



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

**Processo nº** 13602.000524/2007-48  
**Recurso nº** 1 Voluntário  
**Resolução nº** **3801-000.651 – 1ª Turma Especial**  
**Data** 27 de fevereiro de 2014  
**Assunto** Solicitação de diligência  
**Recorrente** UNIMED CONSELHEIRO LAFAIETE - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, Paulo Sérgio Celani, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

*Lavrou-se contra o contribuinte identificado o Auto de Infração de fls. 04/11, relativo à Contribuição para Programa de Integração Social – PIS -, totalizando o crédito tributário de R\$ 106.523,92, incluindo juros moratórios, correspondente aos períodos especificados em fls. 05/06.*

*O enquadramento legal encontra-se citado em fls. 06.*

*O Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 11/19 apresenta os seguintes excertos:*

*-Em 23/08/2002 o contribuinte impetrou Mandado de Segurança contra o Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte, processo nº 2002.38.00.030735-3/MG, contestando as alterações promovidas na legislação do PIS promovidas pelas MP 1858-6 e reedições e Lei 9.718/98, e requerendo o direito de continuar a recolher o PIS sobre a folha de salário, fls. 127 a 157.*

*-Em 13/06/2003, foi proferida a sentença pelo MM. Juiz Federal Substituto concedendo a segurança para que a impetrante possa recolher as contribuições para o PIS à alíquota de 1%, conforme o disposto no art. 2º, § 1º da Lei nº 9.715/98 e art. 13 da MP 2158-35/2001 c/c o art. 15 da Lei 9.532/95, fls. 158 a 161. A Fazenda Nacional apelou da sentença e atualmente o processo aguarda julgamento da apelação no TRF da 1ª Região, fls. 162.*

*-Conclui-se que a exigibilidade do PIS sobre as receitas decorrentes dos atos cooperativos está suspensa.*

*-No âmbito administrativo, visando a esclarecer dúvidas acerca da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica nos atos cooperativos, foi editado o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação – CST nº 38, de 30 de outubro de 1980 que, após definir, em seu item 2.3.1, os atos cooperativos que seguem a conceituação dada pelo art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971.*

*-Conforme o item 3.1, as cooperativas de trabalho médico singulares, caso da fiscalizada, se caracterizam por executarem diretamente com os consumidores do trabalho de seus cooperados, potencializando sua forma negocial individual. Ao contratar com terceiros prestação de serviços de pessoas físicas ou jurídicas não associadas, a cooperativa está praticando atos não cooperativos.*

*-Está claro a figura do plano de saúde conforme o item V do art. 6º do Estatuto da fiscalizada: “promover outras atividades compatíveis com sua destinação, podendo, para tanto, firmar convênios com hospitais,*

*laboratórios, serviços de radiologia, clínicas de fisioterapia e outras instituições ligadas à área da saúde”.*

*-No estatuto da UNIMED-CL, está claro que os associados são médicos, inscritos no CRM, não se admitindo pessoas jurídicas, como hospitais e laboratórios.*

*-A receita auferida com os pagamentos mensais dos clientes do plano de saúde não é a receita dos médicos, pois a razão jurídica do pagamento do plano de saúde é diversa da razão jurídica do pagamento do serviço que o médico presta ao seu paciente. Na primeira hipótese, a razão é um contrato entre a cooperativa e o cliente. Na segunda, é pelo serviço prestado pelo médico ao paciente (cliente do plano de saúde), que a cooperativa paga ao médico os honorários.*

*-Assim, é claro que há receitas de naturezas diversas; uma auferida pela cooperativa, em face do contrato de plano de saúde, e outra auferida pelo associado, em face da prestação específica de serviço médico ao plano de saúde administrado pela cooperativa.*

*-Note-se, ademais, que pelo fato de os clientes pagarem um plano de saúde, os valores das receitas referem-se, indistintamente, aos serviços a eles prestados por associados ou por terceiros, contratados pela cooperativa.*

