



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

<b>Processo nº</b>	10120.012450/2009-89
<b>Recurso nº</b>	885.493 De Ofício e Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-01.249 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	06 de outubro de 2011
<b>Matéria</b>	Cofins e PIS
<b>Recorrentes</b>	UNIMED GOIÂNIA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

OPERADORAS DE PLANO DE SAÚDE. DEDUÇÕES ESPECÍFICAS. PROVA.

A prova ao direito de exclusões específicas deve ser apresentada no momento da impugnação de lançamento. Alegações não demonstradas reputam-se improcedentes.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. EXCLUSÕES.

Os valores transferidos pela cooperativa de trabalho médico a terceiros, pela prestação de serviços aos usuários do plano de saúde, não se enquadram no conceito de indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, para efeito de sua exclusão da base de cálculo da contribuição.

BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718, DE 1998. RECEITAS FINANCEIRAS.

A ampliação do conceito de faturamento às demais receitas pela Lei nº 9.718, de 1998, é inconstitucional, segundo decisão definitiva do Plenário do Supremo Tribunal Federal.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. EXCLUSÕES.

Os valores transferidos pela cooperativa de trabalho médico a terceiros, pela prestação de serviços aos usuários do plano de saúde, não se enquadram no conceito de indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, para efeito de sua exclusão da base de cálculo da contribuição.

**BASE DE CÁLCULO. LEI N° 9.718, DE 1998. RECEITAS FINANCEIRAS.**

A ampliação do conceito de faturamento às demais receitas pela Lei nº 9.718, de 1998, é inconstitucional, segundo decisão definitiva do Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Recurso Voluntário Negado

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator, vencidos os conselheiros Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto, que reconheciam o direito à dedução da base de cálculo das sobras e a despesa prevista inciso III, § 9º, do art. 3º da Lei nº 9718/98, nos termos definidos pela ANS. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Abelardo Pinto de Lemos Neto - AOB/SP 99420.

Declarou-se impedida, pela matéria, a Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas.

(Assinado digitalmente)

Walber José da Silva - Presidente

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário (fls. 521 a 532) - este último apresentado em 26 de agosto de 2010 - contra o Acórdão nº 03-37.431, de 11 de junho de 2010, da 2ª Turma da DRJ / BSA (fls. 491 a 503), cientificado em 28 de julho de 2010, que, relativamente a auto de infração de Cofins e PIS dos períodos de janeiro de 2005 a dezembro de 2006, considerou procedente em parte a impugnação da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 31/01/2005 a 31/12/2006*

*BASE DE CÁLCULO. REGIME CUMULATIVO. AMPLIAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO.*

*Cabem ser excluídas da base de cálculo as receitas financeiras, no caso de pessoa jurídica com sentença transitada em julgado no Poder Judiciário declarando a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que não atue com serviços de natureza de instituição financeira.*

*COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS.*

*A contratação de terceiros não associados, tais como hospitais, clínicas e laboratórios, não visa à prestação de serviço ao associado da cooperativa, mas ao cumprimento de um contrato de plano de saúde celebrado com o cliente, caracterizando ato de mercancia, e, nesse sentido, constitui-se em ato não cooperativo.*

*OPERADORAS DE PLANO DE SAÚDE. DEDUÇÕES ESPECÍFICAS.*

*As sociedades cooperativas de trabalho médico, atuando como operadoras de plano de assistência à saúde, podem se beneficiar das exclusões e deduções previstas no art. 17 da IN SRF nº 635, de 2006, desde que devidamente comprovadas.*

*PIS - LANÇAMENTO REFLEXO.*

*Aplica-se à Contribuição para o PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social - o disposto em relação ao lançamento da COFINS, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

O auto de infração foi lavrado em 15 de dezembro de 2009, de acordo com o termo de fls. 400 a 406 e 418 a 424.

