



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

Processo nº 10580.720177/2007-81
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº 3301-01.555 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2012
Matéria COFINS - AI
Recorrente UNIMED DE SALVADOR COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

LANÇAMENTO. NULIDADE. SEGREGAÇÃO DE RECEITAS.

A falta de segregação das receitas decorrentes de atos cooperativos e não cooperativos, para apuração do crédito tributário lançado e exigido, não constitui motivo de nulidade do lançamento.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/01/2002

DECADÊNCIA. TRIBUTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO

No julgamento do Resp 973.733/SC, sob o regime do art. 543-C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a contagem do prazo quinquenal de que a Fazenda Pública dispõe para a constituição de crédito tributário sujeito a lançamento por homologação, nos casos em que não houve pagamento, deve ser efetuada nos termos do art. 173, I, do CTN; assim, em face do disposto no art. 62-A do RICARF, adota-se para o presente julgamento, aquela decisão, afastando a suscitada decadência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

SOCIEDADE COOPERATIVA. SUJEIÇÃO.

As sociedades cooperativas estão sujeitas ao pagamento da Cofins sobre o faturamento mensal, assim entendido, a receita bruta operacional de prestação de serviços, independentemente de decorrem de atos cooperativos ou não, com as exclusões expressamente elencadas na legislação de regência dessa contribuição.

BASE CÁLCULO. COOPERATIVAS OPERADORAS DE PLANO DE SAÚDE. CUSTOS. EXCLUSÕES.

Os custos dos serviços prestados, tais como os pagamentos aos médicos cooperados, hospitais, laboratórios e clínicas radiológicas, não configuram indenizações correspondentes a eventos ocorridos, efetivamente pagos, deduzidos das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades; assim, não são passíveis de dedução da base de cálculo da contribuição por falta amparo legal.

BASE DE CÁLCULO. AMPLIAÇÃO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. EXCLUSÃO.

No julgamento do RE 585.235-QO/MG, julgado sob o regime do art. 543-B da Lei nº 8.869, de 11/01/1973 (CPC), o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 que ampliou a base de cálculo da Cofins; assim, em face do disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf), aplica-se ao presente julgamento, aquela decisão, excluindo-se da base de cálculo da contribuição outras receitas, ou seja, as receitas não operacionais.

BASE DE CÁLCULO. FUNDOS. RESERVA LEGAL. FATES.

Excluem da base de cálculo da contribuição os valores das sobras destinadas ao Fundo de Reserva Legal e ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates).

BASE. EXCLUSÕES LEGAIS. PROVAS. ÔNUS.

Cabe ao requerente o ônus de provar que valores amparados na legislação de regência da contribuição não foram excluídos da base de cálculo utilizada para apurar o crédito tributário lançado e exigido.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto Relator. Vencido o conselheiro Antônio Lisboa Cardoso.

(Assinado Digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

(Assinado Digitalmente)

Jose Adão Vitorino de Moraes – Redator - Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Possas, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Paulo Guilherme Déroulède e Andréa Darzé Medrado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ Fortaleza que julgou improcedente a impugnação interposta contra o lançamento da contribuição para o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 25/08/2012 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS, Assinado digitalmente em 24/09/2012 por JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS, Assinado digitalmente em 24/09/2012 por RODRIGO DA COSTA POSSAS

Impresso em 18/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Financiamento da Seguridade Social (Cofins), referentes aos fatos geradores dos meses de competência de janeiro a dezembro de 2002.

O lançamento decorreu da falta de pagamento e declaração da contribuição devida mensalmente, apurada com base nas receitas escrituradas, conforme descrição dos fatos enquadramento legal às fls. 10/11 e Termo de Verificação Fiscal às fls. 13/14, partes integrantes do auto de infração.

