



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

**Processo nº** 13982.000424/2003-61  
**Recurso nº** 244.218 Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-00.519 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de março de 2010  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** COOPERATIVA ODONTOLÓGICA OESTE CATARINENSE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/02/1999 a 28/02/1999, 01/04/1999 a 30/04/1999, 01/05/1999 a 31/05/1999, 01/09/1999 a 30/09/2009, 01/10/1999 a 30/12/2002  
PIS. COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

Consoante entendimento assentado em ato regulamentar (Decreto 4.524/2002), de observância obrigatória por toda a Administração, as alterações promovidas na base de cálculo do PIS pela Lei 9.718/98 alcançam as cooperativas, que passam, desde fevereiro de 1999, a contribuir sobre a totalidade das receitas auferidas, sem distinção quanto à natureza dos atos praticados.

**NORMAS GERAIS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. DECISÃO PLENÁRIA DO STF. EFEITOS.**

Com base no art. 26-A do Decreto 70.235/72, pode ser afastado pelos integrantes do CARF artigo de lei que já tenha tido sua inconstitucionalidade reconhecida pelo STF em decisão plenária, ainda que em ação de outro contribuinte.


**NORMAS TRIBUTÁRIAS. LEI 9.718. ART. 3º, § 1º.**

É inconstitucional a definição de faturamento como sendo a totalidade das receitas auferidas prevista no art. 3º, § 1º da Lei 9.718. Para as empresas comerciais ou de serviços, faturamento é a receita obtida com a venda dos produtos fabricados, revenda de produtos adquiridos ou prestação de serviços, a elas não se equiparando receitas financeiras, de locação e outras.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar o alargamento da base de cálculo introduzido na Lei nº 9.718/98. Vencida a Conselheira Nayra Bastos Manatta que negava provimento.

  
Nayra Bastos Manatta - Presidenta

  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS – Relator

EDITADO EM 22/04/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

## Relatório

Em exame tempestivo recurso apresentado por cooperativa que foi autuada para exigência da contribuição PIS/PASEP em ação fiscal concluída em 10 de julho de 2003 com a ciência do auto de infração. Os períodos de apuração verificados e em que a fiscalização constituiu créditos tributários vão de fevereiro de 1999 a dezembro de 2002.

Consoante Termo de Verificação às fls. 14 a 18, a entidade fiscalizada se considera uma “cooperativa de cirurgiões dentistas” ainda que não mantenha livro de matrículas que permita aferir quem são, a qualquer momento, os seus associados. Foram considerados como tal pela fiscalização todos os profissionais que assinaram a Ata de Assembléia Geral de Constituição (juntada entre fls. 51 e 79), bem como os profissionais que assinaram fichas de filiação e subscreveram quotas de participação na entidade.

Tratar-se-ia, portanto, de uma cooperativa de “trabalho”, embora os registros contábeis exibidos à autoridade fiscal tenham revelado que a entidade também auferia receitas a título de “mensalidades de planos odontológicos vendidos pela Cooperativa a pessoas físicas e jurídicas”.

Por esse motivo, entendeu a autoridade fiscal que a base de cálculo da contribuição seria a receita bruta conforme definido na lei 9.718 e sem as exclusões disciplinadas em atos legais posteriores, visto “não se aplicarem às cooperativas de trabalho”. Não se colocou, portanto, no trabalho fiscal nenhuma discussão acerca da natureza dos atos praticados, se cooperativos ou não.

Ainda segundo a autoridade fiscal, a empresa contabiliza na mesma conta tais receitas de mensalidades e também “os valores referentes aos recebimentos pelos serviços prestados pelos associados da Cooperativa”. Dessa conta são ainda deduzidos os valores repassados aos profissionais associados pelos serviços prestados.

Nos anos de 1999 a 2001, considerou ela como componentes da base de cálculo da contribuição tais receitas e mais aquelas registradas a título de rendimentos de aplicações financeiras, juros e descontos ativos, receitas de associados e receitas de serviços prestados.

Da narrativa realizada não fica claro se nestas duas últimas contas estão registrados os mesmos valores registrados a título de receitas de associados e de planos odontológicos mencionados em parágrafo anterior.

No ano de 2002 foram consideradas componentes da base de cálculo as receitas contabilizadas a título de “vendas de serviço” e “taxa de administração”, não esclarecendo a autoridade fiscal o que aí se contabiliza.

A defesa da entidade foi construída sobre a premissa de que as cooperativas somente devem recolher a contribuição em tela sobre o faturamento obtido com não-associados, o que não teria ocorrido visto que todas as receitas tributadas pela fiscalização se subsumiriam no conceito de ato cooperativo.

