



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

**Processo nº** 10735.720074/2011-96  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-002.870 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de março de 2016  
**Matéria** Auto de Infração PIS e Cofins  
**Recorrente** UNIMED PETROPOLIS COOPERATIVA DE TRABALHO MEDICO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

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 decorrerem de atos cooperativos ou não, com as exclusões expressamente elencadas na legislação de regência dessa contribuição.

DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. LEI 9.718/98

As operadoras de planos de assistência a saúde, inclusive cooperativas, podem deduzir na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, as deduções previstas no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, valores estes que já foram considerados no lançamento fiscal, conforme verificado em diligência realizada por determinação do CARF.

RETENÇÃO NA FONTE. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.

Cabe ao contribuinte no momento da impugnação trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

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

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

SOCIEDADE COOPERATIVA. SUJEIÇÃO.

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

DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. LEI 9.718/98

As operadoras de planos de assistência a saúde, inclusive cooperativas, podem deduzir na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, as deduções previstas no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, valores estes que já foram considerados no lançamento fiscal, conforme verificado em diligência realizada por determinação do CARF.

**RETENÇÃO NA FONTE. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.**

Cabe ao contribuinte no momento da impugnação trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A Conselheira Maria Eduarda acompanhou pelas conclusões.

Andrada Márcio Canuto Natal – Presidente e relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Francisco José Barroso Rios, Semíramis de Oliveira Duro e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

## Relatório

Por economia processual e por bem relatar os fatos até aquele momento adoto o relatório elaborado pela DRJ/Rio de Janeiro I, abaixo transcrito:

1. Versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado em nome do contribuinte Unimed Petrópolis Cooperativa de Trabalho Médico, pertinente à falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade (COFINS) de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, conforme elementos acostados às fls. 4043 a 4059, no valor de R\$ 10.015.064,43, incluindo principal e juros de mora calculados até 30/12/2010.

2. Às fls. 4027 a 4042, consta o Auto de Infração pertinente à falta de recolhimento da Contribuição para o Pis de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, no valor de R\$ 1.721.519,64, incluindo principal e juros de mora calculados até 30/12/2010.

2. Na Descrição dos Fatos dos respectivos lançamentos, a Autoridade Fiscal que procedeu aos trabalhos de apuração do lançamento esclarece que o valor foi apurado de acordo com o contido no Termo de Verificação Fiscal.

3. No Termo de Verificação Fiscal às fls 3981 a 3989, consta que:

3.1 Os lançamentos referem-se às diferenças de Pis faturamento e Cofins não declaradas.

3.2 O contribuinte declarou e recolheu a Contribuição para o Pis sobre a folha de pagamentos, entretanto não recolheu qualquer valor a título de Pis faturamento, bem como nenhum valor foi declarado ou recolhido a título de Cofins.

3.3 Os primeiros demonstrativos das bases, elaborados pela fiscalizada, não atendiam aos termos da intimação. Isto porque cada demonstrativo limitava-se a indicar, a cada mês, o total das receitas e, a seguir, um valor bastante elevado a título de "exclusões admitidas às sociedades cooperativas". Não foi informada a natureza das exclusões consideradas, nem tampouco as rubricas contábeis correspondentes. As exclusões computadas representavam valores elevados, que quase absorviam as receitas auferidas em cada mês. Em contato telefônico, foi obtida a informação de que os valores das exclusões eram resultado de um cálculo de rateio.

3.4 A empresa utilizou, na apuração das bases de PIS/COFINS, metodologia inteiramente diversa daquela prevista na legislação aplicável. Os valores denominados "exclusões permitidas às sociedades cooperativas", nos demonstrativos da contribuinte, nada mais são que as receitas que esta atribuiu a atos cooperativos (principais e auxiliares). A contribuinte calculou o PIS FATURAMENTO apenas com base nas demais receitas, isto é, aquelas atribuídas a atos não cooperativos.

