



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	10855.002524/2003-99
Recurso nº	126.300 Voluntário
Matéria	PIS
Ação nº	203-12.178
Sessão de	20 de junho de 2007
Recorrente	UNIMED DE SOROCABA - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida	DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

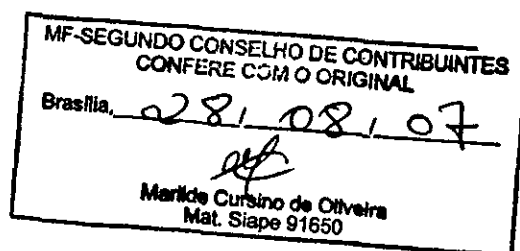
Assunto: Contribuição para o PIS/Imp p

Período de apuração: 01/03/1998 a 31/01/2003

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não está caracterizada a preterição do direito de defesa, pois a nulidade da decisão recorrida, quando esta são apreciadas todas as alegações contidas na peça impugnatória, sem omissão ou contradição, a perícia é negada porque despicienda.

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

PIS FATURAMENTO. ATOS REVOGAÇÃO. PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE NOVEMBRO DE 1999. INCIDÊNCIA. EXCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO. A partir de novembro de 1999 as receitas dos atos cooperativos compõem a base de cálculo do PIS Faturamento, com as exclusões estabelecidas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, na Lei nº 10.676/2003 e no art. 17 da Lei nº 10.684/2003. Antes, até os fatos geradores de outubro de 1999, somente as receitas dos atos não-cooperativos se submetiam ao PIS Faturamento, estando as sociedades cooperativas obrigadas apenas ao PIS sobre a folha de salários, caso não auferissem receitas de atos não-cooperados.



2

UNIMED. BASE DE CÁLCULO. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE 01/2002 A 01/2003. DEDUÇÕES PRÓPRIAS DAS OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, § 9º. Aplicam-se às cooperativas de trabalho que operam com planos de saúde o disposto no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, introduzido pelo art. 2º da MP nº 2.158-35/2001, que permite deduzir da base de cálculo do PIS Faturamento e da Cofins, a partir de dezembro de 2001, as co-responsabilidades cedidas, a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas e o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades. Todavia, em tais deduções não se incluem custos e despesas relativos aos eventos com os próprios associados, mas com associados de outras operadoras.

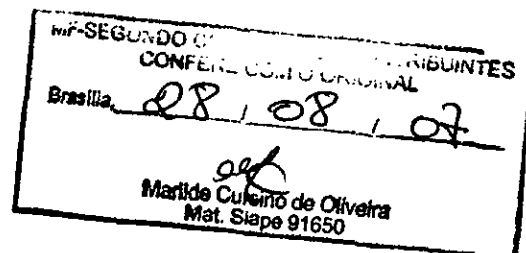
Recurso provido em parte.

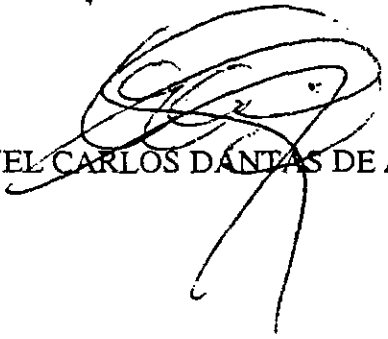
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e a perícia requerida; II) pelo voto de qualidade, para afastar a decadência. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira, Dory Edson Marianelli e Dalton Cesar de Cordeiro de Miranda, que consideravam decaídos os períodos anteriores julho de 1998; e III) no mérito, em dar provimento parcial, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar, nos períodos de apuração de fevereiro a outubro de 1999, a parcela relativa às receitas provenientes dos atos cooperativos, mantendo nesse período a tributação sobre os atos não cooperativos; III) pelo voto de qualidade, em negar provimento quanto às demais matérias. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Dory Edson Marianelli, Luciano Pontes de Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que davam provimento parcial para deduzir todos os eventos ocorridos com os associados dela própria (§ 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98). O Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva apresentará declaração de voto. Fez sustentação oral pela Recorrente, o Dr. José Cláudio Ribeiro Oliveira.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente

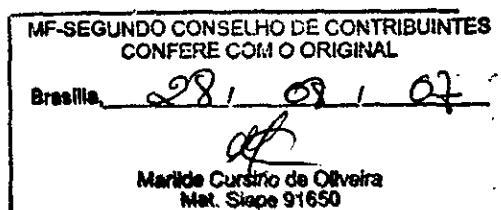


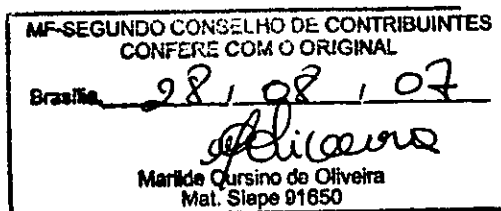


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira Sílvia de Brito Oliveira.





Relatório

Trata-se do Auto de Infração de fls. 77/91, com ciência em 27/07/2003, relativo à Contribuição para o PIS Faturamento, períodos de apuração 03/1998 a 01/2003, no valor total de R\$ 3.827.519,78, incluindo juros de mora e multa de ofício de 75%.

O lançamento decorre da diferença entre os valores apurados pela fiscalização conforme e o maior dentre os declarados ou pagos pela cooperativa (ver Demonstrativos de Situação Fiscal Apurada de fls. 69/74).

Como demonstram as planilhas de fls. 58/68, nos períodos de apuração até janeiro de 1999 a base de cálculo corresponde ao total das receitas (LINHAS A+B+C+D), subtraídas das receitas financeiras (LINHA B) e das receitas de atos cooperativos, incluindo internações (LINHA A mais rubrica contábil internações); nos períodos de fevereiro de 1999 em diante, foram tributadas também as receitas de atos cooperativos.

Inconformada, a autuada impugnou o lançamento (fls. 96/108), alegando em síntese o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que reproduzo, por bem resumir as arguições (fl. 2251):

- 1. se constitui em sociedade cooperativa, que presta serviços aos associados, sem fins lucrativos e não deve ser equiparada, para fins fiscais, às sociedades civil e comercial, pois não atua em nome próprio;*
- 2. as receitas decorrentes de operações com associados (atos cooperativos) não sofrem incidência da contribuição ao PIS;*
- 3. não foram subtraídas das bases de cálculo da contribuição lançada as exclusões previstas no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, acrescido pelo art. 2º da MP nº 2.158-35, de 1998, referentes às operadoras de planos de saúde, apresentando planilha (fl. 148) com as bases de cálculo diminuídas dessas exclusões.*

Solicitou, ainda, perícia para apurar se os valores lançados decorrem de operações da cooperativa, se os atos cooperativos e não-cooperativos estão segregados na contabilidade e se o valor referente às indenizações pelos eventos ocorridos (despesas hospitalares, laboratórios, médicos, etc) foram devidamente contabilizados.

A DRJ determinou realização de diligência, visando verificar, nos períodos de apuração a partir de fevereiro de 1999, se foram deduzidas das receitas provenientes dos atos cooperativos as exclusões específicas das operadoras de planos de saúde, previstas no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, introduzido pela MP nº 2.158-35/2001, bem como as exclusões estabelecidas para as cooperativas em geral (art. 15 desta MP).

A diligência, após analisar as rubricas contábeis e os valores informados pela cooperativa para serem excluídos com base no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, concluiu serem incabíveis tais exclusões (fls. 245/246).

A 4ª Turma da DRJ, por unanimidade de votos e nos termos do Acórdão de fls. 249/256, julgou o lançamento procedente.

Amparada na Solução de Consulta Cosit nº 17, de 18/11/2002, que transcreve, e apesar do § 1º do art. 2º da Lei nº 9.715/98 (segundo o qual as cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, o PIS Faturamento), interpretou que a partir de fevereiro de 1999 as cooperativas contribuem com o PIS Faturamento, a incidir inclusive sobre os atos cooperados, com as exclusões previstas no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e no art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Com relação às exclusões previstas no citado § 9º, considerou que a contribuinte apresentou diversos balancetes contábeis (fls. 166/244), mas não demonstrou a composição da base de cálculo mês a mês, tampouco que as contas apresentadas correspondem às deduções pretendidas.