Segundo a Fiscalização, a Interessada apresentou mandado de segurança (processo nº 1999.35.00.022426-8/GO) contra a Cofins incidente sobre atos cooperativos.

Embora tenham sido aplicadas as Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, a Fiscalização esclareceu que “o Acórdão determina a aplicação da Lei nº 10.637/2002 para o PIS e a Lei nº 10.833/2003 para a COFINS”, que determinam que “as Operadoras de Planos de Assistência à Saúde (caso da UNIMED GOIÂNIA), devem calcular o PIS e a COFINS pelo regime da cumulatividade.”

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

---

*A fiscalização teve como objetivo verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas à Cofins e ao PIS referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006.*

*No curso do procedimento fiscal, a contribuinte apresentou cópia de ação judicial (Mandado de Segurança nº 1999.35.00.022426-8), cuja decisão em segunda instância, transitada em julgado, com ementa às fls. 78/79, foi no sentido de que a prestação de serviços, por associados, a terceiros não-associados, não se enquadra no conceito restrito de ato cooperativo, razão pela qual, o faturamento/receita bruta deles decorrente sujeita-se à tributação. Ainda, foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 30, § 1º, da Lei nº 9.718/98.*

*Por sua vez, esclarece a Fiscalização que a contribuinte, ao celebrar contrato de plano de saúde com terceiro não-associado, visando o fornecimento de serviço relativo à saúde física e mental do cliente, englobando serviços médicos, como consultas e exames clínicos, e hospitalares, como internação e cirurgia, além de ambulatoriais e outros, realiza atividade que não se enquadra no conceito de ato cooperativo. No caso, resta caracterizada a ocorrência de intermediação, mercancia, estabelecendo-se relação de natureza comercial.*

*Tendo verificado a autoridade fiscal que a contribuinte não ofereceu à tributação do PIS e da Cofins as receitas advindas das mensalidades recebidas referentes aos contratos com terceiros não-associados, bem como qualquer outra receita operacional ou financeira, por entender que a totalidade das receitas auferidas seriam decorrentes de atos cooperativos, efetuou os lançamentos de ofício. Registre-se que o PIS recolhido com base na folha de pagamento dos funcionários foi considerado pela Fiscalização.*

*Cientificada dos lançamentos, em 15/12/2009 ("AR" às fls. 397), a interessada presentou a impugnação de fls. 439/453 e anexos, em 14/01/2010 (protocolo de recepção às fls. 439). Apoiado nos documentos já acostados aos autos, discorre sobre os pontos sumarizados a seguir.*

***Equívoco na Composição da Base de Cálculo do PIS/Cofins relativo a julho de 2006.***

*O campo "Valor Tributável" foi preenchido indevidamente com R\$17.426.761,86, ao invés de R\$17.246.761,86, ocasionando uma diferença de maior valor a recolher de R\$6.570,00 (somando PIS e Cofins). Assim, necessária a retificação das autuações.*

***Da Não Exclusão dos Custos Denominados Assistenciais e daí Sobras do Exercício.***

*Não foram observadas duas exclusões pela autoridade fiscal. A primeira, relativa a sobras do exercício, prevista no art. 32, inc. VI do Decreto nº 4.524/2002, dispondo sobre o direito de as sociedades cooperativas excluírem da base de cálculo do*

*PIS/Cofins o valor dos Fundos de Reserva e FATES. Tal procedimento não foi observado pela autoridade fiscal, tanto que, basta compulsar os Demonstrativos das Exclusões das Receitas das Atividades do Ano-Calendário de 2005 e 2006, para constatar que a única exclusão havida foi a receitas de intercâmbio. A segunda exclusão, refere-se ao fato de não ter sido observado pela autoridade fiscal a exclusão do chamado "custo assistencial", previsto no art. 17, inciso IV, da IN SRF nº 635/2006. Trata da dedução do valor referentes às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, dirigida às operadoras de planos de saúde. A Unimed do Brasil, fez consulta à Agência Nacional de Saúde - ANS sobre o tema, o qual respondeu que os eventos ocorridos são os custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, ou seja, são os custos com os atendimentos feitos aos beneficiários do plano de saúde da operadora, tais como consultas médicas/odontológicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias, etc. que estejam diretamente ligados ao ato assistencial.*