O lançamento foi integralmente mantido pela DRJ Florianópolis, que entendeu aplicáveis à entidade as inovações introduzidas pela Lei 9.718 na determinação da base de cálculo da contribuição, as quais teriam validade a partir de fevereiro de 1999. Por isso, não se discutiria mais, segundo a instância de piso, se os atos praticados seriam ou não cooperativos. O acórdão guerreado reproduz ainda entendimento doutrinário segundo o qual “cooperativas de trabalho” que em verdade operam como administradoras de planos de saúde não praticam atos cooperativos, devendo se submeter à tributação do PIS conforme qualquer outra sociedade empresária. E como não há ementa no acórdão, não se sabe com exatidão qual foi dos dois o motivo para a manutenção do lançamento.

O recurso ofertado se assenta em três argumentos sucessivamente apresentados. Em primeiro lugar, defende que a Lei 9.718 expressamente ressalvou a legislação específica que cuidava da tributação ao PIS, não tendo, por isso, revogado a forma especial pela qual eram as cooperativas alcançadas pelo tributo, prevista no art. 2º da Lei 9.715. Em seu entender, essa revogação teria de ter sido expressa. Em seqüência, aponta que o STF já declarou inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da lei 9.718 em que se basearam os julgadores de piso. No seu entender, essa declaração de inconstitucionalidade implicaria, no caso das cooperativas, a plena validade do artigo acima mencionado, que regula a tributação pelo PIS dessas entidades. E como tal, esse o terceiro argumento, defende que somente a receita dos atos não-cooperativos poderia ser alcançada pela contribuição, sendo, ao contrário, cooperativos todos os atos praticados, não constituindo sequer receita da entidade os valores por eles recebidos. Para tanto, defende que mesmo a contratação de planos de saúde com pessoas físicas e jurídicas não desnatura a atividade da cooperativa visto que objetiva ela assegurar demanda pelos serviços dos profissionais integrantes, sendo-lhes repassada a receita dos serviços prestados.

É o Relatório



## Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Fui designado pela d. Presidenta para redigir o acórdão, dado que a proposta do i. relator de reconhecer o direito em tela não foi acolhida pelo colegiado.

Como bem anotado no voto do dr. Leonardo, a matéria já foi exaustivamente examinada na Câmara. Primeiramente, ficaram as discussões restritas à necessidade de o produto exportado constar na TIPI como tributado. Afastar-se-iam, por isso, todos aqueles que não fossem alcançados pela incidência do imposto, independentemente da origem dessa não-incidência. De outro lado, havia a corrente que concordava exatamente com as razões aqui reiteradas no voto transcrito pelo relator: bastaria que houvesse exportação, não sendo necessário perquirir sobre o conceito de produção, mormente utilizando como referência a legislação do IPI.

No calor dessa discussões, proferi voto que a seguir transcrevo e que se situa a meio caminho das duas posições. A tese é simples: a utilização da legislação do IPI como definição do que seja produção é requisito da própria lei instituidora do benefício (literal em seu art. 3º, § 1º), mas isso não significa que todo e qualquer produto considerado NT na TIPI não dá direito ao benefício.

Tal posição acabou prevalecendo, embora se deva registrar que há componentes da Câmara que mantêm-se fiéis à restrição reafirmada pela DRJ e, portanto, apenas me acompanham pelas conclusões.

Transcrevo em seguida o voto mencionado, cujo entendimento vem de ser recentemente adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

*Entendo não assistir razão à recorrente. É que, como ela mesma reconhece, a lei instituidora do benefício exigiu a ocorrência de produção. De fato, o seu art. 1º apenas o confere a quem seja empresa produtora e exportadora. Confira-se:*

*Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.*

*Mas, diferentemente do que ela afirma, a mesma Lei estabelece sim o que seja "produção" para esses efeitos, remetendo o intérprete e aplicador do direito às disposições da "legislação"*

*do IPI. Trata-se, como se sabe, do parágrafo único do art. 3º a seguir transcrito:*

*Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.*

*Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.*

*Com isso, parece-me fora de qualquer discussão que o beneficiário do instituto criado em 1996 tem de ser um estabelecimento produtor na forma do que preceitua a legislação do imposto.*

*Ora, a legislação do IPI referida na norma tem como âncora a Lei nº 4.502 que, desde 1964, define o que seja produção para efeitos do IPI em seu art. 3º*

*ART.3 - Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.*

*Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:*

*I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros;*

*II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto.*

*III - o preparo de medicamentos officinais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica.*

*\* Inciso III acrescido pelo Decreto-Lei n. 1.199, de 27/12/1971.*

*IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas.*

*\* Inciso IV acrescido pela Lei n. 9.493, de 10/09/1997 (DOU de 11/09/1997, em vigor desde a publicação).*