Quanto à perícia, indeferiu o pedido por julgá-la desnecessária.

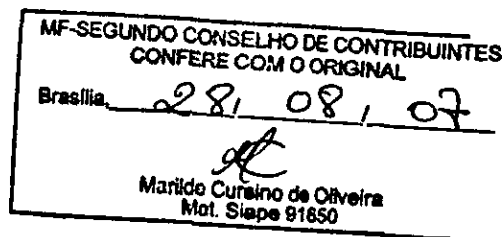
O Recurso Voluntário de fls. 272/290, tempestivo, alega preliminarmente a nulidade da decisão recorrida, por carecer de motivação já que teria menoscabado as alegações alinhadas pela impugnante

No mais, repete as arguições da peça impugnatória, incluindo o pedido de perícia.

O processo foi remetido ao Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme o despacho do Presidente desta Terceira Câmara (fls. 308/309). Entendeu-se, na oportunidade, que o presente lançamento estava relacionado com o Auto de Infração referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), objeto do processo nº 10855.002523/2003-44. A Primeira Câmara daquele Conselho prolatou o Acórdão 101-95.113 (fls. 311/317), julgando ser deste Segundo Conselho a competência para apreciar o feito, por se tratar de falta de recolhimento do PIS Faturamento, embora o lançamento da CSLL também tenha resultado da mesma ação fiscal.

A fl. 306 dá conta do arrolamento de bens regular, objeto do processo nº 10855.003506/2006-24, apesar do Mandado de Segurança nº 2003.61.10.007443-3, no qual foi concedida liminar para interposição deste Recurso independentemente da garantia de instância.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DO CONTRIBUÍDO DO CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28/08/07
Marilene Cursino de Oliveira
Mat. Slape 91650

Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade, pelo que dele conheço.

O tema relativo à competência – se deste ou do Primeiro Conselho de Contribuintes –, resta esclarecido, já que o presente lançamento é independente do lançamento da CSLL, como inicialmente se pensou.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA E PEDIDO DE PERÍCIA: REJEIÇÃO

Como relatado, este lançamento atinge as receitas de atos não cooperativos, nos períodos de apuração até janeiro de 1999, e inclui também as receitas de atos cooperativos, de fevereiro de 1999 em diante.

Nos períodos até janeiro de 1999, a base de cálculo é a seguinte:

+ TOTAL DAS RECEITAS (LINHAS A+B+C+D)
- RECEITAS FINANCEIRAS
- ATOS COOPERATIVOS, INCLUINDO INTERNAÇÕES
= BASE DE CÁLCULO

Nos demais, as receitas financeiras, somadas às receitas de atos cooperativos, passam a ser tributadas.

A base de cálculo resta, pois bem demonstrada. Daí o indeferimento da perícia requerida. De todo modo, a DRJ já determinou diligência, visando averiguar as exclusões alegadas pela cooperativa.

Ressalto, por oportuno, que dos três quesitos formulados para a perícia, o primeiro (“Os valores apontados pelo Auditor Fiscal decorrem de operações da cooperativa?”) já se encontra respondido no Auto de Infração – foram tributadas tão-somente as receitas de atos não cooperativos até janeiro de 1999, e também as de atos cooperativos do mês seguinte àquele em diante –, enquanto os outros dois tratam da contabilidade da autuada, cujos elementos, se infirmam o lançamento, poderiam e deveriam ter sido apresentados pela então impugnante, ora recorrente.

Por outro lado, a decisão recorrida considerou todas as alegações contidas na peça impugnatória, não as acatando pelos fundamentos constantes da Solução de Consulta Cosit nº 17/2002. Assim, e ao contrário do que afirma a recorrente, a decisão da DRJ está devidamente motivada.

Destarte, não restou caracterizada qualquer preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, sendo que perícia foi negada porque despicienda.

Antes de adentrar no cerne da questão trato da preliminar de nulidade da decisão recorrida, que rejeito por não vislumbrar os vícios apontados.