***Das Receitas Não Decorrentes da Prestação de Serviços a Terceiros.***

*Não restou demonstrado, como sendo advindas de terceiros não cooperados, as receitas tidas como "outras receitas operacionais", "receitas financeiras" e "outras receitas não operacionais". O art. 111 da Lei nº 5.764/71 dispõe que apenas os atos não-cooperativos é que estariam sujeitos à tributação. Ou seja, não há que se falar em tributação sobre receitas financeiras, outras receitas operacionais, receitas não operacionais e o resultado da equivalência patrimonial, vez que tais receitas não derivam da prestação de serviços a terceiro não associado. Apenas os atos não cooperativos definidos como prestação de serviços a terceiros é que deveriam ser tributados. Nesse sentido, decidiu o TRF da 3ª Região, em ementa transcrita. Assim, com amparo em doutrina, toda a norma que pretende lançar regra matriz de incidência tributária deverá considerar o disposto no art. 111, da Lei nº 5.764/71, sob pena de , manifesta ilegalidade e inconstitucionalidade.*

***Do pedido.***

*Espera a impugnante seja a impugnação conhecida e integralmente provida, a fim de julgar totalmente improcedente a ação fiscal, anulando-se os autos de infração em sua totalidade.*

A DRJ, conforme ementa anteriormente reproduzida, admitiu a exclusão das receitas financeiras da Cofins cumulativa e dos valores decorrentes de erro de apuração.

No recurso, a interessada alegou que a divergência em relação ao acórdão de primeira instância permaneceria “quanto ao argumento descrito no item (ii), vale dizer, a questão da não exclusão dos custos assistenciais e das sobras do exercício na apuração das bases de cálculo tanto do PIS quanto da COFINS”.

Suas alegações ainda disseram o seguinte;

*A previsão regulamentar é clara e não comporta dúvidas, vale dizer, as sociedades cooperativas poderão excluir da receita bruta o valor das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício antes da destinação para a constituição dos Fundos Legais.*

*Portanto, é o valor bruto das sobras antes do cálculo dos fundos obrigatórios previstos na Lei nº 5.764/71 e não se confundindo com o valor deduzido das sobras e destinado a compor tais fundos.*

*Ocorre que a decisão recorrida confundiu tais conceitos ao registrar às fls. 499:*

*“Verificando o demonstrativo elaborado pela Fiscalização às fls. 390 e 391, constata-se que, para a apuração da base de cálculo das contribuições foram consideradas as deduções referentes à Reserva Legal e ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social — FATES.*

*“Para o ano-calendário de 2005, foram excluídos da base de cálculo o valor de R\$ 90.263,82, referente à Reserva Legal, e de R\$ 45.131,91, correspondente ao FATES (fl. 390). Para o ano-calendário de 2006, informou a autoridade fiscal que tanto a Reserva Legal quanto o FATES foram igual a zero (fl. 391).”* (grifado)

*O não atendimento ao previsto no inciso VI, do artigo 32, do Decreto nº 4.524/2002 é manifesto, já que totalmente distinto é o valor das sobras antes da destinação aos Fundos, do valor destinado aos próprios Fundos.*

[...]

