



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

Processo n° 13855.002971/2010-65
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.661 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de dezembro de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO PIS/COFINS
Recorrente UNIMED DE FRANCA SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. EVENTOS. DEDUTIBILIDADE.

Somente são excluídos da base de cálculo do PIS os desembolsos efetuados por operadoras de planos de saúde para indenizar seus conveniados por eventos realizados em associados de outra operadora, diminuídos do valor recebido a título de transferência de responsabilidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. EVENTOS. DEDUTIBILIDADE.

Somente são excluídos da base de cálculo da COFINS os desembolsos efetuados por operadoras de planos de saúde para indenizar seus conveniados por eventos realizados em associados de outra operadora, diminuídos do valor recebido a título de transferência de responsabilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto apresentou declaração de voto.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ Ribeirão Preto (fls. 740/751) que julgou improcedente a impugnação (fls. 657/674) que afrontou o lançamento de ofício de PIS e COFINS (fl. 2 e segs.).

Consoante o relato fiscal (fls. 33/44), a recorrente excluía da base de cálculo dessas contribuições valores recebidos de hospitais conveniados, clínicas conveniadas e laboratórios conveniados. Entende o Fisco que constitui operadora de plano de saúde, sobre a qual incide as exclusões da base de cálculo prevista no § 9º, da Lei 9.718/98, a pessoa jurídica que opere produto, serviço ou contrato referente a plano privado de assistência à saúde, nos moldes do disposto no art. 1º da Lei 9.656/98, caso da operadora de saúde atuada.

Quanto à exclusão do valor referente às indenizações correspondente aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade (art. 3º, § 9º, III, da Lei 9.718/98, com redação dada pelo art. 2º da MP 2.158-35/2001), entende a fiscalização que se trata da diferença entre a quantia efetivamente paga relativas às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, e a quantia concernente às importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades. Averba que essa transferência de responsabilidade ocorre quando as operadoras de plano de saúde associam-se entre si para que associados de uma operadora possam ser atendidos por conveniados de outra operadoras, por diversos motivos. E conclui:

Depreende-se daí que o minuendo da subtração de que cuida o inciso III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, alcança o valor dos desembolsos efetivamente realizados por uma operadora de plano de saúde para indenizar seus conveniados, profissionais e empresas de saúde, por eventos (toda e qualquer utilização, pelo beneficiário, das coberturas proporcionadas pelo plano, tais como consultas médicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias etc.) realizados em associados de outra operadora, enquanto o subtraendo representa as quantias recebidas pela mesma, oriundas da outra operadora, a quem caberia a responsabilidade pelos eventos que se transferiram, para ressarcir-la por aqueles desembolsos.

Ocorre que a Unimed Franca Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos e Hospitalares, para efeito de base de cálculo do PIS e da Cofins, utilizou-se, conforme planilhas apresentadas

pela própria, a dedução de todos os eventos ocorridos, independentemente de esses estarem atrelados a associados de outra operadora, o que acarretaria não haver qualquer correlação entre o minuendo e o subtraendo da dita subtração a ser realizada.

Concluiu a fiscalização com base nesse entendimento, que foram indevidas as seguintes exclusões da base de cálculo dos seguintes valores pagos: "HOSPITAIS CONVENIADOS" (conta 2.2.1.1.0.9.01.0.0.0.02), "CLÍNICAS CONVENIADAS" (conta 2.2.1.1.0.9.01.0.0.0.03), "LABORATÓRIOS CONVENIADOS" (conta 2.2.1.1.0.9.01.0.0.0.04), "OUTROS SERVIÇOS CONVENIADOS" (conta 2.2.1.1.0.9.01.0.0.0.05).

Esse valores que a fiscalização considerou não passíveis de exclusão, portando indevida as exclusões para fins de cálculo do PIS e da COFINS, pois visam os mesmos a prestação de serviços aos cooperados da contribuinte, foram consolidados nas planilhas anuais "Exclusões Indevidas" (fls. 110/112), e refeitos os cálculos, dando azo à exaço em análise.

Cientificada do lançamento (fl. 655), a operadora de saúde impugnou-o (fls. 657/674), onde, em suma, contesta a interpretação dada pelo agente fiscal ao inciso III do § 9º do art. 3º da Lei 9.718/99, pois entende que "o minuendo da subtração é o total de ingressos no caixa da cooperativa, ou seja, o que a princípio seria considerado faturamento é tido pela lei como mero trânsito gráfico". O subtraendo seria "o valor despendido pela operadora de planos de saúde com o pagamento dos eventos ocorridos, ou seja, todos os desembolsos com coberturas assistenciais à saúde, menos os valores recuperados (importâncias recebidas) em decorrência de recuperação de risco (transferência de responsabilidades)".