É que a decisão recorrida considerou todas as alegações contidas na peça impugnatória, não as acatando com fundamentos sem omissão ou contradição. No tocante às exclusões do § 9º do art. 9º da Lei nº 9.718/98, especialmente, a fundamentação é a mesma do indeferimento da perícia: os balancetes contábeis apresentados (fls. 144/219), além de não demonstrarem a composição da base de cálculo mês a mês, não apresentam contas correspondentes às deduções do mencionado.

Não se pode dizer que tal juízo é desarrazoado porque levou em conta a contabilidade apresentada por ocasião da impugnação.

Por outro lado, os dois quesitos formulados na perícia versam exatamente sobre a contabilidade da cooperativa: indaga-se se os atos cooperativos e não-cooperativos estão segregados pela contabilidade e se os valores das indenizações correspondentes aos eventos ocorridos foram devidamente contabilizados. Ora, a recorrente poderia ter apresentado as provas por ela consideradas suficientes à infirmação do lançamento. Requerer perícia para tanto, em substituição à prova que deveria ter produzido, primeiro na impugnação (art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 8.748/93), depois nesta etapa recursal, não encontra guarida na legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal.

Dessarte, não restou caracterizada qualquer preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, devendo a preliminar ser rejeitada.

DECADÊNCIA DO PIS: DEZ ANOS, A CONTAR DE CADA FATO GERADOR

Trato também, apesar de não ter sido argüida. É que se trata de matéria de ordem pública, a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como aliás determina o art. 210 do Código Civil de 2002. Somente a decadência convencional é que não é suprida de ofício, embora possa ser requerida a qualquer época, não se submetendo à preclusão (art. 211 do mesmo Código).

No caso dos autos não ocorreu a caducidade do PIS, cujo prazo é dez anos, a contar do fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 27/07/2003, e o período de apuração mais antigo é 03/1998, nenhum foi atingido pela decadência.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, "Se a lei não fixar prazo à homologação...". Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da CQFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dispõe o referido texto legal:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece

Brasília, 28 / 08 / 07

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siapa 91650

CC02/C03
Fls. 328

regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º do CTN, de forma a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Neste ponto importa investigar a respeito do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,¹ filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,² que entende haver homologação da atividade do contribuinte, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

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

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

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

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

¹ No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, “A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras”, in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, jul-dez de 1979, p. 183; Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, *Tributação das Pessoas Jurídicas*, Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 461; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 384

² José Souto Maior Borges, in *Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 445, leciona que homologa-se a “atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento.”

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 08 / 07
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siage 91650

referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa."

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, "b", da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, "b", da Constituição, segundo o qual "Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

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

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

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

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

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

Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas

1111-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	28 / 08 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Slape 91650	

específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

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

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

(...)

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

Quanto ao enquadramento do PIS como contribuição para a Seguridade Social, não deveria existir qualquer dúvida face ao art. 239 da Constituição, que o destina para o seguro-desemprego e abono-desemprego. Ambos integram a assistência social que, como é cediço, é um dos três segmentos da Seguridade Social (os outros dois são saúde e previdência, na forma dos 194 a 294 da Constituição).

Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota um critério exterior à estrutura da norma (critério funcional ou finalístico). As contribuições do art. 149 são de três subespécies: 1) "contribuições sociais", vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem em contribuições para a Seguridade Sociais e contribuições sociais gerais, estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) "de intervenção no domínio econômico" ou com finalidade interventiva; e 3) "de interesse das categorias profissionais ou econômicas", isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).

Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.

Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e 7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91.



O antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), atual Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), é um tributo concreto que serve de forma perfeita para ilustração do exposto acima. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a "movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira",³ e a base de cálculo o valor da transação financeira.

Levando-se em conta o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, parte para a saúde, parte para a previdência social;⁴ o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, "b", da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais "gerais" também seguem a anterioridade do art. 150, III, "b", em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Não somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não. Assim, cabe classificar a CPMF como contribuição social para a Seguridade Social.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada tão-somente pela sua destinação legal, e constatada a finalidade do PIS para tal setor, nos termos do art. 239 da Constituição, forçoso é concluir que a Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 145 da Lei nº 8.212/91. Ainda que o texto desta Lei não traga referência expressa ao PIS, pouco importa. A sua condição de Contribuição para a Seguridade Social decorre da própria Constituição, e não de qualquer mandamento infraconstitucional.