*Mas nesse conceito original, cabia sim interpretar o alcance das expressões “alterar o acabamento ou a apresentação do produto”. Os diversos decretos que aprovaram regulamentos do IPI (RIPI) delimitaram o alcance das expressões contidas na lei ao definir, com precisão, cinco modalidades de industrialização. No período das exportações promovidas pela recorrente, o que vigia era ainda o RIPI baixado pelo decreto de nº 87.981, em 1982. Seu art. 4º assim regulamentava a definição de industrialização (disposição repetida em todos os regulamentos posteriores):*

*Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):*

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);*

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria ( acondicionamento ou reacondicionamento); ou*

*V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento).*

*Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.*

*Como se observa, a regulamentação, embora aprofundasse o alcance das expressões originais, ainda deixava aberto o campo de interpretação quanto aos limites das alterações que devem ser promovidas pelo “produtor” sobre o produto para que se configure uma industrialização.*

*Por esse motivo, esta Câmara, por maioria, tem entendido possível ao contribuinte demonstrar o cumprimento dos requisitos previstos nesse dispositivo para enquadrar-se como “produtor”, ainda que o seu produto esteja indicado na TIPI como NT. Dentre as modalidades ali definidas – ressalve-se que de modo exemplificativo – duas parecem cogitáveis ao caso concreto: o beneficiamento e o acondicionamento.*

*É também por esse motivo que se firmou o entendimento de que não cabe excluir a receita de exportação de produtos NT do total daquela receita que integra o numerador da relação utilizada para apurar a base de cálculo (receita de exportação sobre receita total). Assim, caso deferido o benefício, caberia também a revisão desse critério adotado pela fiscalização.*

*Dirirjo desse entendimento, embora deixando registrado que não concordo com o simples argumento de que basta o produto ser NT na TIPI para que o benefício se torne incogitável.*

*Cumpre esclarecer esse meu posicionamento. É que entendo que aquela tabela, igualmente baixada por meio de decreto regulamentar expedido pela Presidência da República, vem exatamente para impedir interpretações divergentes, no âmbito administrativo, acerca do que seja industrialização para efeito do IPI.*

*Nesse sentido, vale transcrever as felizes lições do saudoso mestre Hely Lopes Meirelles<sup>1</sup>, acerca do alcance e vinculação dos decretos regulamentares:*

*“Decretos, em sentido próprio e restrito, são atos administrativos da competência exclusiva dos chefes do Executivo, destinados a prover situações gerais ou individuais, abstratamente previstas de modo expresso, explícito ou implícito pela legislação. Comumente, o decreto é normativo e geral, constituindo exceção o decreto individual. Como ato administrativo, o decreto está sempre em situação inferior à da lei, e, por isso mesmo, não a pode contrariar. **O decreto geral tem, entretanto, a mesma normatividade da lei, desde que não ultrapasse a alçada regulamentar de que dispõe o Executivo.**”*

*O nosso ordenamento administrativo admite duas modalidades de decreto geral (normativo): o independente ou autônomo e o regulamentar ou de execução.*

*Decreto regulamentar ou de execução é o que visa a explicar a lei e facilitar a sua execução, aclarando seus mandamentos e orientando sua aplicação. Tal decreto comumente aprova, em texto à parte, o regulamento a que se refere.*

*Regulamentos são atos administrativos, postos em vigência por decreto, para especificar os mandamentos da lei, ou prover situações ainda não disciplinadas por lei. Desta conceituação ressaltam os caracteres marcantes do regulamento: ato administrativo (e não legislativo): ato explicativo ou supletivo da lei; ato hierarquicamente inferior à lei; ato de eficácia externa.”*

*Idêntico posicionamento (salvo quanto à possibilidade dos chamados decretos autônomos) adota outro de nossos mais celebrados administrativistas, o Professor Celso Antônio*

<sup>1</sup> MEIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo, Malheiros, 2004, p. 181.

Bandeira de Mello<sup>22</sup>, para quem o princípio da legalidade insito no art. 84, IV da Lei Maior impõe “que mesmo os atos mais conspícuos do Chefe do Poder Executivo, isto é, os decretos, inclusive quando expedem regulamentos, só podem ser produzidos para ensejar execução fiel da lei. Ou seja: pressupõem sempre uma dada lei da qual sejam os fiéis executores”. Definindo, na mesma obra, o que seja essa “fiel execução”, ensina, com a característica clareza (op.cit., p. 330 :

“Ditos regulamentos cumprem a imprescindível função de, balizando o comportamento dos múltiplos órgãos e agentes aos quais incumbe fazer observar a lei, de um lado, oferecer segurança jurídica aos administrados sobre o que deve ser considerado proibido ou exigido pela lei (e ipso facto, excluído da livre autonomia da vontade), e, de outro lado, **garantir aplicação isonômica da lei**, pois, se não existisse esta normação infralegal, alguns servidores públicos, em um dado caso, entenderiam perigosa, insalubre ou insegura dada situação, ao passo que outros, em casos iguais, dispensariam soluções diferentes”.