*Todavia, a disposição do inciso VI, do artigo 32, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, é distinta, posto que nesta a hipótese de exclusão abrange o valor das sobras antes da destinação para formação do Fundo de Reserva e FATES.*

*E é fácil entender o porquê da exclusão, já que esses valores, tanto as sobras, destinadas aos cooperados, como as reservadas aos Fundos, possuem relação direta com os cooperados da Cooperativa, traduzindo e consumando o ato cooperativo.*

*Portanto, as sobras, vale dizer, o valor destinado ao pagamento dos cooperados, deve ser igualmente excluído da base de cálculo do PIS/COFINS, por expressa previsão regulamentar que não comporta qualquer outra interpretação e que não foi observada pelo Auditor Fiscal ao proceder ao lançamento dos tributos.*

*Na remota hipótese de ainda haver qualquer dúvida relativamente a não exclusão, basta compulsar o Demonstrativo das Exclusões das Receitas das Atividades do Ano-Calendário de 2005 e 2006, anexos aos Autos de Infração, e constatar que a única exclusão havida nos aludidos exercícios foi a receitas de intercâmbio.*

Ainda alegou que não teria havido a exclusão dos custos assistenciais, alegou o seguinte:

*Portanto, na apuração da base de cálculo do PIS/COFINS em cada competência, deve ser excluído o resultado positivo decorrente da conta em que os valores recebidos pela sociedade cooperativa a título de transferência de responsabilidades (entenda-se o montante recebido pela cooperativa pelo atendimento de usuário de outra cooperativa — receita de intercâmbio) são deduzidos das indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, isto é, do que efetivamente a sociedade cooperativa pagou no mês a título de consultas médicas/odontológicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias etc. que estejam diretamente ligados ao ato assistencial, conforme a definição da ANS.*

Contestou, ainda, a conclusão do acórdão de primeira instância de que caberia a ela comprovar os valores, pois competiria “*ao agente administrativo no cumprimento do seu dever de lançar o tributo observar as regras vigentes. Sua inobservância importa na nulidade do ato administrativo já que sua atividade, segundo o artigo 142, do Código Tributário Nacional é vinculada ao que se encontra previsto nas regras jurídicas.*”

Ainda contestou a conclusão do acórdão em relação ao alcance do dispositivo em questão, alegando que “*previsão contida no inciso IV, do artigo 17, da Instrução Normativa nº 635/2006, em nenhum momento, contém essa previsão de que as indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, se restrinjam, apenas, aos fatos que envolverem associados de outras cooperativas.*”

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Primeiramente, é preciso considerar que a Interessada apresentou mandado de segurança (1999.35.00.022426-8), com o fim de afastar a tributação sobre atos cooperativos e declarar a inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo da Cofins.

Nesse mandado de segurança, a Interessada claramente requereu o direito de não efetuar o recolhimento da Cofins.

Nos fundamentos, afirma que “*todo o valor arrecadado pela cooperativa é transferido integralmente aos associados, deduzidas, apenas, as despesas de administração da cooperativa.*”

Portanto, na ação judicial relativa à Cofins, a questão da abrangência dos atos cooperativos foi afirmada como fundamento do pedido para que a cooperativa não recolhesse a Cofins.

Na sentença, tal fato é demonstrado pelo que consta do item 5 do relatório.

Dessa forma, é inequívoco que a totalidade da matéria constante do auto de infração foi objeto da ação judicial, uma vez que as sobras e receitas financeiras também são abrangidas pelo pedido de declaração de inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo da contribuição.

Voltando à sentença, foi reconhecida a inexigibilidade da Cofins sobre “os atos cooperativos próprios das finalidades da Impetrante, prevalecendo o recolhimento da mesma sobre os atos não cooperados, inclusive aqueles em que o serviço é prestado a terceiros, não associados”.

Ademais, foi reconhecida a inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo.

A liminar foi concedida posteriormente às informações da autoridade coatora em 17 de março de 2000. Na sentença, publicada em 24 de abril de 2003, a liminar foi ratificada.

A liminar também foi concedida “para suspender a exigibilidade da Cofins sobre os atos cooperativos próprios das finalidades da Impetrante, nos termos do art. 151, IV, do Código Tributário Nacional”.