A corroborar a interpretação exposta, o STF já deixou por demais claro, no Recurso Extraordinário nº 232.896, que o PIS é contribuição para a Seguridade Social. Tratando da MP nº 1.212, de 28/11/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.715/98, assentou o seguinte, *verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL: MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO. I. - Princípio da anterioridade nonagesimal: C.F., art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. II. - Inconstitucionalidade da disposição inscrita no art. 15 da Med. Prov.

³ Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18.03.1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.

⁴ Cf. arts. 74, § 3º e 75, § 2º, do ADCT.



1.212, de 28.11.95 " aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995" e de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e na Lei 9.715, de 25.11.98, artigo 18. III. - Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. IV. - Precedentes do S.T.F.: ADIn 1.617-MS, Ministro Octavio Gallotti, "DJ" de 15.8.97; ADIn 1.610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE n.º 221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T., 25.5.98. V. - R.E. conhecido e provido, em parte.

(STF, Pleno, RE 232896/PA, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Julgamento em 02/08/1999, DJ DATA-01-10-1999 PP-00052 EMENT VOL-01965-06 PP-01091, consulta ao site www.stf.gov.br em 13/06/2004).

Pelo julgado acima o Colendo Tribunal aplicou ao PIS a anterioridade nonagesimal exclusiva das contribuições para seguridade social, inserta no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Mas antes o mesmo Ministro Carlos Velloso já se pronunciara neste sentido, conforme abaixo:

IV. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em al. Contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); a2. Outras da seguridade social (art. 195, parág. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154, I); a3. Contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.

(...)

O PIS e o PASEP passam, por força do disposto no art. 239 da Constituição, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições de seguridade social. Sua exata classificação seria, entretanto, ao que penso, não fosse a disposição inscrita no art. 239 da Constituição, entre as contribuições sociais gerais.

(STF, Pleno, RE nº 138.284-8 - CE RTJ 143, pg. 313/326, relator Min. Carlos Velloso, negrito ausente do original).

Destarte, rejeito a decadência.

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

No período autuado, que vai de março de 1998 a janeiro de 2003, houve uma série de alterações na legislação do PIS Faturamento das sociedades cooperativas, a

[Assinatura]

culminarem com a revogação da isenção de forma ampla para o ato cooperativo e a instituição de uma tributação incidente sobre uma base de cálculo reduzida, com diversas exclusões específicas.

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

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

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

- MP n.º 1.858-8, de 27/08/99, que apenas repetiu as disposições da MP n.º 1.858-6;

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

As disposições da MP n.º 1.858-10, de 26/10/99, foram mantidas nas reedições posteriores, até, afinal, a MP n.º 2.158-35, de 24/08/2001, que continua em vigor com eficácia de lei, consoante o art. 2º da Emenda Constitucional n.º 32/2001.

Conforme o art. 15 da MP n.º 2.158-35/2001, as exclusões são as seguintes:

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

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

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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>28.08.07</u>
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91850



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

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

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

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

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

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

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

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

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

2º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	28 / 08 / 07
	
Marilda Cursino de Oliveira	
Mat. Sisco 91650	



Brasília, 28/08/07


Marilda Curcio de Oliveira
Mat. SIAPE 91650

CC02/C03
Fls. 335

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

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

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

Número do Recurso: 114903
Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10166.023092/99-06

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: COFINS

*Recorrente: COOPERATIVA DE ECONOMIA CREDITO MÚTUA
DOS SERVIDORES DA SECRETARIA DE SAÚDE DO DF - CRED
SAÚDE*

Recorrida/Interessado: DRJ-BRASÍLIA/DF

Data da Sessão: 10/07/2002 14:30:00

Relator: Maria Cristina Roza da Costa

Decisão: ACÓRDÃO 203-08334

Resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso.