Inconformada com a exigência do crédito tributário, a recorrente interpôs impugnação (fls. 51/66), alegando razões assim resumidas por aquela DRJ:

“A impugnante é pessoa jurídica constituída sob a forma de COOPERATIVA, criada na forma da Lei nº 5.764 de 16.12.71, a qual, nos termos de sua ementa, ‘define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas e dá outras providências’;

De acordo com o art. 1º da referida Lei, ‘compreende-se como Política Nacional de Cooperativismo a atividade decorrente de iniciativas ligadas ao sistema cooperativo, originárias do setor público ou privado, isoladas ou coordenadas entre si, desde que reconhecido seu interesse público’;

Já o art. 4º da mesma Lei estabelece que as cooperativas sejam constituídas de pessoas ‘com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência’, com o objetivo de prestar serviços aos associados, tornando-as, assim, distintas das demais sociedades;

A impugnante foi criada sob a forma de cooperativa de trabalho médico, conforme provam os documentos anexos, estando expresso no estatuto social (art. 2º) que seu objetivo é a ‘congregação do integrante da profissão médica, para sua defesa econômico-social, proporcionando-lhes condições para o exercício de sua atividade e aprimoramento do serviço de assistência médico-hospitalar’;

A impugnante, para o cumprimento de seu objetivo, tem, de um lado, seu quadro específico de cooperados, todos médicos, com suas respectivas especialidades e seus próprios endereços e, do outro lado, o quadro de usuários que, ao seu livre arbítrio, escolhem os médicos cooperados que lhes dará os atendimentos desejados.

Para o efetivo funcionamento do sistema cooperativista, ligando o médico cooperado ao usuário paciente (beneficiário), a impugnante mantém uma estrutura administrativa, com quadro de pessoal específico, em face do que recolhe todos os respectivos tributos devidos. Ainda para cumprir seu objetivo estatutário, a impugnante firma, ‘em nome dos seus cooperados’, convênios com clínicas e hospitais, conforme previsão expressa do art. 2º e seus parágrafos.

Não obstante toda essa situação perfeitamente definida e de fácil identificação, a Receita Federal, ávida de captação de recursos, fecha os olhos à atividade social cooperativista exercida pela impugnante e investe contra ela, procurando impor-lhe uma condição que não lhe é própria e, pior ainda, investe contra a impugnante, de forma totalmente ilegal e inconstitucional, desconstituindo sua condição de cooperativa e considerando-a mera empresa mercantil.

Trata-se, evidentemente, de uma atitude, no mínimo ilegal, pois os pressupostos da impugnada não têm competência, muito menos legitimidade, para a prática desse ato, até mesmo porque demonstram desconhecer todo o arcabouço

normativo, doutrinário e jurisprudencial atinente às cooperativas de trabalho médico, fundamentos jurídicos essenciais ao deslinde da presente demanda administrativa e necessária à respectiva desconstituição do auto de infração lavrado.

A hipótese de incidência que a Receita Federal busca aplicar à impugnação é arbitrária, pois está embasada no §1º, do art. 2º, da Lei nº 9.718 sem observar as nuances do caso concreto – existência ou não de fato gerador. Ora, o recolhimento do PIS deve ser feito com base no faturamento apresentado pela pessoa jurídica, porém a impugnante não possui qualquer receita, portanto não há fato gerador do tributo.

Apesar de todo o respaldo constitucional (inciso XVIII do art. 5º, o art. 146, inciso III, alínea 'c', o §2º do art. 174, todos da Constituição Federal), bem como o respaldo legal (Lei Federal 5.764/71) de proteção às cooperativas, a simples existência de dispositivo legal fazendo previsão de hipótese de incidência do referido tributo não transforma, necessariamente, a impugnante em devedora do tributo que lhe quer impor, por falta do elemento básico, indispensável e essencial à existência de qualquer tributo, a receita correspondente – seu fato gerador – e esta não existe, no caso em apreço.

Ora, a impugnante é cooperativa, ou seja, é pessoa jurídica que, em nome dos seus cooperados **'se obriga a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, SEM OBJETIVO DE LUCRO'** (art. 3º da Lei 5.764/71), não existindo, portanto, qualquer tipo de receita por ela auferida.