A 4ª Turma da DRJ/RPO, em 26/11/2010, julgou improcedente a impugnação (fls. 740/751). Não resignada com essa decisão, recorreu a este colegiado, onde, em síntese, repisa seus argumentos impugnatórios.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, relator

Estreme de dúvidas que a evolução legislativa das operadoras de plano de saúde como a recorrente foi se aperfeiçoando, até chegarmos a edição do art. 15 da MP 2.158-35/2001, vazado nos seguintes termos:

Art.2º-O art. 3º-da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art.3º.....

.....

§ 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."

Portanto, já à época dos fatos geradores sob exação, pois a lei passou a incidir a partir de dezembro de 2001, não mais subsistia em relação às operadoras de saúde controvérsia relativa à existência de atos cooperativos e não-cooperativos, passando a lei a estabelecer de forma hialina que a base imponible do PIS e da COFINS daquelas passou a ser a totalidade das receitas obtidas, o seu faturamento, como as demais pessoas jurídicas, porém com algumas exclusões específicas, veiculadas pela norma suso transcrita.

Assim, as cooperativas médicas, além das exclusões decorrentes da natureza de cooperativa, passaram a ter exclusões específicas para sua atividade, conforme norma que hoje se encontra positivada no § 9º do art. 3º da Lei 9.718. E sua interpretação é o núcleo da exigência fiscal e da lide que ora se julga.

As operadoras de medicina de grupo oferecem basicamente dois tipos de coberturas assistenciais na área da saúde: **planos de saúde e seguros saúde**. Ambos são sistemas de assistência médico-hospitalar.

Os **planos de saúde** oferecem aos seus usuários, o direito de usufruir da assistência médica em caso de necessidade, com serviços prestados nas instalações próprias da operadora, por profissionais por ela empregados (denominados rede própria) e estabelecimentos terceiros, contratados pela operadora (denominados credenciados), nominalmente indicados em livro periódico (os livretos do plano). Na terminologia de mercado, estas são as "operadoras", porque efetivamente "operam" o atendimento médico.

No caso em análise a recorrente é operadora de saúde (OPS) que comercializa planos de saúde e atua na forma de cooperativa. Logo, a questão é, a legislação permite que os valores referentes às consultas e honorários médicos pagos à credenciados, cooperados e rede própria sejam deduzidos da base de cálculo do PIS e Cofins?

A Receita Federal vêm entendendo que não existe esta possibilidade, pois se existisse o PIS e a Cofins das OPS incidiria sobre receita líquida, não sobre faturamento, elemento que efetivamente compõe o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária. Nesse sentido trilha a Solução de Consulta nº 20, da SRRF na 3ª RF, cujos excertos abaixo reproduzo:

14. O entendimento que se deve dar ao inciso III do art. 23 do Decreto nº 4.324, de 2002, oriundo do texto da Medida Provisória nº 2.158, de 2001, deve ser buscado na Exposição de Motivos apresentada pela Presidência da República justificando a edição daquela MP, trechos já transcritos acima; "e' lógico que se estabeleça, sob o ponto de vista tributário, tratamento isonômico entre aquelas operadoras (de planos de saúde) e as entidades de seguro As operadoras de planos de assistência à

saúde associam-se entre si, vezes por razões de áreas geográficas onde são estabelecidas, por exemplo, para que os associados de uma operadora possam ser atendidos por conveniados de outra, que não tenha conveniados naquela Unidade da Federação, ou, num outro exemplo, estando o associado em viagem, possa ter cobertura longe de seu domicílio. Essas transferências de responsabilidades, entre operadoras é' que são alcançadas pelo referido inciso.

15. Depreende-se daí que o minuendo da subtração a que se refere o inciso III do art. 25 do Decreto nº 4.524, de 2002, alcança o valor dos desembolsos efetivamente realizados por uma operadora de planos de saúde para indenizar seus conveniados, profissionais e empresas de saúde, por eventos (consultas, exames, internações etc) realizados em associados de outra operadora, ao passo que o subtraendo representa as quantias recebidas pela mesma, oriundas da outra operadora, a quem caberia a responsabilidade pelos eventos que se transferiram, para ressarcir-la por aqueles desembolsos.

Ou seja, o inciso III, do § 9º da Lei 9.718 aplica-se apenas aos caso de transferência de responsabilidade, quando uma operadora de planos de saúde indeniza seus conveniados por atenderem a associados de outra operadora e recebe de outra operadora, a quem cabia a responsabilidade original pelos eventos, uma remuneração para ressarcir-la dos desembolsos.