Ementa: COFINS. SOCIEDADES COOPERATIVAS. Consoante o AD/SRF 088/99, as Contribuições para o PIS/PASEP e para Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas sociedades cooperativas serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999. O inciso I do art. 6º da LC nº 70/91, referente à isenção da COFINS para as sociedades cooperativas em relação aos atos cooperativos, foi revogado pela referida MP somente a partir de



30.06.1999. O período autuado está compreendido entre fevereiro e julho de 1999. Recurso provido.

*Número do Recurso: 120806
Câmara: SEGUNDA CÂMARA*

Número do Processo: 13855.000607/2001-70

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: COFINS

*Recorrente: UNIMED DE ORLÂNDIA COOPERATIVA DE
TRABALHO MÉDICO LTDA*

Recorrida/Interessado: DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

Data da Sessão: 14/10/2003 14:00:00

Relator: Gustavo Kelly Alencar

Decisão: ACÓRDÃO 202-15159

Resultado: NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA

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

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

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

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

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

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28, 08, 07
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siapo 91850



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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

2º - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília,

28 / 08 / 07

Maride Cursino de Oliveira
Mat. SIAPE 81650

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

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

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

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

Após a ressalva pessoal, retorno ao entendimento prevalente nesta Terceira Câmara, de que o art. 6º, I, da LC nº 70/91 foi, sim, revogado pela MP nº 2.158-35/2001. Como já antecipado, a revogação é possível face ao caráter de lei ordinária da LC nº 70/91, que apesar de formalmente complementar, segundo o Supremo Tribunal Federal é materialmente ordinária. Essa interpretação está escorada no art. 195 da Constituição Federal, que não pede lei complementar para a instituição das contribuições contempladas no seu inciso I, dentre elas a COFINS. Foi exposta no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 1, e tem prevalecido desde então.⁵ Tanto assim que praticamente todas as alterações na legislação da COFINS têm sido por meio de leis ordinárias. Como exemplo mais importante cabe mencionar a Lei nº 9.718/98.

Quanto ao argumento de que as cooperativas não possuem faturamento, pelo que a única renda tributável seria a derivada de operações com não associados, previstas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, não me parece sustentável diante da legislação vigente. O art. 79 da Lei nº 5.764/71, ao estabelecer que "O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria", não veda toda e qualquer tributação sobre os ingressos decorrentes dos atos cooperativos. As operações entre uma cooperativa e seus associados envolvem, sempre, uma prestação de serviços por parte da primeira aos segundos, e não estão, necessariamente, incólumes à tributação por um ou mais tributo, desde que a legislação assim determine. É o que aconteceu na situação em foco, após as diversas medidas provisórias já comentadas.

⁵ Digo prevalecido porque não desconheço que algumas decisões monocráticas no âmbito do Colendo Tribunal têm considerado que o pronunciamento sobre a materialidade da LC nº 70/91 não passa de declaração incidental (*obiter dictum*). Assim, seria não vinculante. Neste sentido as decisões monocráticas do Mins. do STF Carlos Velloso, em 10/02/2004, na Rcl 2.518-MC, e Joaquim Barbosa, em 18/12/2003, na Rcl 2.517. De todo modo, é inegável que o art. 195, I, da Constituição, não exige lei complementar, pelo que se espera seja referendada a interpretação prevalente.


MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28, 08, 07

Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siepe 91650

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

Aqui, destaco que conforme a autuação a incidência da Contribuição sobre as receitas de atos cooperados, nos meses de fevereiro de 1999 em diante, é cabível em função da Lei nº 9.718/98 e da MP 1.858/99. Não houve a descaracterização das operações de planos de saúde, o que, a meu ver, deveria acontecer.

Tivesse a fiscalização procedido à descaracterização, a análise seria outra. Investigar-se-ia, então, se as operações das quais provêm as demais receitas, afora as financeiras e as "eventuais", seriam ou não atos cooperados.