Como se vê, apesar do conteúdo do §1º do art. 2º da Lei nº 9.715/98, a impugnante é referendada pelo seu estatuto, revelando sem qualquer sombra de dúvida que foi organizada nos termos da Lei 5.764/7 e que, ao praticar sua atividade essencial, integrada pelos denominados atos cooperativos, **NÃO AUFERE LUCROS, RENDAS ou RECEITAS.**

Tenha-se presente que a impugnante, como cooperativa de prestação de serviços médicos que é, apenas pratica **ATOS COOPERATIVOS**, que **não realiza o fato gerador da hipótese de incidência dos tributos exigidos pela União Federal**, que são, por conseguinte, indevidos, sendo certo que não é correto estabelecer, pelo simples fato de haver previsão legal para tributar, que tenha a impugnante incorrido para fazer gerar o tributo, inexistindo argumento legal que mantenha a sustentação ao presente auto de infração.

Entenda-se que as operações realizadas entre a cooperativa e os médicos cooperados configuram atos cooperativos principais e as operações de contratação de serviços credenciados, pela sociedade, configuram atos cooperativos auxiliares, mas todos eles integram, necessariamente, o gênero atos cooperativos, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/71. Referir-se, como procede a impugnada, aos atos da impugnante como **'atos estranhos à finalidade da cooperativa'** é desconhecer a verdadeira e legítima natureza jurídica das cooperativas, tal como isto vem bem explicado na narrativa dos fatos acima.

Ora, o referido tributo incide apenas sobre as atividades comerciais com repercussão econômica, da nada adiantando que a Receita Federal trate do assunto de forma diversa, ou queira impor a suposta percepção de rendimentos à impugnante, que é cooperativa e que, também em razão dessa natureza jurídica não possui qualquer tipo de faturamento. É bom se lembrar do conhecido e vetusto brocardo jurídico **'ad impossibilia nemo tenetur'** – não se pode fazer o impossível.

Nessa mesma esteira de raciocínio há o posicionamento do próprio Poder Judiciário (impossibilidade de tributar), primeiro porque a fiscalização promovida

pela impugnada não indicou que tenha a impugnante percebido qualquer tipo de receita, segundo porque bastou por utilizar de dispositivo que permita a tributação da cooperativa, sem que fosse analisado, no caso concreto, se houve, em efetivo, tal fato gerador.

Ademais, o lançamento fiscal é inválido, porque a Receita Federal tem utilizado a Autuação Fiscal para descaracterizar os atos praticados pela impugnante, sem realização de qualquer tipo de perícia, sendo aquele um procedimento inadequado para o fim visado. Para obtenção do resultado pretendido, a impugnada deveria instaurar o devido processo legal administrativo, em condições que permitissem à impugnante exercer livremente o seu direito de defesa.

Reforce ainda que a autuação não é procedimento idôneo para declarar a descaracterização do perfil do contribuinte, pois o seu objeto é legalmente definido (art. 142 do CTN). O Fisco não pode descartar atos constitutivos de uma pessoa jurídica como imprestáveis, a não ser que seja mostrado algum vício nulificador; também não pode atribuir ao contribuinte status diverso do decorrente de seus atos de constituição, a não ser que se demonstre que esses documentos são desmerecedores de fé; também não pode pressupor ou decretar arbitrariamente a presunção de recebimento de rendimentos.

(...).”

Analisada a impugnação, aquela DRJ julgou-a improcedente, mantendo a exigência do crédito tributário, conforme acórdão nº 08-18.956, datado de 30/09/2010, às fls. 140/154, sob as seguintes ementas:

“COFINS. SOCIEDADE COOPERATIVA. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. BASE DE CÁLCULO.

Conforme a legislação de regência, a base de cálculo da COFINS devida pelas pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as sociedades cooperativas, é calculada com base no seu faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, assim considerada a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, só sendo permitidas as exclusões determinadas legalmente.

FALTA DE RECOLHIMENTO DA COFINS. CAPITULAÇÃO LEGAL. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Estando a penalidade aplicada prevista em lei, não há o que cogitar, em âmbito administrativo, a respeito de violação aos princípios da proporcionalidade ou razoabilidade.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Prescinde-se da realização de perícia técnica, quando o deslinde do litígio depende de questões estritamente de direito e os elementos constantes dos autos são suficientes para firmar o convencimento do julgador.”