3.5 Nos anos 2006 e 2007, a contabilidade da UNIMED PETRÓPOLIS não segregava as receitas e despesas entre atos cooperativos principais, cooperativos auxiliares e não cooperativos; o critério adotado pela empresa foi o de rateio, utilizando-se a proporção das despesas com pagamentos a médicos cooperados, hospitais, clínicas, laboratórios e médicos não cooperados (despesas dos grupos 41, 43 e 44). Este critério é demonstrado nas denominadas Planilhas de Cálculo dos

Rateios. As referidas planilhas demonstram que a contribuinte classificou as despesas da seguinte maneira:

- . Ato Cooperativo Principal (ACP) pagamentos a médicos cooperados e demais despesas diretas;
- . Ato Cooperativo Auxiliar (ACA) pagamentos a hospitais, laboratórios e clínicas;
- . Ato Não Cooperativo (ANC) pagamentos a médicos não cooperados.

3.6 Com base nesta classificação, apurava-se o percentual de cada categoria no total dos pagamentos do mês. Em seguida, os percentuais apurados eram aplicados ao total das receitas, chegando-se, assim, aos valores de receitas com atos cooperados e não cooperados considerados pela contribuinte.

3.7 No ano de 2008, adotou-se o Plano de Contas Padrão da ANS, com a contabilização já segmentada entre atos cooperativos principais, auxiliares e não cooperativos.

3.8 A sistemática adotada não tem relação com a legislação aplicável, no período fiscalizado. O PIS FATURAMENTO e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas, permitidas exclusões e deduções expressamente previstas em lei.

3.9 Lavrou-se o Termo de Intimação 5 (ciência em 04/10/2010), solicitando a apresentação de demonstrativo que identificasse os valores efetivamente passíveis de exclusão ou dedução, nos termos da lei. O Termo relacionou as exclusões e deduções admitidas, a fim de que a contribuinte indicasse aquelas a que teria direito, em cada período de apuração, com a correspondente rubrica contábil.

3.10 Em resposta, a fiscalizada apresentou planilha denominada "Pagamento dos Eventos". Esta planilha relaciona os eventos pagos pela cooperativa a cada mês, bem como os valores recebidos pela cooperativa em ressarcimento, por intercâmbio (co-responsabilidade). Estes são os dados necessários para apurar a dedução prevista na Lei 9.718/98, art. 3º, § 9º, III:

*"§ 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:*

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

3.11 Conferindo a planilha "Pagamento dos Eventos" com balancetes e Razões, verificou-se que a contribuinte considerou, como eventos efetivamente pagos, em cada período, os valores lançados a débito das contas de Passivo que registram os eventos a pagar: produção a pagar de hospitais, laboratórios e serviços, médicos cooperados e não-cooperados (2.2.1.1.1.1.11 a 2.2.1.1.1.1.23). Como valores ressarcidos, foram considerados os lançamentos a crédito da conta de Ativo que registra os Intercâmbios a Receber (1.2.3.7.3.1.11.1.1.01).

3.12 Foram analisados os Razões das contas em questão, e verificou-se a adequação do critério adotado pela contribuinte. Os débitos efetuados contra as

contas de Produção a Pagar/Eventos a Liquidar (Passivo) correspondem, quase exclusivamente, ao pagamento das referidas obrigações. De forma semelhante, os créditos efetuados contra a conta de Intercâmbio a Receber (Ativo) correspondem, quase inteiramente, a ressarcimentos recebidos, no contexto de co-responsabilidade. As eventuais diferenças correspondem a glosas de pouca expressão, no contexto dos valores movimentados.

3.13 Os balancetes contábeis permitiram identificar outros valores passíveis de exclusão/dedução, na forma da lei. Passou-se, então, a reconstituir as bases de cálculo de PIS e COFINS do período fiscalizado, apurando os valores de PIS FATURAMENTO e COFINS devidos, conforme demonstrativos das bases de cálculo mensais, partes integrantes deste auto. Verificando que a fiscalizada declarou valores de PIS, nas DCTF de JAN/2006 a DEZ/2008, bem como efetuou os correspondentes recolhimentos, embora sob o código 8301 (PIS FOLHA), elaborou-se demonstrativo de apuração das diferenças de PIS FATURAMENTO devidas e não declaradas, o qual também é parte integrante deste auto de infração. Estas diferenças são objeto de lançamento de ofício. Quanto à COFINS, a fiscalizada não declarou valores em DCTF, razão pela qual os valores devidos são integralmente lançados de ofício.