Mas, como o pressuposto do lançamento foi o de que a isenção para os atos cooperados findara já em fevereiro de 1999 (e não somente a partir de novembro de 1999, como deixamos claro atrás), e como neste julgamento não se pode adotar pressuposto distinto (o de que as receitas de planos de saúde não são atos cooperados, segundo o meu entendimento), a parcela do lançamento relativa às receitas consideradas pela fiscalização como provenientes de atos cooperados, nos períodos de apuração até outubro de 1999, deve ser cancelada.

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

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

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

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

I - co-responsabilidades cedidas;

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

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

MF-SEGUNDO CONCELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 28 / 08 / 07
Marilce Cursino de Oliveira
Mat. Siapex 91650

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	28 / 08 / 07
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91650	

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

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

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

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

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

A cooperativa, durante a fiscalização e no decorrer deste processo, passando pela diligência determinada pela DRJ, não demonstrou o valor de qualquer uma das três parcelas acima. Os valores informados na planilha de fl. 148, com exclusões a começar no mês de janeiro de 2000, bem como os balancetes apresentados (fls. 167/244), não comprovam as deduções pretendidas. A planilha, inclusive, contempla períodos de apuração distintos das exclusões previstas no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que conforme o art. 92, IV, "a", da MP nº 2.158-35/2001, só se aplicam a partir do período de apuração dezembro de 2001.

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

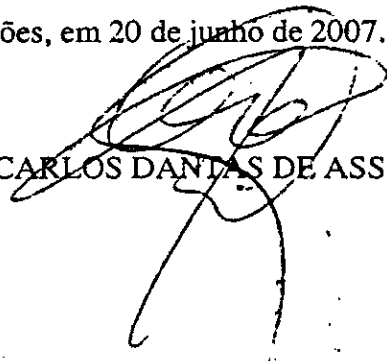
CONCLUSÃO

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida, a perícia requerida e a decadência, esta apreciada de ofício, e no mérito dou provimento parcial ao Recurso para cancelar, nos períodos de apuração de fevereiro a outubro de 1999, a parcela



relativa às receitas provenientes dos atos cooperativos, mantendo nesse período a tributação sobre os atos não cooperativos, somente.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2007.

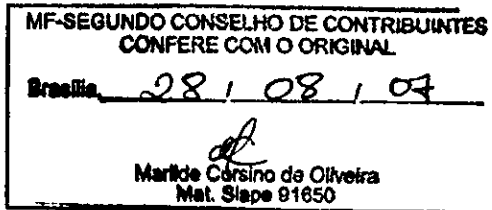

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília

28/08/07


Marilde Gursino de Oliveira
Mat. Siape 91650



Declaração de Voto

CONSELHEIRO ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

A questão aqui posta refere-se apenas a conceituação dos institutos mencionados no art. 3º da Lei nº 9718/98, que disciplina a base de cálculo do PIS/COFINS para as operadoras de plano de saúde, nos seguintes termos:

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

(...)

§ 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 destinadas 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.

Assim, tendo em vista que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado (CTN art. 110), necessário se faz estabelecer a conceituação técnica dos termos postos nos incisos acima, para se delimitar quais as exclusões permitidas na base de cálculo do PIS/COFINS para as operadoras de plano de saúde.

Nesse sentido, extremamente rica são as informações prestadas pela Agência Nacional de Saúde (ANS) através do ofício 152/2007/GGHAO/DIOPE/ANS/MS – o qual peço que seja anexado ao presente voto -, no qual aquela autarquia especial define os referidos conceitos com base no Plano de Contas Padrão da ANS, que “é o principal instrumento de controle econômico-financeiro e patrimonial das empresas”⁶ operadoras de plano de saúde.