Caso o entendimento da autuada fosse o correto, qual seja, que os eventos a que a lei faz referência fossem relativos aos gastos com todos os eventos ocorridos, não teria porque o legislador vincular essa dedução aos casos de transferência de responsabilidade, tampouco haveria a necessidade de se utilizar o termo “indenizações”, que tem a conotação de reembolso, compensação. Bastaria determinar que todos os desembolsos relativos aos eventos ocorridos fossem dedutíveis e, em outro parágrafo, tratar das transferências de responsabilidade.

A vergasta decisão bem resumiu a *quaestio*, com a qual concluo, fazendo minhas essas razões de decidir:

Desta forma, apurar a base de cálculo das operadoras de planos de saúde excluindo-se os gastos com todos os eventos ocorridos, como quer a impugnante, seria o mesmo que apurá-la de forma não-cumulativa, ou até de forma mais benéfica, pois a base de cálculo seria composta pelas receitas, basicamente oriundas da venda de planos de saúde, deduzidas dos gastos com todos os eventos ocorridos, ou seja, desembolsos relativos a consultas, exames, internações etc. Assim, a base de cálculo das contribuições seria, na prática, apenas o “lucro” da operação, o que iria de encontro ao espírito da Lei 9.718, de 1998, bem assim das demais leis citadas, pois não haveria sentido em se criar exclusões específicas para essas entidades se se pode apurar a base de cálculo excluindo-se todos os desembolsos realizados.

Forte no exposto, nego provimento ao recurso.

Jorge Olmiro Lock Freire - relator

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Em seu voto, o Ilustre Conselheiro Relator entendeu que o inciso III, do § 9º da Lei 9.718/98 aplica-se apenas aos casos de **transferência de responsabilidade**, isto é, quando uma operadora de planos de saúde indeniza seus conveniados por atenderem a associados de outra operadora e recebe de outra operadora, a quem cabia a responsabilidade original pelos eventos, uma remuneração para ressarcir-la dos desembolsos.

Portanto, apenas as receitas decorrente dessas indenizações seriam dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS a ser recolhido pelas operadoras de planos de saúde.

A Receita Federal fundamenta a impossibilidade da exclusão da receita apenas das indenizações decorrentes de transferência de responsabilidade alegando que se abrangesse também os custos de beneficiários da própria operadora, o PIS e a Cofins das OPS incidiria sobre receita líquida, não sobre faturamento.

Data máxima vênua, discordamos desse fundamento com base nos fundamentos da teoria geral do Direito Tributário.

O fenômeno tributário tem sua origem jurídica no plano constitucional, onde as competências para o exercício impositivo são distribuídas aos entes federados, com vistas a lhes garantir a autonomia financeira que é corolário da forma de Estado assumida neste país. Especificamente em relação às contribuições sociais em análise, suas competências residem no art. 195 da Carta Magna, *verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

Pois bem, as competências constitucionais trazem consigo um conteúdo semântico prévio, aprioristicamente incorporando sentidos pré-constitucionais para delinear a distribuição do poder de tributar. Ao campo objetual semanticamente delimitado se excluem, naturalmente, as incompetências constitucionalmente delimitadas - ou imunidades - chegando a um vetor resultante dessas inclusões e exclusões que nos dá a primeira moldura, referente aos limites da competência tributária do ente.

Todavia, este campo inicial não basta para que se considere instituído o tributo, com sua materialidade própria. Parece-me que aqui reside a raiz da erronia do fundamento esgrimido pela Receita Federal, que se espraia pela razão adiante explicitada.

Cabe ao ente competente, ainda, instituir o tributo através de lei, nos termos do art. 150, I da Constituição, prescrevendo através dela todos os elementos caracterizadores da exação, previstos no art. 97 do Código Tributário Nacional, estando aí delimitado os limites da incidência tributária - o conjunto de fatos que estão dentro da hipótese de incidência prevista pela **LEI**.

Definido o campo de competência pela Constituição, e o âmbito de incidência pela Lei, ambos definidos pelos sentidos normativos da norma de competência e da hipótese de incidência, respectivamente, pode-se finalmente falar "*sobre quer determinado tributo incide*" (ainda que não seja uma terminologia eminentemente técnica, sob o ponto de vista econômico, vez que todos incidem sobre diversas manifestações de renda).

À partir daí poderemos falar em imposto sobre a renda, contribuição sobre o faturamento, receita bruta, lucro líquido etc., mas com a ressalva ***sempre*** de que estamos a tratar das hipóteses de incidência tributária - trata-se de uma classificação tributária calcada exclusivamente nas materialidades eleitas para a hipótese da regra de incidência.