Cientificada dessa decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário (fls. 161/170), requerendo, em preliminar, a nulidade do lançamento sob o argumento de que, na apuração do crédito tributário, não foram segregadas as receitas decorrentes de atos cooperativos e de atos não cooperativos, tributando a sua totalidade, inclusive, as receitas

financeiras; e, no mérito: I) a decadência quinquenal do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente à competência de janeiro de 2002, nos termos do CTN, art. 150, §4º; II) erro na determinação da base de cálculo, pelo fato de ter sido incluído receitas financeiras e não ter sido excluídos os valores das corresponsabilidades cedidas; das contraprestações pecuniárias destinadas à constituição de provisões técnicas; e do valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades, nos termos dos §§ 2º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, tais como: a) valores decorrentes de compra do plano de saúde pelos próprios cooperados (ato cooperativo típico); b) descontos incondicionais; c) receitas de vendas de ativo permanente; d) 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; e) reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda; f) receitas financeiras; e, g) sobras destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do Fates.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

I - Preliminar

A suscitada preliminar de nulidade do lançamento sob o argumento de que, na apuração do crédito tributário, não foram segregadas as receitas decorrentes de atos cooperativos e de atos não cooperativos, tributando a sua totalidade, inclusive, as receitas financeiras, não constitui motivo de nulidade do lançamento e não tem amparo legal.

Segundo o Decreto nº 70.235, de 1972, somente são nulas as autuações lavradas por pessoa incompetente, assim dispondo:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

(...).

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

O auto de infração em discussão foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, servidor competente para exercer fiscalizações externas de pessoas jurídicas e, se constatadas infrações à legislação tributária, tais falta de declaração/pagamento de tributos devidos, por parte da fiscalizada, tem competência legal para a sua lavratura, com o objetivo de constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício.

No auto de infração em discussão está demonstrada e fundamentada a infração imputada à recorrente, falta de declaração e pagamento da Cofins incidente sobre o faturamento mensal, nos termos da Lei nº 9.718, de 27/11/1998.

Possíveis incorreções e/ ou deficiências não os tornam nulos nem anuláveis e sim defeituosos ou ineficazes até as suas retificações.

Quanto às receitas financeiras questionadas, nesta fase recursal, e demais receitas não operacionais, serão excluídas da base de cálculo da contribuição e os valores lançados e exigidos sobre elas serão excluídos do crédito tributário, não trazendo quaisquer prejuízos à recorrente. Já às receitas decorrentes de atos cooperativos, ao contrário do seu entendimento, conforme será demonstrado no julgamento das questões de mérito, a seguir, compõem a base de cálculo da Cofins.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade do lançamento.

II - Mérito.

As questões de mérito, nesta fase recursal, se restringem à: II-a) decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente à competência de janeiro de 2002; II-b) sujeição da recorrente à Cofins; II-c) base de cálculo; II-d) demais exclusões elencadas em lei; e, II-e) exclusão de outras receitas (financeiras).

II - a) decadência

A recorrente suscitou a decadência do direito de a Fazenda constituir a parte do crédito tributário correspondente à competência de janeiro de 2002, defendendo a aplicação da contagem do prazo quinquenal, nos termos do CTN, art. 150, § 4º.

No julgamento do Resp 973.733/SC, sob o regime do art. 543-C do CPC, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que a contagem do prazo quinquenal de que a Fazenda Pública dispõe para a constituição de crédito tributário sujeito a lançamento por homologação, nos casos em que não houve pagamento, deve ser efetuada nos termos do art. 173, I, do CTN, sob a seguinte 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 inoocorre, 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).

(...).

No presente caso, não houve pagamento algum por conta da contribuição lançada e exigida para o mês de competência de janeiro de 2002. Assim, por força do disposto no art. 62-A do RICARF, adota-se para o presente julgamento, aquela decisão. O prazo limite de que a Fazenda dispunha para a constituição do crédito tributário referente àquela competência seria 1º/01/2008, na prática 31/12/2007. Como a recorrente foi cientificada na data de 23/02/2007, não há que se falar em decadência.