4. Às fls. 4177 a 4282, foram anexadas as impugnações aos lançamentos. Nestas o contribuinte alega, em síntese, que:

4.1 A atuação não tem o menor suporte jurídico, pois a COFINS não incide sobre a atuação da Requerente, pois esta se enquadra na disposição contida no art. 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70/91, cuja vigência é incontestável em face das manifestações jurisprudenciais.

4.2 A Medida Provisória nº 1858/99 (que revogou o referido inciso I, do art. 6º), no seu artigo 15, determina que serão excluídos da base de cálculo das cooperativas os valores que a Unimed recebe em nome dos associados, o que torna essas parcelas (denominadas de ingressos, ou seja, receitas em nome de terceiros) não incidentes do tributo.

4.3 Como cooperativa singular, atua exclusivamente no repasse aos seus associados (cooperados) das quantias recebidas dos usuários inerentes à sua atividade objeto (planos de saúde).

4.4 Não foi considerada, também, a circunstância sucessiva que determinaria a redução da base de cálculo, em face do objeto econômico da impugnante (operadora de planos de saúde classificada de acordo com a Lei n. 9.656/98). Ou seja, mesmo que considerada como da cooperativa, a base de cálculo do tributo seria reduzida, pois a mesma MP acima indicada determina que, do faturamento, sejam excluídos o custo dos serviços assistenciais prestados aos pacientes (usuários dos planos de saúde). Nesse sentido é o artigo 2º, § 8º, da Medida Provisória n. 1.858/99, que altera o artigo 3º, § 9º, III, da Lei n. 9.718/98.

4.5 A auditoria fiscal não levou em consideração os créditos da Requerente relativos à indevida retenção do tributo na fonte (pelas empresas contratantes), conforme comprovam os documentos inclusos.

4.6 Deve ser decretada a nulidade dos lançamentos, exonerando a Unimed da absurda quantia que lhe está sendo cobrada.

4.7 Não incidência tributária sobre a produção dos cooperados, pois é uma sociedade cooperativa, do ramo de trabalho, estando classificada como cooperativa

singular, conforme dispõe o art. 6º, inciso I, da Lei n. 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas). Atua como "operadora de planos de saúde", estando inscrita na Agência Nacional de Saúde Suplementar ANS.

4.8 As Unimeds, enquadradas como cooperativas de trabalho, não têm fins lucrativos e não possuem receita de sua atividade operacional, pois agem sempre em nome dos médicos cooperados.

4.9 Não existe incidência tributária sobre a sua atuação econômica, pois os tributos recaem exclusivamente sobre os médicos (sócios cooperados).

4.10 A Medida Provisória 1858/99, depois de várias reedições, transformada na Medida Provisória nº 2.158-35/2001, revogou a não incidência (tratada como isenção) contida no inciso I, do art. 6º, da LC 70/91, mas esta revogação foi considerada inconstitucional pelo Superior Tribunal de Justiça (Resp. 2002/00819215, Rel. Min. Luiz Fux).

4.11 Sem entrar no mérito da inconstitucionalidade da revogação do inciso I, do artigo 6º, da LC 70/91, o art. 15 da MP que hoje vigora, reduz a base de cálculo do COFINS e do PIS das sociedades cooperativas, dispondo que estas *"poderão excluir da base de cálculo"* desses tributos *"os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa"*, compreendendo como produto evidentemente a atividade dos sócios cooperados (art. 15, inciso I, da MP 1858/99).

4.12 Ainda que opere com planos de saúde, é uma cooperativa, cuja tributação segue a regra prevista no artigo 15, inciso I, da Medida Provisória n. 1.858/99. Entretanto, mesmo considerada como operadora de planos de saúde, os tributos federais (PIS/COFINS) não incidiriam sobre a totalidade da arrecadação da impugnante, tendo em vista a regra contida no artigo 2º, § 8º, da Medida Provisória 1858/99, que alterou a redação do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98. Segundo esta regra, as operadoras de planos de saúde poderão deduzir da base de cálculo desses tributos, além de outras parcelas, o valor relativo ao custo dos serviços (indenização correspondente aos eventos ocorridos). A disposição é clara e não permite tergiversações: *"§ 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, deduzidos das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades"*.