Todavia, tal descrição abrange apenas uma faceta da norma tributária, qual seja, o seu descritor (ou hipótese), e seus critérios material, espacial e temporal (para usar a tipologia de Paulo de Barros Carvalho, largamente aceita no Brasil), olvidando da prescrição, do conseqüente da norma jurídica, e seus critérios pessoal e objetivo/quantitativo.

Pois bem, diante disso, podemos trazer uma tipologia de exonerações tributárias, adaptada à partir da proposta pelo Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho (***Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária***, 3ªed. São Paulo: Dialética, 2003. P. 201 e ss.), com nossas ressalvas pessoais.

Em primeiro lugar, pode-se distinguir entre as exonerações ***internas***, que são relativas a aspectos da norma jurídica de incidência tributária, e exonerações ***externas***, relativas a outras normas, como as remissões e a devolução de tributos pagos legitimamente. Interessamos o primeiro grupo.

Dentro das remissões ***internas***, podemos identificar as exonerações ***qualitativas***, que afetam o âmbito da norma tributária, ao tolher de forma total ou parcial a hipótese de incidência - é o caso das isenções -; e também as exonerações ***quantitativas***, que atuam no conseqüente da regra tributária, reduzindo o *quantum debeat*, a exemplo das reduções diretas da base de cálculo e alíquotas, deduções de despesas, concessão de créditos presumidos etc.

Diante dessa minuciosa distinção, podemos concluir que as hipóteses do § 9º do artigo 3º da lei nº 9.718/98 tratam de hipóteses de exoneração quantitativas, que afetam exclusivamente o montante do tributo pago ("*Na determinação da base de cálculo da contribuição...*"). É dizer, em nada afetam a hipótese de incidência do tributo!

A lição de Sacha Calmon é absolutamente rigorosa nesse sentido, alertando para os riscos dessa confusão:

É mister, contudo, não confundir as deduções e as apropriações de créditos que correspondem à sistemática normal de apuração do quantum tributário com as deduções e atribuições de créditos, concedidos a título exonerativo, sem que sejam deduções naturais ou créditos legítimos, por isso que são presumidos, fictos. Na área de impostos que gravam conceitos líquidos, como é o caso do imposto sobre a renda, não há que se confundir a dedução das despesas operacionais, típicas do gravame, com deduções a título exonerativo, como, por exemplo, a dedução em dobro das despesas feitas pela pessoa jurídica com treinamento de seus empregados. (...)

Pensamos que o conceito do "fato tributável" não surge, emerge, de tais "deduções". Ao contrário, as deduções são feitas ao se efetuar a liquidação do dever tributário, exatamente para adequar a apuração do quantum debeat a ao fato jurígeno previsto. Seja lá como for, a pertinente colocação dos escritores ibéricos, citados por Souto Maior, enfatiza a existência de gravames cuja apuração demanda a realização de várias operações (exclusões, inclusões, ajustes e cálculos). É justamente em função dessa realidade que se torna possível implantar deduções fictas ou créditos presumidos, colimando obter reduções do imposto a pagar. (Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária, 3ªed. São Paulo: Dialética, 2003. P. 238-239)

Pois bem, creio que se chega assim ao ponto fulcral de discordância com a posição da fiscalização acerca da interpretação das exclusões da base de cálculo do PIS e COFINS das operadoras de plano de saúde: *o fato de existirem exonerações qualitativas que diminuam o montante do tributo devido não afeta de forma alguma a materialidade escolhida pelo legislador.*

Isso é de fácil constatação em diversos tributos: a existência da sistemática de créditos e débitos no ICMS e no IPI não faz com que eles se tornem juridicamente tributos sobre o valor agregado, permanecendo suas materialidades de circulação de mercadorias e venda de produtos industrializados. Da mesma forma, as exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS não afetam a *receita* como sua materialidade.

É dizer, o fatos das exclusões da base de cálculo previstas no § 9º, III da Lei 9.718/98, se interpretadas no sentido de abrangerem tanto os custos de beneficiários da própria operadora quanto os de beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida, afetarem praticamente todos os custos que operacionais da OPS, fato é que isso **não tornará as contribuições sociais sobre o faturamento em contribuições sobre o lucro líquido**. As exclusões se dão na apuração do *quantum debeat*, e não na materialidade do tributo.

Equivocadas, pois, as premissas assumidas pela Receita Federal para a interpretação restritiva dada ao dispositivo em comento.