Assim, na visão da ANS, que nos termos do art. 1º da lei nº 9.961/2000, “é órgão de regulação, normatização, controle e fiscalização das atividades que garantam a assistência suplementar à saúde”, são os seguintes os conceitos postos pela lei nº 9718/98:

I – CO-RESPONSABILIDADE CEDIDAS – São as contraprestações de planos de assistência à saúde correspondentes à cessão de risco compartilhado com outra operadora, conforme previsto no Plano de Contas Padrão ANS (capítulo IV, contas 3117/3118)

⁶ http://www.ans.gov.br/portal/site/perfil_operadoras/planosdecontas.asp



2 - PARCELA DE CONTRAPRESTAÇÕES PECUNIÁRIAS DESTINADA À CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES TÉCNICAS – refere-se ao valor da variação das provisões técnicas de planos de saúde segundo o que está previsto no subgrupo 312 do Plano de Contas Padrão ANS (capítulo IV, contas 3121/3122) e constituídas segundo critérios definidos por legislação pertinente, editada pela ANS

Atenção para os casos em que a variação acima for negativa, devendo, portanto, essa redução, ser adicionada à base de cálculo daqueles impostos;

3 - VALOR REFERENTE ÀS INDENIZAÇÕES CORRESPONDENTES AOS EVENTOS OCORRIDOS, EFETIVAMENTE PAGOS, DEDUZIDOS DAS IMPORTÂNCIAS RECEBIDAS A TÍTULO DE TRANSFERÊNCIA DE RESPONSABILIDADES.

- *Eventos ocorridos:* são os custos assistenciais decorrentes da utilização, pelos beneficiários, da cobertura oferecida pelo plano de saúde, ou seja, são os custos com os atendimentos feitos aos beneficiários do plano de saúde da operadora, tais como consultas médicas/odontológicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias etc. que estejam diretamente ligados ao ato assistencial, os quais a operadora reconhecerá contabilmente na data de apresentação da conta médica ou do aviso pelos prestadores, em atenção ao regime de competência. A classificação será nas contas 4111, 4112, 4113, 4114, 4115, 4116, 4117 e 4118 (capítulo V, Anexo I, da IN n. 08/2006; ou Capítulo IV do Anexo II da RN n. 27/2003);

Esses eventos serão escriturados em "Controles Gerenciais" conforme definido no item 7, Capítulo I, Anexo I, da IN n. 08/2006, ou item 6, Capítulo I do Anexo II, da RN n. 27/2003;

Valor dos Eventos Efetivamente Pagos: são os eventos conhecidos, ocorridos, líquidos das recuperações por glosas, ressarcimento ou outras deduções, como descontos obtidos, classificados nas contas 4121, 4122, 4128, 4129, 4131 e 4132, ou seja, é o que efetivamente a operadora saldou, pagou no mês. Pode-se dizer que serão consideradas as contas 4111, 4112, 4113, 4114, 4115, 4116, 4117, 4118 (-) 4121, (-) 4122, (-) 4128, (-) 4129, (-) 4131 3 (-) 4132, 4118 (Capítulo V, Anexo I, da IN n. 08/2006; ou Capítulo IV do Anexo I da RN n. 27/2003).

Esses pagamentos serão escriturados em "Controles Gerenciais" conforme definido no item 7, Capítulo I, Anexo I, da IN n. 08/2006, ou item 6, Capítulo I do Anexo II, da RN n. 27/2003;

Importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades: são os valores de repasse recebidos a título de transferência de responsabilidades, ou seja, os valores recuperados de eventos em decorrência do compartilhamento de risco, classificados nas contas 4123 e 4124 ao Plano de Contas Padrão ANS (Capítulo V, Anexo I, da IN n. 08/2006, ou item 6, Capítulo I do Anexo II, da RN n. 27/2003).

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Bretila	28/08/07
	
Marilda Cursino de Oliveira	
Mat. SIAPE 91650	



Na realidade, não vejo como adotar qualquer outro conceito senão os acima postos, pois, repita-se, são oriundos da autarquia especial criada em lei justamente para regulamentar as operadoras de plano de saúde.

Qualquer outro conceito seria mera elucubração deste Conselho ou de outro intérprete, com clara ofensa ao art. 110 do CTN, que determina que na interpretação da lei tributária não pode haver modificação dos conceitos dos outros ramos do direito.

Pelo exposto, voto no sentido de acolher o pedido Alternativo do Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo do PIS/COFINS as “co-responsabilidades cedidas”; “a parcela das contraprestações pecuniárias destinadas à constituição de provisões técnicas” e o “valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade”, nos exatos termos definidos acima pela ANS.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2007.


ERIC MORAES DE CASTRO E SILVA