II - b) sujeição da recorrente à Cofins

As sociedades cooperativas, como pessoas jurídicas de direito privado, estão sujeitas à Cofins com incidência cumulativa nos termos da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, que assim dispõe:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§1º (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

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;

III - (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

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

(...).

§9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir:

I - co-responsabilidades cedidas;

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas;

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

(...).

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.”

Ora, segundo estes dispositivos legais, as sociedades cooperativas estão sujeitas ao pagamento da Cofins, como todas as pessoas jurídicas de direito privado, incidente sobre seu faturamento mensal, independentemente, de as receitas decorrerem de atos cooperativos, todas estão sujeitas a esta contribuição.

II - c) base de cálculo

Quanto à base de cálculo, para sua apuração, além de exclusões gerais que beneficiam todas as pessoas jurídicas, previstas nos incisos I e II do § 2º do art. 3º, citado e transcrito acima, para as sociedades cooperativas de serviços médicos, além das exclusões previstas nestes incisos, são também permitidas as exclusões previstas para as operadoras de planos de assistência à saúde e mais a exclusão específica prevista no art. 1º da MP nº 101, de 30/12/2002, convertida na Lei nº 10.676, de 22/05/2003, com vigência a partir de 26/10/1999, que assim dispõe:

“Art. 1º As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

*§1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no **caput** somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.*

*§2º Quanto às demais sociedades cooperativas, a exclusão de que trata o **caput** ficará limitada aos valores destinados a formação dos Fundos nele previstos.*

§3º O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.”

Segundo estes dispositivos legais, as exclusões previstas são aquelas neles elencadas.

Conforme se verifica do procedimento administrativo fiscal, mais especificamente do Termo de Verificação Fiscal às fls. 13/17 e dos demonstrativos de apuração da contribuição lançada às fls. 18/20, o autuante excluiu todos valores efetivamente contabilizados e classificados nos incisos I, II e III do § 2º, e nos incisos I a III do § 9º, ambos do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, citados e transcritos anteriormente. Contudo, não excluiu os valores destinados à constituição do Fundo de Reserva Legal e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social.

Assim, devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição da contribuição referente à competência do mês de março de 2002 os valores destinados aos destinados aos Fundos de Reserva Legal e de Assistência Técnica, Educacional e Social.

Em relação às demais exclusões suscitadas, com exceção de outras receitas que será tratada em tópico específico neste julgamento, não estão amparadas nos dispositivos legais citados e transcritos anteriormente.

Ao contrário do defendido pela recorrente, o inciso III (valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, deduzidos das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades), não se refere aos custos dos serviços prestados (CSP).

Para melhor esclarecimento desse inciso, tomamos a liberdade de transcrever parte do voto do Ilmo. Conselheiro Dr. Emanuel Carlos Dantas de Assis, sobre esta mesma matéria, proferido no Acórdão nº 203-10.842, datado de 28/03/2007, por meio do qual os então Membros da 3ª Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuinte, por unanimidade de votos, negaram provimento ao recurso respectivo recurso, de cujo julgamento este Relator participou, e adotamos para o presente caso:

“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 contabilizados nas rubricas relacionadas às fls. 118/119. Afirma que “A recorrente deduziu, da base de cálculo da contribuição depositada em juízo, os valores correspondentes a custos ou despesas decorrentes de prestação de serviços médicos ou auxiliares, ponto pacífico no processo.” (fl. 295, vol. II).

Ou, nos dizeres da fiscalização, “O contribuinte entendeu deduzir da base de calculo os pagamentos de custos e despesas incorridas ou pagas a seus fornecedores e associados pela retribuição dos serviços, em resumo, deduziu da Receita Bruta os custos e despesas...” (fl. 169).

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)."

Também, no julgamento de um outro recurso voluntário sobre esta mesma matéria, inclusive interposto por uma cooperativa de serviços médicos, como no presente caso, esta Primeira Turma Ordinária, por unanimidade de votos, negou-lhe provimento, nos termos do acórdão nº 3301-00.669, de relatoria do então Ilustre Conselheiro Maurício Taveira e Silva, de cujo voto tomo a liberdade de adotar e transcrever a parte pertinente a este julgamento:

"Assim, sobre essa questão, exclusões previstas no art. 3º, § 9º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001, cabem algumas considerações.