Esse erro se comprova pela análise das categorias técnicas de tributação e da própria norma tributária e as diversas dinâmicas exonerativas, como foi feito acima, mas também pelos próprios desdobramentos legislativos ocorridos. Estamos a falar, naturalmente, do § 9º-A do art. 3º da lei nº 9.781/98, incluído pela Lei nº 12.873/2013, *verbis*:

§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.

Ora, o dispositivo é absolutamente claro no sentido de que os custos assistenciais aptos a serem excluídos da base de cálculo das contribuições sociais são tanto aquelas decorrentes da cobertura de beneficiários da operadora quanto de beneficiários de outras operadoras.

Diante disso, o outro ponto a ser analisado é a natureza do art.3º, § 9º-A da lei 9.718/98 para fins de aplicação retroativa do seu conteúdo, nos termos do art.106, I do CTN.

Conquanto o tema das leis interpretativas em matéria tributária seja tratado de forma sobremaneira empobrecida pela doutrina brasileira, trata-se de tema de relevância ímpar e que ocupa proeminência em discussão secular (sobre isso, escrevemos recentemente em DANIEL NETO, Carlos Augusto. A identificação das leis interpretativas no direito tributário brasileiro. *In O Cinquentenário do Código Tributário Nacional*, V.1. Belo Horizonte: D'Plácido Editora, 2016. P.199-226)

Por detrás desse instituto há uma prática longínqua, que remete ao *référé législatif*, que era demandado do Soberano diante de dúvida dos juizes na aplicação de determinada lei, figura que restou afetada com a ideia de completude que o Código Napoleônico veiculou (VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, 1932.P.340).

Ilustrativa da profundidade que o tema traz é a erudita cita de Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho (*A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*, Vol.I, 3ªed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. P.294-296), mencionada pelo Min. Luiz Fux no seu voto no AgRg no REsp 776.599/PE:

Denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas. {nota: A questão da caracterização da lei interpretativa tem sido objeto de não pequenas divergências, na doutrina. Há a corrente que exige uma declaração expressa do próprio legislador (ou do órgão de que emana a norma interpretativa), afirmando ter a lei (ou a norma jurídica, que não se apresente como lei) caráter interpretativo. Tal é o entendimento da AFFOLTER (Das intertemporale Recht, vol.22, System des deutschen bürgerlichen Uebergangsrechts, 1903, pág.185), julgando necessária uma Auslegungsklausel, ao qual GABBA, que cita, nesse sentido,

decisão de tribunal de Parma, (...) Compreensão também de VESCOVI (Intorno alla misura dello stipendio dovuto alle maestre insegnanti nelle scuole elementari maschili, in Giurisprudenza italiana, 1904, I,I, cols.1191, 1204) e a que adere DUGUIT, para quem nunca se deve presumir ter a lei caráter interpretativo - "os tribunais não podem reconhecer esse caráter a uma disposição legal, senão nos casos em que o legislador lho atribua expressamente" (Traité de droit constitutionnel, 3 a ed., vol.2 o, 1928, pág.280). Com o mesmo ponto de vista, o jurista pátrio PAULO DE LACERDA concede, entretanto, que seria exagero exigir que a declaração seja inserida no corpo da própria lei não vendo motivo para desprezá-la se lançada no preâmbulo, ou feita noutra lei. Encarada a questão, do ponto de vista da lei interpretativa por determinação legal, outra indagação, que se apresenta, é saber se, manifestada a explícita declaração do legislador, dando caráter interpretativo, à lei, esta se deve reputar, por isso, interpretativa, sem possibilidade de análise, por ver se reúne requisitos intrínsecos, autorizando uma tal consideração. (...) SAVIGNY coloca a questão nos seus precisos termos, ensinando: "trata-se unicamente de saber se o legislador fez, ou quis fazer uma lei interpretativa, e, não, se na opinião do juiz essa interpretação está conforme com a verdade" (System des heutigen romischen Rechts, vol. 8 o, 1849, pág. 513). Mas, não é possível dar coerência a coisas, que são de si incoerentes, não se consegue conciliar o que é inconciliável. E, desde que a chamada interpretação autêntica é realmente incompatível com o conceito, com os requisitos da verdadeira interpretação (v., supra, a nota 55 ao n° 67), não admira que se procurem torcer as conseqüências inevitáveis, fatais de tese forçada, evitando-se-lhes os perigos. Compreende-se, pois, que muitos autores não aceitem o rigor dos efeitos da imprópria interpretação. Há quem, como GABBA (Teoria della retroattività delle leggi, 3 a ed., vol. 1 o, 1891, pág. 29), que invoca MAILHER DE CHASSAT (Traité de la rétroactivité des lois, vol.1o, 1845, págs. 131 e 154), sendo seguido por LANDUCCI (Trattato storico-teorico-pratico di diritto civile francese ed italiano, versione ampliata del Corso di diritto civile francese, secondo il metodo dello Zachariæ, di Aubry e Rau, vol. 1 o e único, 1900, pág. 675) e DEGNI (L'interpretazione della legge, 2 a ed., 1909, pág. 101), entenda que é de distinguir quando uma lei é declarada interpretativa, mas encerra, ao lado de artigos que apenas esclarecem, outros introduzindo novidade, ou modificando dispositivos da lei interpretada. PAULO DE LACERDA (loc. cit.) reconhece ao juiz competência para verificar se a lei é, na verdade, interpretativa, mas somente quando ela própria afirma que o é. LANDUCCI (nota 7 à pág. 674 do vol. cit.) pe de prudência manifesta: "Se o legislador declarou interpretativa uma lei, deve-se, certo, negar tal caráter somente em casos extremos, quando seja absurdo ligá-la com a lei interpretada, quando nem mesmo se possa considerar a mais errada interpretação imaginável. A lei interpretativa, pois, permanece tal, ainda que errônea, mas, se de modo insuperável, que suplante a mais aguda conciliação, contrastar com a lei interpretada, desmente a própria declaração legislativa."