Quando o auto de infração já havia trânsito em julgado, que ocorreu somente em 07 de outubro de 2009.

Ao fundamentar a restrição relativa ao primeiro pedido, o Juiz enfatizou que “isenção refere-se apenas aos atos cooperativos próprios de suas finalidades.” Esclareceu que restrição dizia respeito aos “serviços fornecidos a não associados”, o que não constou da concessão da liminar.

A seguir, citou decisão do STJ no REsp nº 254.549, cuja ementa foi a seguinte:

**TRIBUTÁRIO. ISS. COOPERATIVAS MÉDICAS. INCIDÊNCIA.**

1. *As Cooperativas organizadas para fins de prestação de serviços médicos praticam, com características diferentes, dois tipos de atos: a) atos cooperados consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros; b) atos não cooperados de serviços de administração a terceiros que adquiriram seus planos de saúde.*

2. *Os primeiros atos, por serem típicos atos cooperados, na expressão do art. 79, da Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, estão isentos de tributação. Os segundos, por não serem atos cooperados, mas simplesmente serviços remunerados prestados a terceiros, sujeitam-se ao pagamento de tributos, conforme determinação do art. 87 da Lei 5764/71.*

3. *As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados.*

4. *Incidência do ISS sobre os valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não associados, que optam por adesão aos seus planos de saúde. Atos não cooperados.*

5. *Recurso provido.*

Não bastasse isso, a sentença registrou o seguinte:

*Por último, observo que o pedido constante da inicial é abrangente, dando a entender que a pretensão de isenção tributária incide sobre todos os serviços prestados pela Impetrante.*

*No entanto, tal abrangência serve apenas para confundir este Juízo, o que deve ser evitado, ainda mais que cabe à parte expor os fatos com clareza, lealdade, boa-fé e de acordo com a verdade (Art. 14, CPC).*

Portanto, claramente a sentença analisou a matéria da incidência da Cofins sobre receitas transferidas a terceiros e concluiu que a prática de atos com terceiros não representa ato cooperativo.

A Interessada tenta contornar tal fato pela alegação de que não haveria receita advinda dos atos que pratica com terceiros. Entretanto, a interpretação dada ao caso pela Fiscalização é a correta, pois é evidente que a parcela dos pagamentos efetuados pelos clientes dos planos de saúde que não é dos médicos cooperados e, sim, dos terceiros contratados, deve ter tratamento diverso.

Não fosse esse o entendimento aplicável ao caso, não teria a menor função a distinção citada na fundamentação da sentença, especificamente relativa às cooperativas de trabalho médico.

Por fim, a Interessada apresentou embargos de declaração e apelação contra a sentença, que somente denegou o pedido em relação aos atos não cooperativos (considerados pelo Juízo como requeridos pela impetrante, nos termos acima expostos) e à majoração da alíquota da Cofins, o que sugere que a própria Interessada tenha contestado a matéria diretamente no Judiciário.

De acordo com os documentos constantes das fls. 67 a 77 (acórdão do TRF), decidiu o seguinte o Tribunal, em relação ao que alegou a Interessada na apelação:

*15 - Entretanto, devemos examinar se, como pretende a apelante, os atos por ela praticados, de prestação de serviços médicos a terceiros não-associados, enquadram-se no conceito de ato cooperativo (art. 79 "Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.").*

*16 - De início, é importante ressaltar que a não-incidência criada pelo art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71, não se aplica à cooperativa, mas, sim, aos atos cooperativos. É dizer, não se trata de um benefício fiscal subjetivo, aplicável às cooperativas em quaisquer situações, mas de benefício fiscal*

*objetivo, especificamente relacionado com os atos cooperativos. Se o benefício ostentasse natureza subjetiva, todos os atos praticados pela cooperativa, inclusive com terceiros não-cooperados, seriam atingidos pelo benefício. Entretanto, como o benefício restringe-se aos atos cooperativos, tem-se como tributável o faturamento advindo de operações que envolvam terceiros não-associados. Com efeito, não é possível estender o benefício direcionado ao ato cooperativo para os atos não-cooperativos, sob pena de transmutar-se a sua natureza objetiva, específica e restrita.*

