esfera administrativa não pode o Estado recorrer ao Judiciário, uma vez ocorrida a situação retrocitada, estar-se-ia dispensando o pagamento de tributo indevidamente, o que corresponde a crime de responsabilidade funcional, podendo o infrator responder pelos danos causados pelo seu ato.

A impossibilidade de manifestação por parte deste Conselho acerca de inconstitucionalidade de norma jurídica já foi objeto de Sumula Vinculante nº 002.

Em relação à aplicação da recente decisão do STF no que tange à inconstitucionalidade das alterações da base de cálculo da COFINS e do PIS pela Lei nº 9718/98, no controle difuso da norma, para os demais contribuintes, adoto o posicionamento do Conselheiro Julio César Alves Ramos como minhas razões de decidir:

“Cumpro iniciar o seu exame pelo pleito do contribuinte para que seja imediatamente aplicada a decisão do pleno do Supremo Tribunal Federal, recentemente proferida e que, em ação individual, declarou a inconstitucionalidade das alterações promovidas pela Lei nº 9.718/98 na forma de apuração das contribuições ao PIS e à COFINS.

Para tanto, porém, entendo carecerem de competência os órgãos administrativos encarregados da revisão do lançamento.

É que como se sabe o inciso XXXV do artigo 5º da Carta Política da República estabeleceu o princípio da Unicidade de Jurisdição: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”. Com isso, o Poder Judiciário exerce o primado sobre o “dizer o direito” e suas decisões imperam sobre qualquer outra proferida por órgãos não jurisdicionais.

Entretanto, integra, igualmente, o nosso ordenamento jurídico o princípio de que as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, ainda que em última instância, apenas fazem coisa julgada entre as partes. Desse modo, mesmo quando o STF, no exercício do controle difuso da constitucionalidade dos atos legais editados, declare em sessão plena a inconstitucionalidade de uma lei, essa decisão produz efeitos apenas para aquele(s) que integrou(aram) a lide.

A extensão dos efeitos de uma tal decisão, ainda segundo as regras emanadas da Carta Magna, depende de expedição de ato, de exclusiva competência do Poder Legislativo. Mais especificamente, Resolução do Senado Federal que suspenda a execução do ato declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (CF, art. 52, inciso X).

Somente é desnecessária tal medida quando a ação que deu causa ao pronunciamento do STF for ação declaratória de constitucionalidade ou direta de inconstitucionalidade, nos termos do art. 103 da Constituição Federal.

No esteio desse entendimento, vale aqui a transcrição do art. 77 da Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996:-

Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituí-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.

Com o objetivo aí previsto foi editado o Decreto nº 2.346, de 04/10/1997, cujos artigos 1º a 4º disciplinam a aplicação, em julgamentos administrativos, das decisões proferidas pelo Poder Judiciário. Confira-se:

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º 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 em caso concreto.

Art.1º-A. Concedida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade contra lei ou ato normativo federal, ficará também suspensa a aplicação dos atos normativos regulamentadores da disposição questionada. (Artigo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999)

Parágrafo único. Na hipótese do caput, relativamente a matéria tributária, aplica-se o disposto no art. 151, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, às normas regulamentares e complementares. (Parágrafo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999)

Art. 2º Firmada jurisprudência pelos Tribunais Superiores, a Advocacia-Geral da União expedirá súmula a respeito da matéria, cujo enunciado deve ser publicado no Diário Oficial da União, em conformidade com o disposto no art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Art. 3º À vista das súmulas de que trata o artigo anterior, o Advogado-Geral da União poderá dispensar a propositura de ações ou a interposição de recursos judiciais.

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, 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:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, 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

Vê-se que o disciplinamento do assunto é exaustivo. A hipótese ora em exame adequa-se à perfeição ao que dispõe o parágrafo 2º do art. 1º. Com efeito, a decisão do Supremo é definitiva e irrevogável, mas foi proferida em ação proposta por um contribuinte e não em ação declaratória de constitucionalidade ou direta de inconstitucionalidade. Ora, se assim o é, não existe permissivo para que os órgãos administrativos incumbidos do controle do ato administrativo de constituição do crédito tributário pelo lançamento, possam afastar o crédito legitimamente constituído por estender os efeitos da decisão particular, até que o Senado Federal promova, como lhe compete, tal extensão. Até lá, ainda que de forma redundante e ineficiente, cada contribuinte tem de se insurgir contra o ato já reconhecido como inconstitucional e obter decisão judicial favorável para que possa se beneficiar do entendimento do STF.

Fiz questão de citar os artigos 2º e 3º do Decreto 2.346, embora os mesmos não se dirijam especificamente aos julgadores administrativos, para enfatizar que nem mesmo os demais servidores incumbidos da aplicação do direito podem deixar de aplicar a norma até que a Advocacia Geral da União faça publicar Súmula nesse sentido. Isto quer dizer que até lá, mesmo sabendo que irão inapelavelmente perder, caberá aos advogados da União promover a defesa judicial do crédito tributário. Por óbvio, não cabe cogitar de edição de Súmula Vinculante do próprio STF de que trata o art. 103-A da CF.

Por fim, e apenas como reforço, diga-se que não há no caso concreto, até pela proximidade da decisão que se quer já aplicar, qualquer pronunciamento fora do próprio STF, seja do Congresso Nacional, da Advocacia Geral da União, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral da União, o que afasta a aplicação do parágrafo único do art. 4º também acima transcrito.

É certo que o caminho adotado em nosso ordenamento jurídico (ou seja, a não vinculação imediata à decisão do STF) apenas acarreta o desperdício de recursos. Não obstante, se aplica ao caso o brocardo latino *dura lex sed lex*: descabendo ao servidor administrativo (e a qualquer cidadão) deixar de cumprir a norma até que sua inconstitucionalidade produza efeitos para todos os contribuintes.”