Em primeiro lugar, falar em lei interpretativa é falar em *interpretação autêntica*, que é aquela praticada através de toda lei ou disposição legislativa cujo conteúdo consista na determinação do significado de uma ou mais disposições legislativas anteriores (GUASTINI, Ricardo. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffré, 2011. P.81).

Tradicionalmente, entende-se que as leis de interpretação autêntica não tem o condão de inovar sobre o Direito, não veiculando normas novas, *senão reconhecendo normas preexistentes*, declarando o verdadeiro significado da lei. No fundo, como reconhece Pierre-André Côté ("Fonction législative et fonction interprétative" in P. Amssek (ed.), *Interprétation et droit*. Bruxelles: E. Bruylant, 1995. P.192), a natureza retroativa atribuída à esse tipo de lei reside na concepção clássica de que todo texto possui um único significado verdadeiro, existente independentemente da interpretação e cuja função da lei é revelá-lo.

O caráter "*autêntico*" é dado a qualquer interpretação decorrente do próprio sujeito que tenha produzido o texto a ser interpretado - seria como se Machado de Assis subscrisse carta em que confirmasse a traição de Capitu, que deveria ser tomada com a interpretação autêntica da obra "Dom Casmurro".

Naturalmente que ao falarmos de Direito, especialmente Direito Tributário, cujas principais regras são produzidas por um Parlamento, fica evidente o caráter ficcional dessa *autenticidade* (Cf. PUGIOTTO, Andrea. *La legge interpretativa e i suoi giudici*. Milano: Giuffré, 2003. P.125-127) - de modo que a subjetividade do legislador se revela como uma noção meramente metafórica, para não dizer ideológica, diante da possibilidade de composições absolutamente distintas desse órgão emitirem leis interpretativas. Isso demanda que substituamos o pressuposto da identidade do autor ou do órgão para a identidade de *função* (legislativa), que liga a força normativa dos dois atos, lei interpretada e lei interpretativa - se prestando a justificar a interpretação autêntica.

Para além dessa crítica subjetiva à qualificação da lei como interpretativa, não faltam críticas objetivas à essa natureza, como bem expostas por Andrea Pugiotto (Ob.Cit., *passim*). Todavia, o que é fato - e aí deixando de lado as discussões teórico-doutrinárias - é que o artigo 106, I do CTN fala expressamente na figura da "lei interpretativa" e que diversas manifestações dos tribunais superiores consideraram esse figura como plausível juridicamente no ordenamento pátrio, a exemplo do voto do Min. Celso de Mello no julgamento da ADIN 605-3/DF:

(...) É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. As leis interpretativas - desde que reconhecida a sua existência em nosso direito positivo - não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.

Portanto, não se quer aqui discordar da plausibilidade das teses que sustentam um caráter inovador da lei interpretativa - mas sim entender o que o CTN refere ao falar dela, e quais são suas forma, conteúdo e limites dentro do Direito Brasileiro (e até mesmo a sua compatibilidade com o regime constitucional tributário, que expressamente alberga a *irretroatividade* na esfera tributária).

Não basta, pois, que alheios ao Direito Positivo proclamemos a inexistência de "lei puramente interpretativa", sem procurar dar um sentido normativo próprio à expressão contida no art.106, I do CTN, fazendo-o letra morta.