*-Uma cooperativa de médicos atua primordialmente para buscar a captação de clientela para os médicos cooperados. Quando a UNIMED-CL realiza a venda dos chamados “Planos de Saúde” recebe receitas não dos cooperados, mas de pessoas contratadas como usuárias de plano de saúde.*

*-No caso em questão, a receita da fiscalizada é fundamentalmente derivada das vendas dos diversos tipos de planos de saúde ofertados à população (atos não cooperativos), conforme se constata na planilha de fls. 50, apresentada pela UNIMED-CL em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal. Exercendo, assim, com habitualidade atividades definidas como atos não cooperativos não admitidos legalmente, passando, pois, a ser tributada como uma empresa comercial qualquer.*

*-Analisando os livros fiscais do contribuinte, e a planilha com a base de cálculo do PIS, fls. 50 a 51, verificamos o contribuinte excluiu da base de cálculo os valores referentes às co-responsabilidades cedidas e as variações das provisões técnicas, conforme permissivo do art. 3º, § 9º da Lei 9.718/98. Além disso, excluiu os valores referentes a “Eventos no atendimento de usuários próprios e de outras operadoras” sem qualquer amparo na legislação. Estes valores estão registrados nas contas “2.2.1.1.0.9.01.0.0.0”, “4.4.1.3.8.9.01.1.0.0.07” e “4.1.2.1”.*

*-Logo, não havendo amparo legal para a exclusão efetuada, devemos recalcular a base de cálculo do PIS para apurar o correto valor devido.*

*-Assim, elaboramos a planilha “Diferenças de PIS a Constituir” na qual apuramos a base de cálculo correta, o valor do PIS devido e*

*descontamos os valores declarados em DCTF do PIS faturamento, código 8109, e PIS folha de salários, código 8301, apurando as diferenças a serem constituídas, conforme fls. 20 a 21.*

*-A exigibilidade do crédito tributário está suspensa sobre as receitas decorrentes de atos cooperativos. Apesar de entendermos que as receitas da UNIMED-CL são decorrentes de atos não-cooperativos, derivadas de contratos de plano de saúde, o auto de infração será lavrado com a exigibilidade suspensa, pois o contribuinte discute na justiça exatamente esta questão o que seja exatamente atos cooperativos.*

*Cientificado em 17/12/2007 (fls. 04), o interessado apresentou, em 16/01/2008, impugnação ao lançamento da Contribuição para o PIS, conforme arrazoado de fls. 173/196, acompanhado dos documentos de fls. 197/273, com as suas razões de defesa, resumidas a seguir:*

*-A fiscalização desconsiderou por completo a realidade jurídico-societária da entidade fiscalizada, sociedade cooperativa de trabalho médico, fazendo incidir a tributação sobre atos cooperativos, sobre os quais há regra legal em vigor sobre a não incidência.*

*-Foi desconsiderado ainda o status jurídico-econômico da ora impugnante como operadora de plano de saúde, com registro perante a Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS, ampliando a base de cálculo da tributação para todos os ingressos da Cooperativa, e na efetivamente sobre sua receita ou faturamento. Como operadora de plano de saúde, a Unimed Conselheiro Lafaiete é mera gestora de recursos de terceiros, que adentram em caráter transitório em seus caixas, pois na realidade não lhe pertence, e sim a seus usuários, cooperados e credenciados. Em razão disso, faz jus às deduções na base de cálculo. A fiscalização incluiu ainda nos autos de infração créditos referentes a período já atingido pelo instituto da decadência quinquenal, carentes de exigibilidade legal por parte da Administração Fazendária.*

*-Ressalte-se estar a ora impugnante amparada inclusive por decisões jurisdicionais que lhe autorizam a realizar as devidas deduções na base de cálculo previstas na lei, equivalentes para ambos os tributos.*