No tocante à outra razão de defesa argüida pela atuada em sua peça recursal, qual seja: aplicação do disposto no art. 1º da MP 101/02, não pode ser conhecida por este Colegiado, porquanto não haver sido suscitada na impugnação. Como é de todos sabido, só é lícito deduzir novas alegações, em supressão de instância, quando:

relativas a direito superveniente,

competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou

por expressa autorização legal.

As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constitui-se ônus processual, pois, embora o ato possa ser praticado e é instituído a seu favor. Todavia, caso não seja praticado no tempo certo, surgem para a parte conseqüências gravosas, dentre elas a perda do direito de a praticá-lo posteriormente, ocorrendo o fenômeno processual denominado de preclusão.

Daí, não tendo a contribuinte deduzido a tempo, em primeira instância, a razão apresentada na fase recursal, não se pode dela conhecer.

Analisando-se agora o recurso de ofício interposto tem-se que a análise deste resta prejudicada uma vez que todo o período que foi objeto de exoneração de crédito tributário lançado por parte da decisão recorrida foi considerado decaído por este Colegiado, quando da análise do recurso voluntário.

Desta forma voto por considerar como prejudicada a análise do recurso de ofício por estar decaído o crédito tributário a ele referente, razão pela qual há de se negar provimento, e, em relação ao recurso voluntário por afastar a preliminar de nulidade, não conhecer da matéria preclusa, e, em relação às matérias conhecidas por dar provimento parcial para reconhecer a decadência relativa aos fatos geradores ocorridos até setembro/01.

É como voto.


Nayra Bastos Manatta

Voto Vencedor

Conselheira Sílvia De Brito Oliveira, Redatora Designada

Por discordar da Ilustre Conselheira Relatora quanto ao dever deste colegiado de afastar dispositivo legal julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em decisão plenária definitiva, passo a expor as razões que conduziram meu voto divergente.

A parte da exigência tributária formalizada nestes autos que se refere ao alargamento da base impositiva do PIS, promovida pelo art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718, de 1998,

não pode prosperar em face da inconstitucionalidade desse dispositivo legal declarada pelo STF, nos autos do Recurso Extraordinário nº 390.840-MG, cujo Acórdão correspondente transitou em julgado em 5 de setembro de 2006.

Isso porque entendo estar-se diante de hipótese prevista no art. 62, parágrafo único, inc. I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que prescreve:

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

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

(...)

A disposição regimental supracitada emana do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que, a meu ver, no parágrafo único do seu art. 4º, trata de situação excepcional ao **caput** do artigo, pois, não mantendo o Carf subordinação hierárquica ao Secretário da Receita Federal, tampouco ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional, seria esdrúxulo supor que a atuação deste colegiado julgador estivesse vinculada a determinações emanadas dessas autoridades. Nesse ponto, frise-se que o próprio **caput** do artigo em comento limita a abrangência dessas determinações ao âmbito das respectivas competências, referindo-se, com isso, não só à segregação das competências do Secretário da Receita Federal e do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, mas também à delimitada esfera de atuação de cada um, que, a todas as luzes, nesse particular, não alcança os órgãos julgadores da segunda instância administrativa.

Destarte o Decreto em tela, ao dispor sobre os procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal em virtude de decisões judiciais, expressamente impôs aos órgãos julgadores da administração fazendária o dever de afastar dispositivo declarado inconstitucional e, se tal dever não era cumprido até a publicação do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, é porque anterior disposição regimental, materializada no art. 22A introduzido pela Portaria MF nº 103, de 23 de abril de 2002, no regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, vedava expressamente o afastamento de dispositivo legal em virtude de inconstitucionalidade, inclusive na hipótese de que aqui se cuida.

Assim, a alteração da norma regimental evidenciou a mudança de entendimento sobre a matéria do Sr. Ministro da Fazenda e, nesse ponto, não se pode olvidar a subordinação direta do Carf a esse Ministro de Estado.

Note-se, pois, que o art. 4º do Decreto nº 2.346, de 1997, cuidou de atribuir competência a dirigentes da administração fazendária para determinar, no âmbito de suas atribuições, que não se prossigam com exigências tributárias fundamentadas em dispositivos declarados inconstitucionais e, em seu parágrafo único, tratou das exigências já constituídas e na fase litigiosa do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário.

para deferir aos julgadores administrativos a competência para, na apreciação da lide, afastar os referidos dispositivo, conforme a seguir transcrito:

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, 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:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

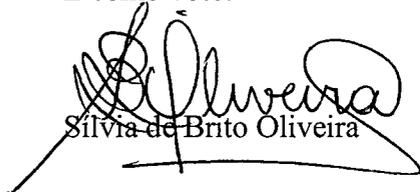
IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, 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.

Assim sendo, as receitas incluídas na base de cálculo do PIS pela fiscalização que não decorrem da atividade empresarial típica da recorrente não mais podem sofrer a incidência dessas contribuições, visto que o fundamento legal para essa incidência é o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, que foi declarado inconstitucional em decisão plenária definitiva do STF, estando, portanto, configurada a hipótese do art. 62, parágrafo único, inc. I, do já citado Regimento Interno do Carf, que, combinado com o disposto no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346, de 1997, impõe o cancelamento da exigência tributária sobre essas receitas.

Diante do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso para também cancelar a exigência relativa às receitas financeiras, visto que estas não configuram faturamento nos termos da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, para incidência da contribuição para o PIS.

É como voto.


Sílvia de Brito Oliveira