A questão principal, para além da legitimidade de tal prática, é como age o Legislativo ao emanar leis de tal natureza - se de forma *declarativa*, *decisória* ou *criativa* - o que nos parece poder ser reduzido a três possibilidades(Cf. GUASTINI, ob.cit., p.98):

i) Em primeiro lugar, pode ser o caso de existir uma *moldura* (para usar o léxico kelseniano) de múltiplos sentidos interpretativos possíveis para determinado texto de lei, sejam eles gramaticais, jurisprudenciais ou de qualquer outra fonte, cabendo ao legislador escolher *um* dentre eles.

ii) Em segundo lugar, pode suceder que exista a moldura citada acima, mas que o legislador escolha um significado além desse marco preexistente.

iii) Em terceiro lugar, pode ser o caso de que não haja, em absoluto, uma multiplicidade de interpretações divergentes, mas uma interpretação determinada e consolidada (jurisprudencialmente, por exemplo), e que o legislador imponha significado distinto do usualmente aceito.

Como bem colocado por Gustavo Zagrebelsky (*Il sistema delle fonti del diritto*. Torino: UTET, 1984. P.91), ***apenas no primeiro caso estaremos diante de uma lei interpretativa*** que constitua genuína interpretação, isto é, que atue de forma decisória, *sem inovar no conteúdo do Direito vigente*. Nos demais casos, o que há é inovação, criação de norma nova, não suportada semanticamente pela lei interpretada.

Entendemos que apenas no primeiro caso se poderá falar em lei interpretativa, para fins de aplicação do art.106, I do CTN, haja vista que nos demais há a inovação que demanda a irretroação, por força da segurança jurídica e da regra de irretroatividade veiculada na Constituição.

E não se argumente, por exemplo, que a lei interpretativa, enquanto Direito escrito, não é instrumento para se interpretar normas. Trata-se de uma natural consequência da atividade legislativa, que é produzir textos, e não normas - cuja obviedade é bem expressa na obra de Ugo Scarpelli, ao apontar que a compreensão de que a norma é apenas o ponto de chegada de um procedimento interpretativo, não podem ser expressada de outro modo senão através de enunciados ou conjuntos de enunciados que deverão ser reinterpretados sempre que se pretenda encontrar a norma ("Norma" in *Gli strumenti del sapere contemporaneo*. Torino: UTET, 1985. P.570.)

Nesse sentido, a interpretação de um enunciado normativo necessariamente se dará por um novo enunciado (interpretante), que buscará uma reformulação do enunciado interpretado.

Outro problema, esse mais relevante ao deslinde da questão, é qual critério para identificação de uma lei interpretativa. Como coloca Ricardo Guastini (Ob. Cit., p.86-87), essa questão comporta duas respostas, em tradução livre:

a) Um primeiro modo de ver a questão é aquele segundo o qual as leis interpretativas se identificam sobre a base de indícios puramente textuais, como o título da lei ("Lei de interpretação autêntica") e/ou a formulação de suas disposições ("A disposição tal deve ser entendida no sentido que...", e similares).

b) Um segundo - e mais estendido - modo de ver a questão é aquele segundo o qual as leis interpretativas se identificam sobre a base de um não textual, mas estrutural, e precisamente pelo fato de que as disposições interpretativas não ditam normas em sentido estrito (reguladoras de algum tipo de suposto de fato), mas sim metanormas (ou normas de segundo grau), que tem por objeto nada mais que o significado das disposições interpretadas. De maneira que uma disposição interpretativa é tal sempre que não seja idônea para resolver controvérsia alguma por si mesma, senão que em combinação com a disposição interpretada, com a qual "se solda", de maneira que as duas formam, por assim dizer, um único texto normativo (sujeito, por suposto, a ulteriores interpretações).

Parece-nos que a segunda solução é a mais consentânea, pois seria de um artificialismo exacerbado exigir que houvesse menção nominal à natureza interpretativa para que uma lei fosse compreendida como tal. Nesse mesmo sentido entendeu Aliomar Baleeiro:

"Expressamente interpretativa", todavia, não quer dizer que o novo diploma empregue essas palavras sacramentais, apresentando-se como tal na ementa ou no contexto. Basta que, reportando-se aos dispositivos interpretados, lhes defina o sentido e aclare as dúvidas. (Direito Tributário Brasileiro, 11ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P.670)

Além disso, a prática jurisdicional pátria tem reconhecido a possibilidade de leis interpretativas sob um critério estrutural, mesmo que não venha a remissão expressa à natureza interpretativa.