*-Pelas razões abaixo aduzidas, faz-se mister a revisão do lançamento de ofício realizado pela autoridade administrativa, para se cancelar o auto de infração ou, alternativamente, reduzir a base de cálculo e, conseqüentemente o valor do crédito, juros de mora e multa.*

*-Em primeiro lugar, cumpre destacar a inconstitucionalidade da exigência da exação tributária – Cofins(sic) – incidente sobre atos cooperativos.*

*-Quando instituída a Contribuição para o financiamento da Seguridade Social, ainda que a Constituição Federal não exigisse expressamente, ela se deu através da edição da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que em seu art. 6º, inciso I, conferia o benefício da isenção para as sociedades cooperativas que observassem ao disposto na legislação específica, quanto aos Atos Cooperativos próprios de sua finalidade.*

*-Denominam-se “Atos Cooperativos” aqueles praticados entre as sociedades cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, para a consecução de seus objetivos sociais, conforme consagrado no art. 79 da Lei Federal nº 5.764/71.*

*-Ocorre que através da edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o Poder Executivo abusou de seu poder legislativo excepcional e pretendeu revogar a isenção prevista na Lei Complementar nº 70/91, conforme art. 93, inciso II, alínea “a”, do citado instrumento legal.*

*-A partir do momento em que a fiscalização desconsiderou a ora impugnante como cooperativa, tributou todos os seus atos, inclusive os cooperativos, tratando-a como sociedade empresária, contrariando todos os dispositivos vigentes, não somente a legislação especial (Lei nº 5.764/71), mas também da expressa disposição do artigo 982, parágrafo único, do Código Civil vigente, que qualifica a cooperativa como sociedade simples, independentemente de seu objeto.*

*-A UNIMED-CL é uma cooperativa de trabalho médico, regida pela Lei Federal nº 7.764/71. Segundo o art. 4º dessa Lei, “as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados”, não focando o capital, mas sim a qualidade pessoal de seus cooperados, pois são eles que atuarão posteriormente e em nome próprio perante terceiros.*

*-Vale ressaltar, por oportuno, que o objetivo social para o qual a impugnante foi efetivamente constituída, encontra-se estabelecido no art. 6º de seu Estatuto Social, que é a defesa econômica e social e a valorização do trabalho de seus médicos cooperados, promovendo contratos para a prestação de serviços assistenciais médico-hospitalares, individuais, familiares e também os coletivos.*

*-Considerando que as receitas que auferem são transitórias e pertencentes na realidade a terceiros (cooperados), não havendo acréscimo patrimonial próprio capaz de arcar com os tributos, há verdadeiro confisco por vias indiretas do patrimônio dos médicos que fazem parte do quadro social da cooperativa impugnante. Vale lembrar que a Constituição federal veda expressamente a utilização da tributação como meio de confisco de bens (art. 150, inciso IV), independentemente da forma em que realizado.*

*-A hipótese de não incidência tributária, no caso da cooperativa de serviços médicos, em momento algum fica prejudicada pelo fato de receber valores decorrentes de contrato estipulando mensalidade preestabelecida e indivisível de cada beneficiário, com cobertura de consultas médicas e exames laboratoriais, internações, etc., e prevendo a cobrança de acordo com a utilização dos serviços. As exigências centradas no argumento de que atende a usuários não cooperados, não tem o condão de descaracterizá-la como cooperativa, pois a sua própria razão de existir é para atender as atividades desenvolvidas pelos médicos (seus associados).*

*-Em outras palavras, não há em momento algum a prática da mercancia, mas mera viabilização da atividade dos médicos através da celebração dos contratos de plano de saúde, para que os serviços finais*

*sejam prestados pelo cooperados -Ora, um decorre do outro. O médico não presta serviços à cooperativa ou ao plano de saúde, mas é na realidade um profissional autônomo, que atua em nome próprio. A cooperativa é mero instrumento por ele utilizado, que atua como sua mandatária, para fins de intermediação do negócio. Os serviços que a Cooperativa presta aos clientes são através de seus médicos cooperados, ou seja, está ela cumprindo seu objetivo social de angariar trabalho e prestar serviços aos médicos através da intermediação.*