4.13 A base de cálculo da contribuição nunca seria o valor recebido pela Unimed das contratações realizadas em nome de seus sócios, pelo enquadramento da Requerente como "operadora de planos de saúde". A regra que trata da base reduzida das operadoras não foi considerada pela auditoria fiscal.

4.14 Como o faturamento da Requerente é realizado em nome de seus sócios, não ocorre a implicação tributária ora questionada, razão pela qual a cobrança objeto da autuação é absolutamente indevida e não poderá prosperar.

4.15 As cooperativas de trabalho não são titulares da receita decorrente da sua atividade objeto, pois esta (contratos de planos de saúde) é realizada pelos médicos cooperados (a Unimed apenas os representa nas contratações), obviamente não estão enquadradas na circunstância hipotética que dá origem à implicação tributária estabelecida na regra da COFINS.

4.16 Se não possui receita da sua atividade objeto, pois os recebimentos são realizados para os associados (médicos cooperados), o tributo objeto da autuação é indevido.

4.17 A Requerente, como cooperativa de trabalho (acima de se enquadrar como operadora nas atividades legalmente abrangidas pela Lei n. 9.656/98), está abrangida pela não incidência definida no art. 15, da Medida Provisória nº 2.158-35, especificamente pelo "caput" do artigo e pelo seu inciso I, pelos quais se conclui que a atividade econômica realizada pela cooperativa em nome dos seus sócios não está incluída na sua receita bruta ou faturamento, para os fins dos artigos 2º e 3º, da Lei n. 9.718/98.

4.18 Não incidência dos tributos federais nos mais recentes pronunciamentos dos tribunais federais e do Superior Tribunal de Justiça.

4.19 Os ingressos recebidos em nome dos cooperativos devem ser excluídos da base de cálculo da COFINS e do PIS, visto que não são legalmente considerados como receita da sociedade.

4.20 A autuação não pode prosperar, devendo ser anulada por ato do Órgão Julgador de Primeira Instância dessa Delegacia.

5. Ao final, requer, com o provimento da impugnação, que o Órgão Julgador se digne decretar que não incide a COFINS/PIS e os valores provenientes da atuação dos sócios da Impugnante, reconhecendo que a atividade desta consiste em organizar as atividades que envolvam os interesses dos médicos cooperados sua área de atuação, estabelecida no Estatuto Social.

A DRF/Rio de Janeiro I, ao julgar a referida impugnação proferiu acórdão cuja ementa transcreve-se abaixo:

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

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

*COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. INCIDÊNCIA.*

*Incide a Cofins sobre a receita bruta auferida pela Cooperativa,  
deduzidas as exclusões admitidas na legislação em vigência.*

*DEDUÇÕES PREVISTAS EM MEDIDA PROVISÓRIA*

*As deduções da base de cálculo da contribuição previstas na  
Medida Provisória 2.158-35/2001 não se aplicam às  
cooperativas prestadoras de serviços médicos.*

*RETENÇÃO NA FONTE. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.*

*Cabe ao contribuinte no momento da impugnação trazer ao  
julgado todos os dados e documentos que entende  
comprovadores dos fatos que alega.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. INCIDÊNCIA.*

*Incide a Contribuição para o Pis sobre a receita bruta auferida pela Cooperativa, deduzidas as exclusões admitidas na legislação em vigência.*

**DEDUÇÕES PREVISTAS EM MEDIDA PROVISÓRIA**

*As deduções da base de cálculo da contribuição previstas na Medida Provisória 2.158-35/2001 não se aplicam às cooperativas prestadoras de serviços médicos.*