Bem, volvendo as vistas ao dispositivo analisa, o mesmo se coloca expressamente interpretativo, veiculado por dispositivo de idêntica qualidade normativo ao interpretado. Os aspectos formais estão todos presentes para qualificá-lo como lei interpretativa.

Quanto ao aspecto material, a Receita Federal busca desqualificá-lo sob o argumento da vedação da conversão das contribuições sociais em uma contribuição sobre o lucro líquido. Todavia, tal argumento foi minuciosamente desmontado com recurso às categorias básicas da teoria geral do Direito Tributário, o que nos permite entender que o sentido carregado pelo dispositivo interpretante era suportado pelo interpretado, atendendo assim ao requisito material.

Podemos afirmar, pois, que o art. 3º, § 9º-A é lei interpretativa, devendo ter aplicação retroativa por força do art. 106, I do Código Tributário Nacional.

Disso não discrepa, inclusive, o precedente recente do Superior Tribunal de Justiça, exarado no REsp nº 1.471.576/RS, julgado em 27/10/2015 e assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP. OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. INDENIZAÇÕES CORRESPONDENTES AOS EVENTOS OCORRIDOS. CUSTOS ASSISTENCIAIS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DA COBERTURA POR BENEFICIÁRIO DA PRÓPRIA OPERADORA E POR BENEFICIÁRIO DE OUTRAS OPERADORAS A TÍTULO DE TRANSFERÊNCIA DE RESPONSABILIDADE. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE. ART. 3º, § 9º, III, DA LEI Nº 9.718/98. INTERPRETAÇÃO EXPRESSAMENTE

ADOTADA PELA LEI Nº 12.873/13 QUE INCLUIU O § 9º-A AO REFERIDO DISPOSITIVO. ART. 106 DO CTN.

1. A discussão travada nos autos não diz respeito à incidência tributária sobre receita decorrente de ato cooperativo; antes, diz respeito às deduções da base de cálculo do PIS/PASEP autorizadas legalmente para as operadoras de planos de saúde. No caso, discute-se o alcance da expressão "valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago" prevista no inciso III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

2. Somente é passível de dedução o valor que efetivamente integra a base de cálculo do tributo devido. Assim, ainda que se reconheça que os valores auferidos dos usuários (pacientes tomadores de serviço) pela cooperativa e repassados aos profissionais cooperativados (médicos) integram a base de cálculo do PIS/PASEP, nada impede que a legislação autorize deduções da referida base de cálculo, como efetivamente o fez.

3. O inciso III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 permite a dedução da base de cálculo do PIS/PASEP "do valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago", não havendo limitação expressa no sentido de que sejam considerados apenas os eventos realizados com associados de outras operadoras; antes, o que se exige é o abatimento dos valores recebidos pela operadora a título de transferência de responsabilidades, que se referem aos gastos com associados de outras operadoras recuperados pela empresa, conforme se depreende da redação da parte final do dispositivo, no sentido de que o valor do benefício seja "deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades".

4. A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.

5. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do inciso III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 somente aos eventos ocorridos com beneficiários de outras operadoras de planos de saúde quando a lei não fez tal distinção, mas apenas determinou o abatimento dos valores recuperados pela operadora a título de transferência de responsabilidade do montante a ser deduzido da base de cálculo do PIS/PASEP.

6. O valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, inclui os custos assistenciais decorrentes da utilização da cobertura tanto pelos beneficiários da própria operadora quanto pelos beneficiários de outras operadoras atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida, abatidas as importâncias recebidas a esse título. Tanto é assim que a Lei nº 12.873/13, ao incluir o § 9º-A no art. 3º da Lei nº 9.718/98, adotou expressamente a interpretação aqui declinada.

7. Por se tratar de dispositivo expressamente interpretativo, o § 9º-A do art. 3º da Lei nº 9.718/98, inserido pela Lei nº 12.873/13, chama à aplicação o art. 106 do CTN.

8. *Recurso especial conhecido e não provido.*

(REsp 1471576/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/10/2015, DJe 09/11/2015)

Pois bem, a Corte Superior não apenas consignou que o entendimento da Receita Federal está equivocado, pois *somente se pode deduzir aquilo que está aprioristicamente contido na base de cálculo*, como também reconheceu a natureza interpretativo da § 9º-A do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por entender que seu sentido era compatível com o dispositivo interpretado.

Do exposto, verifica-se que se acumulam argumentos com elevadíssimo grau presuntivo de correção favoráveis ao entendimento propalado pelo Contribuinte. Assim, forte nas razões expostas, dou provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, com a devida vênia ao entendimento do Ilustre Relator.

É como voto.