*-Deve-se observar que todos os atos cooperativos são isentos da incidência do PIS e da Cofins, fato esse reconhecido também pelo Eg. TRF da 1ª Região, nos autos do Agravo de Instrumento nº 2007.01.00.004902-0/MG, envolvendo a Unimed Conselheiro Lafaiete, ora impugnante, e a Fazenda Pública Federal, oriundo do processo nº 2006.38.00.038821-0, no qual se discute matéria semelhante.*

*-No que tange ao PIS, especificamente, os fundamentos se equivalem e a matéria também se encontra sub-judice, com segurança concedida em favor da ora impugnante nos autos do processo nº 2002.38.00.030735-3, que tramitou perante a 1ª Vara Federal de Minas Gerais e hoje se encontra no TRF da 1ª Região.*

*-Não obstante, tal fato enseja também a nulidade do presente auto de infração, por ofensa direta e literal ao disposto no art. 62 do Decreto nº 70235/72.*

*-Além de ser constituída sob a modalidade de sociedade cooperativa, o que por si já lhe conferiria tratamento tributário diferenciado das demais espécies societárias, principalmente as empresariais, a ora impugnante é também uma Operadora de Planos de Saúde, no viés econômico, como forma de atingir o mercado consumidor de tais serviços e intermediá-los entre estes e seus médicos cooperados para o cumprimento de seu objetivo social, tal como permite o §2º do art. 1º da Lei Federal nº 9.656/98.*

*-Tenha-se que a operadora de planos de saúde nada mais é do que entidade que recebe dinheiro do usuário, gerencia tais recursos e devolve esse montante aos usuários no futuro através de serviço (dos médicos e credenciados). É por essa constatação que se percebe que grande parte dos ingressos da operadora não lhe pertence, eis que retornará ao usuário. Pretender tributar toda essa entrada é atingir o próprio recurso do usuário, além de negar a lógica de funcionamento das operadoras. A operadora se remunera pela comissão/taxa de administração, que é uma realidade totalmente distinta das “entradas” totais.*

*-Faturamento ou receita, como visto anteriormente, é aquilo que ingressa nos cofres da pessoa jurídica de direito privado e nele permanece, alterando ou modificando o seu quantitativo para a ampliação do patrimônio jurídico da entidade.*

*-Tal previsão normativa reforça a idéia de que nem tudo o que agrega ao caixa de tais entidades representa efetivamente receita, mesmo porque parte de tais valores é transmitida em linha direta para os*

*efetivos prestadores, o que inclui a indenização de eventos ocorridos e a própria previsibilidade dos eventos futuros (provisões técnicas).*

*-O dispositivo federal informado vem reconhecer a necessidade de se proceder a ajustes na base de cálculo do PIS/COFINS das entidades que atuam como operadoras de plano de saúde, independentemente da estruturação jurídico-econômica adotada, o que no caso da Autora representaria a dedução daqueles valores devidos aos médicos, hospitais, clínicas médicas e congêneres, verdadeiras receitas de terceiros, devendo nestes terceiros, e não na impugnante, serem tributados.*

*-Aqui a questão se cinge a uma pergunta: na intermediação de negócios é considerada receita (base de cálculo do PIS e da COFINS) o valor do negócio intermediado ou quanto se cobra para intermediar (comissão/taxa de administração)? É evidente que a receita nessa realidade é o valor que se recebe pela intermediação (comissão/taxa de administração) e que não se confunde com o negócio intermediado.*

*-A intermediação é que representa o serviço prestado pela Unimed Conselheiro Lafaiete nos casos de atos não cooperativos e dele provêm sua receita, seu faturamento. Faturamento, aliás, que como restou decidido pelo STF nos RE 346.084-RS, 358.273-RS e 390.840-MG, não se confunde com os ingressos em geral, sendo inconstitucional a ampliação da base de cálculo realizada pelo §1º do art. 3º da Lei 9.718/98.*

*-Ao arcar com as despesas “por conta e ordem do consumidor” a Operadora paga os serviços com os recursos dos pertencentes aos próprios usuários, não configurando assim receita da operadora.*

*-Tal fato corresponde exatamente à previsão do art. 3º, §9º, inciso III da Lei Federal nº 9.718/98, que autoriza a dedução na base de cálculo dos valores referentes às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, deduzidos das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade e que foi solenemente ignorado pela administração fazendária ao alegar que havia sido efetuada dedução “sem amparo na legislação”.*

*-Muito antes pelo contrário, a legislação especial reconhece que a operadora de planos de saúde é mera gerenciadora dos recursos do usuário, cumprindo-lhe transformar testes recursos em atendimento médico custeado pelo próprio usuário! Fica claro que a grande maioria dos recursos que ingressam na impugnante não lhe pertencem, mas ao usuário (chamado pela lei de “consumidor”), haja vista que este dinheiro a ele retorna na forma de prestação de serviço, não agregando ao patrimônio da operadora e, conseqüentemente, não se configurando a receita (base de cálculo do PIS e da Cofins).*

*-Destarte, o dinheiro que entra, menos o dinheiro que sai (repassa) para fins de atendimento (e que representa os honorários médicos e outros custos correlatos à prestação da assistência médica como, por exemplo, despesa com laboratórios, hospitais, repasses a outras operadoras, ressarcimento ao SUS, transporte de pacientes, medicamentos etc. ) é a comissão/taxa de administração da*

*impugnante, e com a qual suportará seu objeto sendo esta sua efetiva receita.*

*-As provisões técnicas, nessa realidade, nada mais são do que recursos de usuários mantidos na entidade para fins de garantir o atendimento desses mesmos usuários no futuro. Realmente, as provisões técnicas são garantias financeiras para o cumprimento das obrigações contratuais das operadoras de saúde, conforme define o art. 4º da Resolução da Diretoria Colegiada nº 77/2001 da ANS, que determina esta obrigação às operadoras de planos de saúde.*

*-Isso porque, figura comum no cooperativismo de saúde, o intercâmbio se configura através da prestação de atendimento médico em área geográfica diversa daquela de ação da Unimed à qual o usuário é filiado, e que representa um enlace operacional entre duas cooperativas (art. 79, caput, da Lei nº 5.764/71).*

*-No caso do intercâmbio afasta-se facilmente a incidência do PIS e da Cofins da impugnante, porquanto inexistente receita tributável, eis que esta, se gerada, não pertence à impugnante (médico cooperado da impugnante), posto que é repassada à outra cooperativa (médico cooperado de outra cooperativa) que lhe fez as vezes, quando da prestação do serviço de assistência à saúde aos seus usuários.*

*-Descortina-se então essa estrutura: o dinheiro do usuário que é dirigido à operadora continua a pertencer ao usuário, o que evidencia duas questões importantes. A primeira delas a justificar a existência de uma agência reguladora da atividade, no caso a ANS, já que se atua com recursos de terceiros. A segunda que não se pode pretender tributar entradas das operadoras, posto que, nessa hipótese, se estará tributando recursos que não lhe pertencem, mas aos usuários e que objetivarão suportar-lhe os gastos assistenciais (médicos, hospitais, outras operadoras, medicamentos, etc.).*

*-Esta, portanto, a conclusão que se amolda à realidade operacional das operadoras de plano de saúde, mesmo porque tal é uma exigência do próprio conceito de receita, e como forma de se evitar a tributação de entradas, atingindo-se especificamente o conteúdo jurídico do conceito constitucional, e na linha do art. 110 do CTN, razão pela qual, na qualidade de intermediadora, a base de cálculo do tributo deve significar somente o valor dessa intermediação, e nunca o valor da receita intermediada, sob pena de se inviabilizar o próprio sistema de saúde.*