A interessada apresentou um extenso arrazoado visando a dar uma amplitude maior à interpretação do inciso III, do § 9º do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, de modo a excluir a totalidade dos seus gastos sob o argumento da necessidade das deduções na base de cálculo da contribuição em função da diferença entre "entradas" e "receita". Nessa toada, tendo em vista que os ingressos na sociedade estão sempre predestinados à cobertura de despesas correlatas ao atendimento médico, como exames, hospitais, medicamentos e, por fim, destinados aos próprios médicos, não restaria o que tributar tornando, assim, as cooperativas isentas do pagamento do PIS e da Cofins. Esta não foi a lógica que o legislador optou. Embora mencionado anteriormente, repise-se, o ICMS, ainda que indiscutivelmente apenas transite pelo caixa das empresas, ainda assim integra o faturamento e, portanto, compõe a base de cálculo destas contribuições."

(...)."

Adotar o entendimento da recorrente de excluir da base de cálculo da Cofins os custos dos serviços prestados (CSP) implica transformar o fato gerador desta contribuição de faturamento mensal em lucro operacional bruto.

No entanto, desde a instituição daquela contribuição pela LC nº 70, de 31/12/1991, até o advento da Lei nº 9.718, de 1998, a base de cálculo eleita, tanto por aquela lei complementar (art. 2º), como por esta lei ordinária (art. 3º), foi o faturamento mensal, assim entendido a receita bruta operacional e não o lucro operacional.

Dessa forma, em relação às exclusões previstas no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não há quaisquer valores adicionais a serem deduzidos.

IV - d) demais exclusões previstas em lei

Em relação às demais exclusões suscitadas: receitas de vendas de ativo permanente; 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; e reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda, conforme demonstrado e provado no Termo de Verificação Fiscal às fls. 13/17 e demonstrativos de apuração da contribuição às fls. 18/20, o

autuante apurou e calculou a base de cálculo da Cofins sobre receitas de serviços e outras receitas que foram obtidas a partir dos balancetes apresentadas pela recorrente.

Em seu recurso voluntário, não alegou nem apresentou provas de que aqueles foram contabilizados erradamente e/ ou que incluíam valores referentes às suscitadas exclusões.

O ônus de provar direito alegado é de quem alega, conforme dispõe a legislação, Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, art. 16, III, e Leis nº 9.784, de 29/01/1999, art. 36, e nº 5.869, de 11/01/1973 (Código de Processo Civil), art. 333, II.

Dessa forma, não tendo a recorrente apresentado provas de que as receitas operacionais brutas escrituradas em seus balancetes englobavam as suscitadas exclusões, não há como retificar as bases de cálculo utilizadas na apuração da contribuição lançada.

V - exclusão de outras receitas.

Já em relação à exigência da Cofins com incidência cumulativa, sobre receitas não operacionais, no presente caso, outras receitas, com base no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, em face do disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Ricarf), deve ser adotada a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE 585.235-QO/MG, sob o regime do art. 543-B da Lei nº 8.869, de 11/01/1973 (CPC), em que foi reconhecida a inconstitucionalidade daquele parágrafo que havia ampliado a base de cálculo das referidas contribuições.

Dessa forma, as parcelas da contribuição apuradas e exigidas sobre outras receitas deverão ser excluídas do crédito tributário em discussão.

Em face do exposto e de tudo o mais que consta dos autos, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário apenas e tão somente para reconhecer o direito de a recorrente excluir da base de cálculo da Cofins, referente à competência de março 2002, os valores das sobras que foram destinados aos Fundos de Reserva Legal e de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), e, ainda, o direito de excluir da base de cálculo de todos os meses, objeto do lançamento em discussão, os valores de outras receitas, inclusive financeiras, cabendo à autoridade administrativa competente retificar o lançamento, segundo esta decisão, exigindo o valor do crédito tributário retificado, acrescido das cominações legais, multa de ofício e juros de mora à taxa Selic.

(Assinado Digitalmente)

José Adão Vitorino de Moraes - Relator