*17 - A própria "Lei das Cooperativas" faz referência ao relacionamento de tais entidades com sujeitos não-cooperados, sem impedir este relacionamento. Contudo, determina, no art. 87, que o resultado das operações daí decorrentes será escriturado de forma destacada, "de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos".*

*18 - No caso das cooperativas de trabalho, é evidente que a prestação de serviços, por associados, a terceiros não-associados, não se enquadra no conceito restrito de ato cooperativo, razão pela qual, o faturamento/receita bruta deles decorrente sujeita-se à tributação.*

*19 - Sobre o tema, verbis: [...]*

**"TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO - COOPERATIVA DE TRABALHO - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS A TERCEIROS NÃO ABRANGIDA PELA DEFINIÇÃO DE ATO COOPERADO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA: LC 84/96, ART. 1º, I e II.**

*As chamadas "cooperativas de trabalho", consistentes na associação de profissionais liberais autônomos para a prestação de serviços a terceiros, que são pagos diretamente à pessoa jurídica e por essa distribuídos ou creditados aos associados, estão equiparadas às empresas em geral para os fins do recolhimento da contribuição previdenciária, nos termos da LC nº 84/96, art. 1º, II, porque, nesse mister, não realizam "atos cooperados" na definição do art. 79 da Lei nº 5.764/71. [...]*

O trecho acima citado é até mais prejudicial à Interessada do que o entendimento da primeira instância, uma vez que os clientes das cooperativas não são associados, obviamente. A ementa citada pelo acórdão sugere que toda a receita advinda de pagamentos de mensalidades estaria sujeita à incidência da Cofins.

Entretanto, ao negar provimento à apelação da União e à remessa de ofício, o acórdão manteve os termos da decisão de primeira instância.

Dessa forma, é irretorquível que a matéria foi submetida ao Judiciário, sendo objeto da ação judicial e descabendo sua discussão administrativa.

Em relação à Cofins, portanto, descabe qualquer discussão na via administrativa sobre a matéria, esclarecendo-se que, relativamente à incidência da contribuição sobre a parcela da receita transferida a não cooperados a ação judicial foi desfavorável à

Interessada e, quanto à incidência sobre as sobras ou receitas financeiras, que não se enquadram no conceito de faturamento, lhe foi favorável.

Feitas tais considerações, passa-se à análise do recurso.

Em relação ao recurso de ofício, no tocante à correção dos erros de apuração, a Interessada demonstrou a ocorrência dos erros, conforme ressaltado pelo acórdão de primeira instância, devendo ser mantida a correção.

Quanto às receitas financeiras, em relação à Cofins, a Interessada obteve decisão transitada em julgado, que reconheceu a inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo efetuada pela Lei nº 9.718, de 1998.

Em relação ao PIS, é preciso esclarecer que o art. 62 do novo Regimento Interno do Carf, Anexo II da Portaria MF nº 256, de 2009, dispõe o seguinte:

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

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

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

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Dessa forma, se o STF já houver se pronunciado definitivamente pelo seu plenário a respeito da inconstitucionalidade de lei, o parágrafo único I do artigo acima citado permite que a aplicação da lei seja afastada.

Em 15 de agosto de 2006, publicou-se decisão do Pleno do STF no âmbito dos recursos extraordinários 357.950 e 358.273, transitada em julgado em 5 de setembro, que considerou inconstitucionais as alterações das bases de cálculo do PIS e da Cofins promovidas pela Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º.

O Acórdão e a ementa tiveram as seguintes redações:

*Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, conhecendo do recurso e provendo-o, em parte, e dos votos dos Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, provendo-o, integralmente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Falaram, pela*

---

recorrente, o Dr. Ives Gandra da Silva Martins e, pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente). Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente). Plenário, 18.05.2005.

*Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Eros Grau, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim.*

*Plenário, 15.06.2005.*

*Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º e, ainda, os Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e o Presidente (Ministro Nelson Jobim), que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a*

*Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005.*

*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.*

Portanto, da mesma forma caberia a exclusão das receitas financeiras.

Quanto ao recurso voluntário, em relação ao segundo item descrito no relatório, descabe razão à Interessada.

---

Deve-se esclarecer que essa matéria não foi submetida diretamente ao exame do judiciário na ação relativa à Cofins e, portanto, a análise abaixo efetuada aplica-se a ambos os autos de infração.

Nessa matéria, é importante relembrar que as cooperativas de trabalho médico fazem contratos com terceiros para prestar serviços aos clientes não somente para possibilitar o trabalho do médico associado, mas para se equiparar, em termos de prestação de serviços ao usuário, a um plano de saúde e agir como uma empresa que presta essa modalidade de serviço.

Considere-se ainda que a figura do “ato cooperativo auxiliar” não tem previsão legal, pois é um conceito construído pela doutrina com o fim específico de tentar descharacterizar atos não cooperativos.

Tal figura pode até ser aplicada a outros casos, mas considerar que a todos os serviços prestados por terceiros, como internação em hospitais e tratamento por fisioterapeutas, destinam-se a auxiliar o trabalho do médico é muito pouco razoável. De fato, o médico pode ser o profissional mais importante de um plano de saúde, mas as atividades desenvolvidas pelos demais profissionais e empresas ligados ao plano de saúde não são meros instrumentos para que o médico possa exercer seu trabalho.

Por fim, cabe citar o Acórdão nº 203-10.835, de 28/03/2006, de autoria do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, e em fragmento esclarecedor do voto:

*UNIMED. BASE DE CÁLCULO. PERÍODOS DE APURAÇÃO  
DE 01/2002 A 12/2002. DEDUÇÕES PRÓPRIAS DAS  
OPERADORES DE PLANOS DE SAÚDE. LEI N.º 9.718/98,  
ART. 3º, § 9º.*

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

*Recurso negado.*

*[...]*

*Por último o inciso III, igual à diferença entre duas quantias: 1) a efetivamente paga, pela operadora de plano de saúde cessionária, aos seus conveniados, profissionais e empresas de saúde, relativamente aos eventos realizados com associados de outras operadoras (as cedentes) e 2) a quantia correspondente às importâncias recebidas, pela cessionária, das operadoras cedentes, a título de transferência de responsabilidade ou*

*intercâmbio. Aqui, um esclarecimento: evento é toda e qualquer utilização, pelo beneficiário, das coberturas proporcionadas pelo plano, tais como consultas médicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias etc.*

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

*O que a recorrente pretende deduzir, supostamente amparada no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, é a soma dos valores correspondentes a todos os eventos com os seus associados, clientes do plano de saúde. Como afirma, almeja tributar, quando muito, apenas o valor do seu custo operacional.*

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

De resto, não apresentou a Interessada prova alguma de que tenha incorrido em despesas que, de fato, correspondam à hipótese aventada em seu recurso, conforme prevê o art. 16, III, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Quanto ao primeiro item, relativo à exclusão das sobras “antes da destinação para formação do Fundo de Reserva e Fates”, a Interessada repetiu as argumentações da impugnação, sem demonstrar, na prática, por que o acórdão de primeira instância estaria equivocado, fazendo menção apenas a uma suposta evidência constante dos demonstrativos elaborados pela Fiscalização.

Da análise dos autos, não se conseguiu apurar tais divergências, razão pela qual não se pode concordar com a Interessada.

À vista do exposto e adotando os demais fundamentos do acórdão de primeira instância, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, voto por negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(Assinado digitalmente)

José Antonio Francisco