*-Deve-se observar ainda que a autuação é contrária à decisão judicial favorável à impugnante proferida pelo TRF 1ª Região em sede do Agrado de Instrumento nº 2007.01.00.004902-0/MG (processo de origem nº 2006.38.00.038821-0), no qual é idêntica a matéria tratada: base de cálculo para o cálculo da obrigação tributária relativa ao PIS e à Cofins.*

*-Originária dos Processos Tributários Administrativos nº 10680.016809/2002/75 (PIS) e 10680.016807/2002-86 (Cofins), foi deferida parcialmente a antecipação de tutela em primeira instância e, em segunda instância, reconhecendo a constituição jurídica da impugnante, bem como seu status econômico de Operadora de Plano*

*de Saúde, reconheceu a necessidade de revisão da base de cálculo dos tributos, permitindo que se fizesse as deduções já previstas em lei.*

*-Configurada a decadência com relação ao mês de junho de 2002, já que o fato gerador ocorreu em 30.06.2002 e a intimação para instauração do procedimento tributário administrativo somente ocorreu em 26.07.2007, ou seja, no mês seguinte após ter sido atingida pelo prazo quinquenal, devendo ser excluído do montante lançado pela administração fazendária contra a ora impugnante.*

*-Atendendo ao disposto no art. 16, incisos IV e V do Decreto 70235/72, para fins de efetiva verificação do status jurídico e econômico da cooperativa impugnante, seu correto enquadramento e adequado tratamento tributário aos atos que pratica e, conseqüentemente, apuração do efetivo quantum debeatur, requer dès já a realização de perícia contábil.*

#### **Dos pedidos:**

*Em razão do exposto, requer:*

*seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração em razão das matérias argüidas na presente impugnação;*

*alternativamente, seja reconhecido o direito de efetuar as deduções da base de cálculo previstas na legislação especial;*

*seja reconhecia a decadência do direito de lançar e cobrar créditos tributários de períodos anteriores à instauração do procedimento administrativo tributário;*

*pleiteia pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial a prova pericial contábil.*

A DRJ em Belo Horizonte (DF) julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da ementa abaixo transcrita:

#### *Homologação tácita*

*O prazo de homologação será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.*

#### *Impugnação Não Conhecida*

*A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto, tornando-se definitiva a exigência discutida.*

#### *PIS das Cooperativas*

*As cooperativas estão sujeitas ao recolhimento da Contribuição para o PIS, em relação à receita bruta total auferida mensalmente, seja ela decorrente da prática de atos cooperativos ou não.*



*preestabelecida e indivisível de cada beneficiário, com cobertura de consultas médicas e exames laboratoriais, internações, etc., e prevendo a cobrança de acordo com a utilização dos serviços. As exigências centradas no argumento de que atende a usuários não cooperados, não tem o condão de descaracterizá-la como Cooperativa, pois a sua própria razão de existir é para atender as atividades desenvolvidas pelos médicos (seus associados), angariando-lhes clientes, ou seja, trabalho, cumprindo assim com seu objeto social;*

*- cumpre demonstrar que a tributação lançada utilizando-se a base de cálculo alargada pelo §1º, do art. 3º, da Lei n.º 9.718/98 já foi por reiteradas vezes declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, a despeito de a Receita Federal do Brasil insistir em sua aplicação;*

Por fim, requer a recorrente que seja reconhecido e provido o presente recurso para se reconhecer a nulidade do auto de infração. Alternativamente, que seja provido o recurso para se reconhecer as características cooperativistas da recorrente e sua atuação como operadora de planos de saúde para, nos termos da legislação tributária em vigor, lhe garantir o direito de efetuar as deduções da base de cálculo previstas na legislação especial.

É o relatório.

## Voto

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto dele toma-se conhecimento.

Em razão de novos entendimentos pacíficos, o presente processo deve ser convertido em diligência pelas razões expostas a seguir.