E mais adiante referindo-se à vinculação dos regulamentos (op. Cit. pp. 331 a 332):

“É bem de ver que as disposições regulamentares a que ora se está aludindo presumem, sempre e necessariamente, uma interpretação da lei aplicanda...

....A respeito destes regulamentos cabem importantes acotações. A primeira delas é a de que interpretar a lei todos fazem – tanto a Administração, para impor-lhe a obediência, quanto o administrado, para ajustar seu comportamento ao que nela esteja determinado – mas, só o Poder Judiciário realiza, caso a caso, a interpretação reconhecida como a ‘verdadeira’, a ‘certa’ juridicamente. Segue-se que, em juízo, poderá, no interesse do administrado, ser fixada interpretação da lei distinta da que resultava de algum regulamento. De outra parte, entretanto, não há duvidar que o regulamento vincula a Administração e firma para o administrado exoneração de responsabilidade ante o Poder Público por comportamentos na conformidade dele efetuados. Isto porque o Regulamento é ato de “autoridade pública”, **impositivo para a Administração** e, reflexamente, mas de modo certo e inevitável (salvo questionamento judicial), sobre os administrados, que, então, seja por isso, seja pela presunção de legitimidade dos atos administrativos, têm o direito de, confiadamente, agir na conformidade de disposições regulamentares”.

Aplicando tais lições ao caso em análise, vê-se que o que seja industrialização, mesmo com a definição que lhe deram tanto a Lei quanto o Decreto, pode ainda, em muitos casos, ser objeto de interpretações diversas. Para efeito de IPI, porém, toda discussão cessa diante da TIPI, pois é exatamente para dirimir qualquer dúvida nesse aspecto que ela é baixada. Não cabe, pois, ao agente administrativo considerar que o produto que ali

<sup>22</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso De Direito Administrativo. 17ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2004, p. 94.



*esteja definido como não industrializado seja industrializado, ou vice-versa.*

*Trocando em miúdos, sempre que uma dada operação aparentemente puder enquadrar-se como industrialização é aquela norma regulamentar que dirimirá, no âmbito das*

*obrigações atinentes ao IPI, o correto entendimento (ao menos o correto na visão do Poder Executivo, de onde provém), e de forma vinculante a todos os aplicadores do direito integrantes de sua estrutura administrativa.*

*E é claro que esse entendimento pode ser contestado pelos contribuintes, mas então há de ser objeto de apreciação pela instância constitucionalmente capaz: o Poder Judiciário.*

*Nessa esteira é que entendo que não podem os aplicadores do direito não integrantes do Poder Judiciário ultrapassar as definições emanadas da TIPI no que se refere ao alcance do conceito de industrialização para efeito do IPI.*

*Mas, como disse, esse posicionamento tampouco autoriza que se remeta automática e acriticamente à TIPI para desconfigurar o direito do postulante ao crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96, apenas porque na TIPI o produto apareça como NT.*

*E isso porque nem todos os produtos que ali aparecem com tal expressão o fazem por serem produtos não industrializados. De fato, muitos, sem dúvida a maioria, o são. Mas ao lado deles há também os casos da imunidade conferida a alguns produtos. Para eles também a TIPI reserva a expressão NT, desde que aquela não incidência não dependa de qualquer condição.*

*No que respeita apenas à aplicação do IPI não faz qualquer diferença o motivo: sendo NT, o produto está fora do campo de incidência daquele imposto e quem o produz nenhuma obrigação tem com respeito ao tributo.*

*Mas, quando se examina a TIPI com olhos no benefício da Lei 9.363/96, isso faz sim diferença, pois ela não exigiu, e nisso a recorrente tem inteira razão, que os produtos exportados estejam no campo de incidência do IPI. O que ela exige é que eles tenham sido submetidos a uma operação de industrialização. E, como espero ter deixado claro, uma coisa é uma coisa e outra coisa é outra coisa.*

*Essa ressalva, porém, não afeta a situação sob exame. O produto exportado pela empresa é definido na TIPI como NT exatamente porque os processos a que se possa submeter não foram considerados pelo legislador suficientes para caracterizar uma industrialização.*


*Vale enfatizar que nessa caracterização a existência ou não de maquinário é inteiramente irrelevante. Com efeito, tanto um estabelecimento pode ser definido como industrial mesmo sem*

*dispor de qualquer maquinário, como outro, que o detenha, nem por isso se torna "produtor".*

*Por isso, não sendo o recorrente estabelecimento produtor nos termos exigidos pela legislação concessiva do favor fiscal, não tem direito a ele. Correta a decisão que o denegou, ao recurso do contribuinte deve ser negado provimento.*

*E é nesse sentido o meu voto.*

E assim restou votado o recurso.

  
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS