



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

Processo n° 10580.720176/2007-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-004.760 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria PIS/Pasep
Recorrente UNIMED DE SALVADOR COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I DO CTN. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

O prazo decadencial para constituição do crédito tributário rege-se pelo artigo 173, inciso I do CTN, quando inexistem pagamentos antecipados, conforme julgamento proferido pelo STJ, no REsp 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 1.036 do CPC, cuja decisão definitiva deve ser reproduzida no âmbito do CARF.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTENTE. EXCLUSÃO DE PARCELAS DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE PREVISTA NO ARTIGO 145 DO CTN

A exclusão de parcelas da base de cálculo requeridas em impugnação não implica a nulidade do auto de infração, mas sua alteração, a teor do artigo 145 do CTN.

BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVA MÉDICA OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. INCIDÊNCIA SOBRE O ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS. CABIMENTO.

As contribuições para o PIS/Pasep e Cofins incidem sobre os atos ou negócios jurídicos praticados por cooperativa prestadora de serviço médico com terceiros tomadores do referido serviço, asseguradas as exclusões e deduções legalmente previstas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA

Incumbe à interessada o ônus processual de provar o direito resistido.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento as parcelas relativas às receitas financeiras, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento e Charles P. Nunes, que negavam provimento quanto à exclusão das receitas financeiras decorrentes da mora no recebimento de mensalidades dos planos de saúde em atraso.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Walker Araújo, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Trata o presente de Auto de Infração para constituição de crédito tributário de PIS/Pasep, relativo ao período de 1º/01/2002 a 31/12/2002. O lançamento ocorreu sobre as receitas contabilizadas nas contas contábeis 3.1.1.01.01 - Receitas de planos de saúde e 3.1.1.01.04 - Receitas Financeiras.

Em impugnação, a recorrente alegou, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração por não permitir o exercício livre de seu direito de defesa e, no mérito, que pratica apenas atos cooperativos, não auferindo lucro, rendas ou receitas e que estas são dos cooperados, bem como a realização de atividades-meio, como propaganda, contratação de terceiros para prestação de serviços auxiliares e atendimento a usuários não cooperados não descaracteriza a impugnante como cooperativa. Por fim, requereu a realização de perícia contábil.

A DRJ proferiu o Acórdão nº 08-18-957, julgando a impugnação improcedente.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário alegando em síntese:

"1- nulidade da autuação em razão da não segregação dos atos não cooperativos erro e incerteza na determinação da base de cálculo. Precedente da CSRF Acórdão nº 910100.212, de 27/07/2009;

2- improcedência da autuação no que toca ao mês de janeiro de 2002. Ocorrência da decadência (art. 150 do CTN);

3- improcedência da autuação em razão do erro na determinação da base de cálculo, que foi majorada pela falta de exclusão das receitas provenientes de atos cooperativos, de

outros valores que não representam receita (compra de planos de saúdes pelos cooperados, descontos incondicionais, vendas do ativo permanente, reversões de provisões e recuperação de créditos baixados, resultados positivos de avaliação de investimentos, receita financeiras e sobras destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do Fates) e das parcelas previstas no § 9º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, acrescido que foi pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001."

Reiterou, ao final, a necessidade de realização de diligência fiscal.

Na sessão de 28/11/2012, o julgamento foi convertido em diligência mediante a Resolução nº 3302-000.262, para que fossem tomadas as seguintes providências abaixo transcritas:

"(a) a Recorrente seja intimada a esclarecer, no prazo de 30 dias, quais valores compõe a rubrica contábil referente ao custo com atos cooperados. Ainda, especificamente, esclareça a Recorrente se dentre estas receitas estão os custos com rede própria. Caso negativo, indique a Recorrente onde estão, exatamente, registrados estes custos nos Documentos Contábeis trazidos à colação, apresentando, para tanto, planilha demonstrativa.

(b) a autoridade administrativa deverá analisar as informações apresentadas pela Recorrente em relação ao item 'a' e elaborar parecer conclusivo no sentido de localizar os valores referentes ao custo com rede própria da Recorrente.

(c) ainda, a autoridade administrativa deverá verificar o quanto alegado pela Recorrente em seu recurso voluntário às fls. 167, acerca dos pagamentos realizados entre as Unimed (de uma Unimed à Outra), uma vez que de acordo com o Balancete juntado aos autos houve receitas de intercâmbio. Neste aspecto, o que se questiona é: Houve pagamento de uma Unimed para outra? As ditas "receitas de intercâmbio" referem-se a este tipo de pagamento? Solicita-se que a autoridade administrativa elabore Parecer Conclusivo.

Por seu turno, a autoridade fiscal elaborou relatório fiscal no qual informou que a recorrente fora intimada via AR, tendo este sido devolvido com a informação "mudou-se". Assim, procedeu-se à intimação da recorrente por edital, bem como notificou-se via postal o liquidante em 13/02/2004, Sr. José Sinvaldo Oliveira da Silva, para, caso desejasse, comparecesse à Delegacia para retirar uma cópia do Termo de Diligência, que continha os elementos solicitados, informando, ao final, que o liquidante não compareceu.

Na forma regimentar, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso interposto atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Em preliminar, a recorrente alega a nulidade da autuação por ter a autoridade fiscal segregado os atos cooperativos dos atos não cooperativos. Destaca-se, de plano, que o Auto de Infração contém os requisitos legais exigidos no artigo 10 do Decreto 70.235/72 e foi lavrado por pessoa competente, não ocorrendo qualquer nulidade nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972

Verifica-se, ademais, que a questão é de mérito. De fato, como reconhecido na própria peça recursal, a autoridade fiscal considerou as duas receitas tributadas como atos não cooperativos, a saber, receitas de vendas de plano de saúde e receitas financeiras, cuja sujeição à tributação será discutida no mérito, o que não implica qualquer nulidade, mas, eventualmente, alteração no lançamento, conforme disposto no inciso I do artigo 145 do CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Assim, afasta-se a nulidade arguida.

Em seguida, a recorrente pugnou pela decadência do lançamento em relação à competência de janeiro de 2002, uma vez que a ciência ocorreu em 23/02/2007, incidindo, pois, a regra insculpida no §4º do artigo 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A matéria "decadência do direito de constituir crédito tributário" encontra-se pacificada no STJ, com o julgamento do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática prevista no artigo 543-C do antigo CPC (recursos repetitivos), cuja decisão definitiva deve ser reproduzida nos julgamentos deste Conselho, por força da aplicação do artigo 62 do Anexo II do RICARF. Transcreve-se a ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege

de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Assim, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário dos tributos sujeitos a pagamento antecipado (lançamento por homologação) rege-se pelo art. 150, §4º, do CTN, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em dolo, fraude ou simulação. Inexistindo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o prazo passa a ser regido pelo art. 173, inciso I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), ou seu parágrafo único, se verificada a existência de medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento.

Verifica-se na planilha de apuração de débito (e-fl. 19) que não houve informação sobre qualquer pagamento realizado pela recorrente, nem sua peça recursal traz qualquer menção a sua ocorrência. Destarte, não tendo havido prova da existência de qualquer pagamento relativo à competência janeiro/2002, o prazo decadencial rege-se pela regra do artigo 173, inciso I, do CTN e não pelo §4º do artigo 150, como alegado pela recorrente.

No mérito, a recorrente defende a exclusão das parcelas de responsabilidades cedidas, parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades, previstas no §9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, além da venda de planos de saúde aos próprios cooperados, os descontos incondicionais, as receitas decorrentes das vendas para o ativo permanente, os resultados positivos de avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e de lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição e que tenham sido computados como receita, as reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda (não representam ingresso de novas receitas), previstas no §2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, as receitas financeiras, as sobras destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do Fates (art. 28 da Lei 5.764/71) e pede que seja determinada a realização de diligência para se determinar a correta base de cálculo.

As receitas autuadas foram a venda de planos de saúde - conta 3.1.1.01.01 e as receitas financeiras - 3.1.1.01.04.

Quanto a estas últimas, procede a impugnação da recorrente. De fato, a autuação fundamentou a apuração da base de cálculo no artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, incluindo seu §1º. Ocorre que referido parágrafo teve a inconstitucionalidade reconhecida nos *leading cases* RREE nº 346.084/PR; nº 357.950/RS; nº 358.273/RS; e nº 390.840/MG, e assentada no RE 585.235-1/MG, com repercussão geral reconhecida, nos termos da seguinte ementa:

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

Tal decisão deve ser reproduzida nos julgamentos administrativos no âmbito deste Conselho, conforme disposto no §2º do artigo 62 do Anexo II do atual RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015.

As receitas financeiras decorreram de mora em recebimentos em atraso, descontos obtidos e rendas de aplicações financeiras, não configurando, pois, atividade típica da cooperativa e devem ser excluídas da base de cálculo.

Concernente às demais exclusões, necessário, antes expor o entendimento sobre a sujeição das receitas de vendas de plano de saúde à tributação do PIS/Pasep e da Cofins. A matéria foi objeto de deliberação nesta turma em recentes julgados, especialmente o Acórdão nº 3302-003.136, processo nº 16682.720633/2014-50, cujas razões externadas pelo Conselheiro José Fernandes do Nascimento transcrevo abaixo e as adoto como razão de decidir, nos termos do §1º do artigo 50 da Lei nº 9.784/1999:

"1) Da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o ato cooperativo próprio e impróprio.

Com base no artigo 79 da Lei 5.764/1971 e baseado em doutrina, a recorrente alegou que não havia incidência tributária das referidas contribuições sobre os atos cooperativos principais e auxiliares, porque os valores decorrentes de tais atos não representavam faturamento/receita bruta da atividade exercida pelas cooperativas, mas meros ingressos, sem exteriorização de conteúdo econômico inerente à atividade mercantil.

Para a recorrente, os atos praticados pelas cooperativas médicas dividir-se-iam em atos cooperativos (principais e auxiliares) e atos não cooperativos. Os primeiros, segundo a recorrente, estavam fora do campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por conseguinte, a receita bruta deles advinda não integrava a base de cálculo dessas contribuições.

A definição de atos cooperativos adota pela recorrente compreende todos aqueles praticados com o objetivo de realizar o objeto social da cooperativa e os dividiu em atos principais e auxiliares. Os atos cooperativos principais eram aqueles praticados entre cooperativa e cooperado e os auxiliares os praticados entre cooperativa e terceiros ou entre terceiros e cooperados. Já os atos não cooperativos seriam aqueles que não

tivessem vinculação direta com o objeto da cooperativa, ou seja, os negócios estranhos ao objeto social da cooperativa.

Tal entendimento, indubitavelmente, amplia o alcance definição legal de ato cooperativo apresentada no art. 79 da Lei 5.764/1971, que tem o seguinte teor, in verbis:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Por se tratar de definição veiculada em diploma legal, em razão do disposto no art. 26-A do Decreto 70.235/1972, aos integrantes deste Conselho é expressamente vedada afastá-la, em detrimento de qualquer outra apresentada na doutrina ou na jurisprudência, por mais bem elaborados ou “judiciosos” que sejam. E a propósito, depois de intensa controvérsia, essa também é a definição de ato cooperativo que, ao final, prevaleceu no âmbito da jurisprudência dos tribunais superiores, conforme a seguir demonstrado.

Assim, com base no referido preceito legal, as sociedades cooperativas só praticam dois tipos atos ou negócios, a saber: a) os atos cooperativos (típicos, internos ou próprios), celebrado entre a cooperativa e o cooperado ou ainda entre a cooperativa e outra cooperativa a ela associada, para a consecução dos objetivos sociais; e b) atos não cooperativos (atípicos, externos ou impróprios) aqueles praticados com terceiros (não cooperados ou associados), ainda que para a consecução dos objetivos sociais.

Além disso, o parágrafo único do art. 79 em comento, deixa claro que somente o ato cooperativo não implica operação de mercado, o que, em regra, assegura-o possível de adequado, mas não privilegiado, tratamento tributário, conforme previsto no art. 146, III, “c”, da CF/1988; a contrario sensu, o ato não cooperativo tem natureza de operação de mercado, o que, em regra, submete-o a normal tratamento tributário. A propósito, a lei atualmente vigente (Lei 5.764/1971), que dispõe sobre o regime das sociedades cooperativas, expressamente, prevê a tributação das receitas/resultados obtidos com os atos não cooperativos, nos termos dos arts. 86 e 111, a seguir transcritos:

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

Especificamente em relação à tributação das receitas auferidas pelas cooperativas pela Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, depois de longa discussão sobre a matéria, no âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos RREE 598.085/RJ e 599.362/RJ, realizado sob regime de repercussão geral, nas assentadas dos dias 5 e 6 de novembro do corrente ano, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) deu provimento aos recursos interpostos pela Fazenda Nacional, para reconhecer que as receitas das cooperativas auferidas da prestação serviços a terceiros estava sujeita à tributação das referidas contribuições. E esse entendimento, sabidamente, por determinação regimental, deve ser replicado nos julgamento deste Conselho.

Em apertada síntese, nos referidos julgados, por unanimidade, o que raro em matéria tributária, o plenário do STF manifestou o entendimento que:

a) a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins submetem-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma ratio quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), e que havia sim incidência das referidas contribuições sobre atos ou negócios jurídicos praticados por cooperativa prestadora de serviço com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas;

b) a Lei 5.764/1971 foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com o status de lei ordinária e que o seu artigo 79 apenas definia o que seria ato cooperativo, sem nada definir quanto ao regime de tributação das cooperativas;

c) a alegação de que as sociedades cooperativas não possuíam faturamento, nem receita e, por essa característica, não estavam sujeitas à incidência de qualquer tributo sobre suas atividades principais e acessórias, levava ao mesmo resultado prático de se conferir a elas, sem expressa autorização constitucional, imunidade tributária;

d) o tratamento tributário adequado ao ato cooperativo era questão política que deveria ser resolvida na esfera competente, logo eventual insuficiência de normas não poderia ser tida por violadora do princípio da isonomia; e

e) não havia hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, conseqüentemente, seria possível que uma lei formalmente complementar, mas materialmente ordinária, fosse revogada por lei ordinária, o que teria ocorrido no caso da revogação da isenção veiculada na Lei Complementar 70/1991 pela Medida Provisória 1.859/1999 e reedições seguintes, até a redação definitiva dada pela Medida Provisória 2.158-35/2001, que validamente operaram a derrogação da norma concessiva de isenção da Cofins para as sociedades cooperativas.

Para mais detalhes sobre entendimento esposado pelo STF nos referidos julgados, seguem reproduzidos, respectivamente, os enunciados das ementas dos citados RREE 598.085/RJ e 599.362/RJ:

RE 598.085/RJ:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. COOPERATIVA DE TRABALHO. SOCIEDADE COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. POSTO REALIZAR COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (NÃO COOPERADOS) VENDA DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS SUJEITA-SE À INCIDÊNCIA DA COFINS, PORQUANTO AUFERIR RECEITA BRUTA OU FATURAMENTO ATRAVÉS DESTES ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE “ATO NÃO COOPERATIVO” POR EXCLUSÃO, NO SENTIDO DE QUE SÃO TODOS OS ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (COOPERADOS), EX VI, PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS TOMADORAS DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL (ISENÇÃO DA COFINS) PREVISTO NO INCISO I, DO ART. 6º, DA LC Nº 70/91, PELA MP Nº 1.858-6 E REEDIÇÕES SEGUINTE, CONSOLIDADA NA ATUAL MP Nº 2.158-35. A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O ART. 146, III, “C”, DA CF/88, DETERMINANTE DO “ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO”, AINDA NÃO FOI EDITADA. EX POSITIS, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. As contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma ratio quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo colegiado.

2. O princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas.

3. O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitória, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997.

4. O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios

fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88. O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995).

5. A Lei nº 5.764/71, que define o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo (artigos 79, 85, 86, 87, 88 e 111), e as leis ordinárias instituidoras de cada tributo, onde não conflitem com a ratio ora construída sobre o alcance, extensão e efetividade do art. 146, III, c, CF/88, possuem regular aplicação.

6. Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex vi, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada.

7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais.

8. A Suprema Corte, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 15-08-2006, e 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 01-09-2006, assentou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços.

9. Recurso extraordinário interposto pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), com fulcro no art. 102, III, "a", da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, verbis: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA. LEI Nº. 5.764/71. COFINS. MP Nº. 1.858/99. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 1º (INCONSTITUCIONALIDADE). NÃO-INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS. 1. A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16/12/1998) não tem força para legitimar o texto do art. 3º, § 1º, da Lei nº. 9.718/98, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação, em 28 de novembro de 1998. 2. 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. (RREE. 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG) 3. Prevalece, no confronto com a Lei nº. 9718/98, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins o disposto no art. 2º da Lei nº 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. 4. Os atos cooperativos (Lei nº. 5.764/71 art. 79) não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas. Não compõem, portanto, o fato impositivo para incidência da Cofins. 5. Em se tratando de mandado de segurança, não são devidos honorários de advogado. Aplicação das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ. 6. Apelação provida. (fls. 120/121).

10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362-RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, notadamente acerca da controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998.

11. Ex positis, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta. (RE 598085, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015) - Grifos não originais.

RE 599.362/RJ:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. Afrenta ao princípio da isonomia. Inexistência.

1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional

concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes.

2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção.

3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais.

4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.

5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.

6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.

7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).

8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional.

9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada

segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto.

10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração. (RE 599362, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015) - Grifos não originais.

Em suma, da leitura dos referidos enunciados, extrai-se que, diferentemente do alegado pela recorrente, para a firme jurisprudência do STF os atos cooperativos (próprios ou internos) são aqueles realizados pela cooperativa com os seus próprios associados (cooperados) na busca dos seus objetivos sociais, e que as receitas provenientes dos atos (negócios jurídicos) praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviço integram o campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Especificamente no que tange à receita auferida pelas cooperativas médicas, operadoras de plano de saúde, decorrentes da venda de plano de saúde a terceiros não cooperados, a matéria foi objeto de julgamento, sob regime de repercussão geral, no âmbito do referenciado RE 598.085/RJ, e a decisão foi no sentido de que tais receitas integravam a base de cálculo das referidas contribuições, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas.

[...]

2) Da natureza jurídica da operação de venda de planos de saúde pelas cooperativas operadoras de plano de saúde.

[...]

[...]. Nos termos do caput do art. 79 da Lei 5.764/1971 os atos cooperativos são somente aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados e entre as cooperativas associadas entre si, para a consecução dos objetivos sociais da correspondente cooperativa. Logo, os atos ou negócios praticados pelas cooperativas com terceiros não são atos cooperativos.

Assim, os atos praticados entre as cooperativas médicas e terceiros adquirentes de planos de saúde, por ser ato não cooperativo, caracteriza-se como operação de mercado, nos termos do art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/1971, em decorrência, as receitas auferidas da realização dos referidos negócios integram o campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Ainda sobre assunto, cabe ressaltar a evolução porque passou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que, inicialmente, afastou a referida definição legal de ato cooperativo, e adotou definição de sentido e alcance ampliado defendido por parte relevante da doutrina, de que o ato cooperativo deve abarcar o conjunto de atos praticados pela entidade cooperativa com os associados (cooperados) ou não, que se revelem imprescindíveis para a consecução de seus objetivos sociais, conforme se infere do excerto extraído do voto condutor do REsp 903.699/RJ1, que segue transcrito:

Extrai-se do raciocínio jurídico do ilustre Professor, portanto, que o conceito legal de ato cooperativo deve abarcar o conjunto de atos praticados pela entidade cooperativa em nome dos cooperados, e em benefício desses, com pessoas físicas ou jurídicas não–associadas, sem intuito de lucro nem receita, que se revelem imprescindíveis para a consecução de seus objetivos sociais, que é o de auxiliar os associados, organizando e planejando suas operações coletivas, ainda que tais atos se apresentem, aparentemente, atípicos.

Nesse diapasão, não destoaria do conceito de ato cooperativo a venda de bens ou serviços dos associados por intermédio da cooperativa, pois em conformidade com o seu mister, sendo certo que o resultado positivo obtido nessa operação não importa em receita da sociedade, pois transferido, proporcionalmente, a cada um dos cooperados.

Porém, atualmente, a jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que ato cooperativo é somente aquele praticado entre a sociedade cooperativa e associados (cooperados) ou entre cooperativas associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Portanto, em consonância com os termos da definição veiculada no caput do art. 79 da Lei 5.764/1971. A título de exemplo cita-se o acórdão proferido no REsp 829.458/MG, de onde se extrai a parte relevante do enunciado da ementa que segue transcrito:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PIS SOBRE FATURAMENTO E SOBRE FOLHA. INCIDÊNCIA. COOPERATIVAS MÉDICAS. UNIMED. REPASSES PELOS SERVIÇOS PRESTADOS POR PROFISSIONAIS COOPERADOS E NÃO COOPERADOS À CLIENTELA DA OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. RECEITAS DAS PRÓPRIAS ENTIDADES E NÃO DOS PROFISSIONAIS. PRECEDENTES DO STJ E DO STF. DESPROVIMENTO DO RECURSO.

[...]

REPASSES AOS MÉDICOS NÃO COOPERADOS:
INCIDÊNCIA

18. Como já dito em tópico anterior, a fundamentação integral do Min. Castro Meira e parte dos argumentos da Min. Eliana Calmon estavam centrados no entendimento de que os arts. 2º e

3º, § 9º, III, da Lei 9.718/1998 veiculariam base legal de dedução de valores no que se refere aos repasses aos médicos da base de cálculo do PIS-Faturamento.

19. Sabe-se que atos não cooperativos são tributados normalmente. A própria recorrente afirma em sua inicial, a saber: "Em decorrência da natureza sui generis das sociedades cooperativas, estas sempre tiveram um regime tributário próprio, no qual o ato cooperativo não sofre a incidência de tributos, e os atos não cooperativos são submetidos normalmente à tributação" (fl. 5).

20. Isso, aliás, está previsto expressamente no art. 2º, § 1º, da Lei 9.715/1998, a saber: "§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados" (grifo nosso).

21. O STJ, por sua vez, sempre decidiu que os serviços prestados por cooperativas médicas a terceiros (não associados) são passíveis de incidência de PIS, justamente porque aí se tem ato não cooperativo, conforme os seguintes julgados: a) REsp 746.382/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 12.9.2006, DJ 9.10.2006, p. 279; b) AgRg no AREsp 170.608/MG, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 9.10.2012, DJe 16.10.2012; c) AgR nos EDcl no REsp 84.75/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 16.3.2011; d) AgRg no Ag 1386385/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 2.6/2011, DJe 9.6.2011.

22. Em relação à própria Unimed, na condição de operadora de plano de saúde, a Segunda Turma decidiu na mesma linha acima: "O fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados inviabiliza a configuração como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente" (AgRg no REsp 786.612/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17.10.2013, DJe 24.10.2013).

23. Presente esse contexto, interpretar o art. 3º, § 9º, III, da Lei 9.718/1998 como benefício fiscal (dedução da base de cálculo) em favor dos repasses feitos pela Unimed aos médicos não cooperados seria contrariar o longo histórico de precedentes do STJ sobre a matéria. A discussão sempre foi saber se os valores recebidos pela Unimed de clientes e repassados a médicos cooperados seriam passíveis de incidência do PIS, ou não. Não as quantias referentes aos não cooperados.

24. Além disso, se o STJ entender pela exclusão da base de cálculo dos valores repassados aos não associados, com espeque no art. 3º, § 9º, III, da Lei 9.718/1998, estará incidindo em flagrante contradição. É que soa ilógico admitir a tributação do valor que vai ser repassado ao médico cooperado, conforme esta própria Segunda Turma está decidindo, inclusive com base em

julgados do STF, e afastar a tributação do que for transferido ao médico não cooperado.

25. Se o STJ e STF se posicionaram no sentido de que os valores recebidos das cooperativas médicas dos seus clientes são receitas das próprias entidades e não dos médicos associados, com mais razão ainda os valores que serão repassados aos não associados.

26. Recurso Especial desprovido. (REsp 829.458/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/04/2015, DJe 24/11/2015) grifos não originais

Não é demais esclarecer que esta mudança de entendimento na jurisprudência do STJ decorreu dos recentes julgados do STF, proferidos em regime de repercussão geral, nos RREE 599.362/RJ e 598.085/RJ, em que decidido que as sociedades cooperativas médicas têm suas receitas brutas submetidas à incidência da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins, na forma do ordenamento em vigor, sobre os atos praticados por cooperativas com terceiros tomadores de serviços dos cooperados, conforme explicitado no tópico precedente.

Dessa forma, em consonância com a atual jurisprudência consolidada do STF e do STJ, tem-se que os valores das mensalidades recebidos pelas cooperativas médicas dos seus clientes beneficiários, provenientes da venda de planos de saúde, são receitas das próprias entidades cooperativas e não dos médicos que lhe são associados, como entende a recorrente. Ademais, tais receitas não são provenientes de atos cooperativos, como defende a recorrente, mas de atos não cooperativos, porque não são provenientes de atos ou negócios realizados entre a cooperativa e terceiros, que não os associados (cooperados) ou cooperativas associadas, conforme definição veiculada no caput do art. 79 da Lei 5.764/1971.

Dada essa condição, os valores das mensalidades pagas pelos filiados ao plano de saúde, indubitavelmente, representam receita bruta da recorrente proveniente de atos não cooperativos e, nessa condição, integram a base de cálculo das referidas contribuições, nos termos art. 2º, combinado com o caput do art. 3º, ambos da Lei 9.718/1998, porém, fica assegurado às entidades cooperativas médicas, operadoras de plano de saúde, as deduções gerais, previstas no § 2º, e as deduções específicas, previstas no § 9º, ambos do art. 3º da Lei 9.718/1998."

De fato, existem quatro recursos extraordinários sobre o tema: RREE 598.085/RJ, 599.362/RJ, 597.315/RJ e 672.215/CE, sendo que o RE 598.085/RJ e RE 672.215/CE versam especificamente sobre cooperativas de trabalho médico, enquanto os outros dois sobre outras cooperativas de trabalho.

Os RREE 597.315/RJ e 672.215/CE não possuem decisão de mérito, enquanto o RE 598.085/RJ está em julgamento de embargos opostos pelas partes, ao passo que o RE 599.362/RJ transitou em julgado em 25/11/2016, no qual restou assentado a incidência da

contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros, nos termos da seguinte ementa:

EMENTA

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Artigo 146, III, c, da CF/88. Possibilidade de tributação do ato cooperativo. Cooperativa. Contribuição ao PIS. Receita ou faturamento. Incidência. Fixação de tese restrita ao caso concreto. Embargos acolhidos sem efeitos infringentes.

1. A norma do art. 146, III, c, da Constituição, que assegura o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, é dirigida, objetivamente, ao ato cooperativo, e não, subjetivamente, à cooperativa.

2. O art. 146, III, c, da CF/88, não confere imunidade tributária, não outorga, por si só, direito subjetivo a isenções tributárias relativamente aos atos cooperativos, nem estabelece hipótese de não incidência de tributos, mas sim pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo, dispondo que lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto.

3. O tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é uma questão política, devendo ser resolvido na esfera adequada e competente, ou seja, no Congresso Nacional.

4. No contexto das sociedades cooperativas, verifica-se a materialidade da contribuição ao PIS pela constatação da obtenção de receita ou faturamento pela cooperativa, consideradas suas atividades econômicas e seus objetos sociais, e não pelo fato de o ato do qual o faturamento se origina ser ou não qualificado como cooperativo.

5. Como, nos autos do RE nº 672.215/CE, Rel. Min. Roberto Barroso, o tema do adequado tratamento tributário do ato cooperativo será retomado, a fim de se dirimir controvérsia acerca da cobrança de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, incidentes, também, sobre outras materialidades, como o lucro, tendo como foco os conceitos constitucionais de “ato cooperativo”, “receita de atividade cooperativa” e “cooperado” e, ainda, a distinção entre “ato cooperado típico” e “ato cooperado atípico”, proponho a seguinte tese de repercussão geral para o tema 323, diante da preocupação externada por alguns Ministros no sentido de adotarmos, para o caso concreto, uma tese minimalista:

“A receita ou o faturamento auferidos pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se inserem na materialidade da contribuição ao PIS/Pasep.”

6. Embargos de declaração acolhidos para prestar esses esclarecimentos, mas sem efeitos infringentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 323 da repercussão geral, em acolher os embargos de declaração para prestar esclarecimentos, sem efeitos infringentes, fixando tese nos seguintes termos: “A receita auferida pelas cooperativas de trabalho decorrente dos atos (negócios jurídicos). firmados com terceiros se insere na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP”.

Brasília, 18 de agosto de 2016.

MINISTRO DIAS TOFFOLI

Relator

Verifica-se que os ministros deixaram a controvérsia sobre a distinção entre atos típicos e atípicos, bem como a possibilidade de incidência das contribuições sobre o ato cooperativo para o julgamento do RE 672.215/CE. Não obstante, a decisão proferida no RE 599.362/RJ deve ser reproduzida nas decisões deste Conselho, de acordo com o artigo 62 do Anexo II do RICARF. Destarte, entendo que as receitas decorrentes das vendas de planos de saúde a terceiros não cooperados é sujeita à incidência das contribuições, admitidas as exclusões previstas em lei.

Pontue-se, ainda, que o STJ julgou o REsp nº 1.164.716/MG, transitado em julgado em 22/06/2016 e submetido à sistemática de recursos repetitivos, na qual restou decidido que os atos cooperativos não implicam operações de compra e venda e não se sujeitam à incidência de PIS/Pasep e Cofins, conforme ementa abaixo transcrita:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parág. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3a. Região) e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Sustentaram, oralmente, a Dra. HERTA RANI TELES, pela recorrente, e o Dr. JOÃO CAETANO MUZZI FILHO, pela interessada: ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS - OCB

Brasília/DF, 27 de abril de 2016 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

Assim, embora, aparentemente, contraditório com o julgado no RE 598.085/RJ, tal decisão deve ser reproduzida nos julgamentos proferidos por este Conselho, de acordo com o artigo 62 do Anexo II do RICARF, pois aquele recurso extraordinário ainda não é definitivo. O fato é que a decisão final sobre o tema, aparentemente, ocorrerá no julgamento do 672.215/CE. Enquanto isso, devem ser aplicadas as decisões proferidas no RE 599.362/RJ e REsp 1.164.716/MG.

Concluindo, as receitas de vendas de planos de saúde a terceiros não cooperados é ato não cooperativo e deve compor a base de cálculo das contribuições. Porém, é de se reconhecer que não compõem a base de cálculo as receitas de vendas de planos de saúde aos próprios cooperados, as parcelas previstas no §9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, as

exclusões previstas nos incisos I a IV do §2º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998¹ e as sobras destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do Fates (art. 28 da Lei 5.764/71), de que trata o §2º do artigo 1º da Lei nº 10.676/2003.

Entretanto, todas estas exclusões foram solicitadas pela recorrente mediante a realização de diligência, pois nem em impugnação nem no recurso voluntário, trouxe qualquer elemento que demonstrasse tais valores. Assim, a Resolução nº 3302-000.262 decidiu pela realização da diligência, na qual a recorrente poderia demonstrar os custos previstos no §9º do artigo 3º e quaisquer outros valores que entendesse excluídos da base de cálculo.

No entanto, a recorrente, embora intimada na pessoa jurídica, e na pessoa física do liquidante, não demonstrou qualquer interesse processual em provar suas alegações e demonstrar as parcelas que deveriam ser excluídas, não se desincumbindo do ônus que lhe cabia, a teor do artigo 333, inciso II do anterior Código de Processo Civil, atual artigo 373, inciso II da Lei nº 13.105/2015 (novo CPC) e do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, não sendo possível, por falta de comprovação, prover parcialmente o recurso voluntário no mérito, com exceção da exclusão das receitas financeiras.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao provimento ao recurso voluntário, para excluir do lançamento as parcelas relativas às receitas financeiras.

(assinado digitalmente)

¹ I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (Vide Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000) (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Processo nº 10580.720176/2007-36
Acórdão n.º **3302-004.760**

S3-C3T2
Fl. 280

Paulo Guilherme Déroulède