Uma das matérias questionadas é o alargamento da base de cálculo da contribuição PIS. Tenha-se presente que a Lei nº 9.718/98, conversão da Medida Provisória nº 1.724/98, estendeu o conceito de faturamento, base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, definindo-o no §1º do art. 3º como "receita bruta" da pessoa jurídica, e esta seria "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".

Ocorre, todavia, que o Pleno do Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390840/MG, Relator Ministro Marco Aurélio, e n.º 346.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão, pacificou o entendimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98.

Os aludidos acórdãos foram assim ementados:

*CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.*

Em outra oportunidade, a Excelsa Corte (STF), por unanimidade, ao apreciar o recurso extraordinário nº 585235, DJ nº 227 do dia 28/11/2008, reconheceu a existência de repercussão geral e reafirmou a jurisprudência no sentido da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, conforme decisão transcrita abaixo:

*O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. (...)(grifou-se)*

O acórdão proferido no referido recurso extraordinário, DJ 28-11-2008, teve a seguinte ementa:

*RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.*

Outrossim, o Decreto nº 70.235/72, que rege o processo fiscal, estabelece:

*“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade\* (...)*

*§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:\**

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

*(...)” \*Nova redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 Destarte, são inúteis e desnecessárias eventuais discussões de outras teses sobre o conceito de faturamento. As autoridades administrativas têm que se submeter ao entendimento do Supremo Tribunal Federal e, de fato, atribuir eficácia em relação ao mérito.*

Neste sentido, alterou-se o Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria nº 256/2009 do Ministro da Fazenda, com alterações das Portarias 446/2009 e 586/2010. O artigo 62-A dispõe que os Conselheiros têm que reproduzir as decisões do STF proferidas na sistemática da repercussão geral, *in verbis*:

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. {\*} (...)*

*{\*} alterações introduzida pela Port. MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010–DOU de 22.12.2010 ( grifou-se)*

Além do mais, em consonância com o entendimento da Excelsa Corte, a Lei nº 11.941/09 revogou expressamente o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

Com efeito, nesta matéria (alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins), é incontroverso o bom direito da recorrente, visto que a autoridade fiscal considerou a incidência da contribuição PIS sobre o total das receitas auferidas.

Por outro lado, recentemente ocorreu a alteração da legislação de regência no que concerne as deduções permitidas.

Recorda-se que por ocasião do lançamento tributário a redação do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 estabelecia:

*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: (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*I- co-responsabilidades cedidas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*II- a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*III- o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

O artigo 19 da Lei nº 12.873, de 25/10/2013, acrescentou o § 9º-A no art. 3º da Lei nº 9.715/98, abaixo transcrito:

*Art. 19. A Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*“Art. 3o. ....*

*.....*

*§ 9o-A. Para efeito de interpretação, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º entende-se o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida.(grifou-se)*

Trata-se de uma norma interpretativa, portanto aplica-se a ato ou fato pretérito, segundo o disposto no art. 106 do CTN.

Do exame do lançamento, verifica-se que autoridade fiscal promoveu ajustes nas deduções da base de cálculo com fundamento no inciso III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.715/98.

A propósito, confira-se o relato da autoridade fiscal:

*Analisando os livros fiscais do contribuinte, e a planilha com a base de cálculo do PIS, fls. 50 a 51, verificamos o contribuinte excluiu da base de cálculo os valores referentes as co-responsabilidades cedidas e as variações das provisões técnicas, conforme permissivo do art. 3º, §9º da Lei 9.718/98. Além disso, excluiu os valores referentes a "Eventos no atendimento de usuários próprios e de outras operadoras" sem qualquer amparo na legislação. Estes valores estão registrados nas contas "2.2.1.1.0.9.01.0.0.0", "4.4.1.3.8.9.01.1.0.0.07" e "4.1.2.1".*

*Logo, não havendo amparo legal para a exclusão efetuada, devemos recalcular a base de cálculo do PIS para apuras o correto valor devido.*

É notório que a interpretação trazida pelo § 9º-A traz um conceito mais abrangente das deduções permitidas.

Como é sabido, a interpretação deste dispositivo era uma questão polêmica, sendo que a própria SRF, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 6/2010 oficializou entendimento diverso do estabelecido na Lei nº 12.873/2013.

Solução de Consulta Cosit nº 6/2010 DOU de 11/11/2010:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: O disposto no inciso III do § 9º do art. 3º da Lei No- 9.718, de 1998, com a redação dada pela Medida Provisória No- 2.158-35, de 2001, não permite que as operadoras de planos de assistência à saúde deduzam da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep as despesas e custos operacionais relacionados com os atendimentos médicos realizados em seus próprios beneficiários (clientes), por meio de estabelecimento próprio ou pela rede conveniada/ credenciada de profissionais e empresas da área de saúde, visto que tais contribuições incidem sobre o faturamento (receita bruta) mensal e não sobre o resultado.*

*O inciso III do § 9º do art. 3º da Lei No- 9.718, de 1998, somente autoriza as operadoras de planos de assistência à saúde a deduzirem da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep o valor correspondente às indenizações efetivamente pagas por uma operadora, referente aos atendimentos médicos efetuados em beneficiários (clientes) pertencentes à outra operadora de plano de assistência à saúde, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: §§ 2º e 9º do art. 3º da Lei No- 9.718, de 1998, com a redação dada pelo art. 2º da Medida Provisória No- 2.158-35, de 2001.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EMENTA: O disposto no inciso III do § 9º do art. 3º da Lei No- 9.718, de 1998, com a redação dada pela Medida Provisória No- 2.158-35, de 2001, não permite que as operadoras de planos de assistência à saúde deduzam da base de cálculo da Cofins, as despesas e custos operacionais relacionados com*

*os atendimentos médicos realizados em seus próprios beneficiários (clientes), por meio de estabelecimento próprio ou pela rede conveniada/credenciada de profissionais e empresas da área de saúde, visto que tais contribuições incidem sobre o faturamento (receita bruta) mensal e não sobre o resultado.*

*O inciso III do § 9º do art. 3º da Lei No- 9.718, de 1998, somente autoriza as operadoras de planos de assistência à saúde a deduzirem da base de cálculo da Cofins o valor correspondente às indenizações efetivamente pagas por uma operadora, referente aos atendimentos médicos efetuados em beneficiários (clientes) pertencentes à outra operadora de plano de assistência à saúde, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: §§ 2º e 9º do art. 3º da Lei No- 9.718, de 1998, com a redação dada pelo art. 2º da Medida Provisória No- 2.158-35, de 2001.*

*FERNANDO MOMBELLI Coordenador-Geral*

Em remate, o lançamento também precisa ser ajustado a interpretação dada pelo § 9º-A do art. 3º da Lei nº 9.718/98 incluído pelo art. 19 da Lei nº 12.873, de 25/10/2013.

Em que pese o bom direito da interessada, do exame dos elementos comprobatórios, constata-se que, no caso vertente, os documentos apresentados são insuficientes para se apurar a correta composição da base de cálculo da contribuição PIS.

Deste modo, diante dos fatos, e com fundamento no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, voto pela conversão do julgamento em diligência para que sejam tomadas as seguintes providências por parte da unidade local:

a) faça os ajustes no lançamento fiscal e apure a correta composição da base de cálculo da contribuição PIS, com base na escrituração fiscal e contábil, segundo o conceito de faturamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), qual seja, a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, bem como, em relação as deduções permitidas, adote a interpretação dada pelo § 9º-A do art. 3º da Lei nº 9.718/98 incluído pelo art. 19 da Lei nº 12.873, de 25/10/2013;

b) cientifique a interessada quanto ao teor dos cálculos para, desejando, manifestar-se no prazo de dez dias.

Após a conclusão da diligência, retornar o processo a este CARF para julgamento.

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes - Relator