**RETENÇÃO NA FONTE. ALEGAÇÃO SEM PROVAS.**

*Cabe ao contribuinte no momento da impugnação trazer ao julgado todos os dados e documentos que entende comprovadores dos fatos que alega.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Não concordando com referido julgamento, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual repete basicamente as mesmas teses trazidas na impugnação e que podem assim ser resumidas:

a) que diferentemente de uma sociedade mercantil a expectativa da cooperativa é o serviço prestado aos cooperados e não o lucro e, sendo assim, não pode haver incidência tributária para atos cooperados;

b) cita os artigos 43 e 44 do CTN que tratam da incidência do IRPJ para concluir "... tendo em vista as entidades cooperativas serem, pela previsão da lei de regência, sociedades sem fins lucrativos – uma vez criadas, única e exclusivamente, para fins sociais – e considerando a base de cálculo do imposto de renda levar em conta a obtenção de lucro, logo elas não estão sujeitas ao recolhimento desse imposto incidente sobre a renda, bem como de seus reflexos, traduzidos estes nas tributações pertinentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, COFINS E PIS”;

c) defende que as cooperativas não têm receita ou faturamento, base imponible do PIS e da Cofins, pois à luz da Lei nº 5.764/71, art. 79, parágrafo único, o ato cooperativo não implica “operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, de forma a não motivar a produção de receita ou de faturamento para a cooperativa”;

d) faz todo um estudo legislativo, doutrinário e jurisprudencial, para demonstrar o conceito de ato cooperativo. Que numa visão dinâmica, a sociedade cooperativa realiza os ‘negócios-fim’ e os ‘negócios-meio’, sendo os primeiros relativos àquelas operações para as quais a cooperativa foi criada e os segundos seriam os negócios auxiliares, ou seja, são aqueles necessários para a ocorrência dos negócios-fim. Não seriam as práticas principais, entretanto imprescindíveis para que essas se realizem. Neste sentido defende que os atos com não cooperados, como os serviços de laboratórios, clínicas e hospitais inserem-se nos chamados negócios-meio pois não podem ser apartados dos serviços prestados pelos cooperados e, portanto não seria legítimo a classificação destes serviços como atos não-cooperativos;

e) que a receita federal “persiste na autuação dessas entidades sob o fundamento de que, resultante dessas transações, ter-se-ia um ato, na verdade, não cooperativo, por consubstanciar-se em atividade ‘estranha’ à finalidade da cooperativa. Um arrematado despropósito”;

f) que “não é dado ao fisco, visando, única e exclusivamente, à imposição fiscal, descaracterizar a natureza jurídica das entidades cooperativas utilizando-se do próprio documento de autuação – até porque seu objeto é legalmente definido pelo art. 142, do CTN – sem, para tanto, instaurar o devido processo legal administrativo”. Ao fazer desta forma não é oportunizado ao contribuinte a prática do seu direito de contraditório e ampla defesa insculpido no art. 5º, LV da Constituição Federal;

g) alega inconstitucionalidade formal da Medida Provisória nº 1858-6/1999, atual MP nº 2.158-35/2001, já que revogou a isenção da Cofins prevista na LC nº 70/91. Cita jurisprudência do STJ no sentido de que esta revogação fere o princípio da hierarquia das leis;

h) volta a alegar a inconstitucionalidade formal da MP nº 1858/99 e reedições, desta vez por violar o art. 246 da CF, pelo qual “é vedada a adoção de Medida Provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de Emenda Constitucional promulgada a partir de 1995”;

i) que a auditoria fiscal desconsiderou os créditos da impugnante relativo às retenções do tributo na fonte, conforme provam os documentos inclusos.

A PGFN apresentou Contra-razões ao recurso voluntário que, após repassar a legislação de alcance da tributação do PIS e da Cofins e a jurisprudência sobre o assunto, defende a manutenção integral das autuações diante das seguintes conclusões:

i) após a MP 1.858-9/99, atual MP nº 2.158-35/01, a tributação incide sobre atos cooperados e não cooperados, com as exclusões legais gerais das pessoas jurídicas, das cooperativas e das operadoras de planos de saúde (regime cumulativo);

ii) Como a receita da Unimed Petrópolis decorre da comercialização de planos de saúde, o que configura faturamento, por ser prestação de serviço, bem como considerando que a comercialização de planos de saúde se caracteriza como ato de mercancia (RESp 237348), deve ser mantida a autuação, tendo em vista se tratar de faturamento.

Este processo foi colocado em julgamento em sessão do dia 29/01/2014, oportunidade em que foi editada a Resolução CARF nº 3301-000186, a qual determinou a realização de diligência com o seguinte fim, abaixo transcrito:

"Sendo assim, resguardando os interesses da Fazenda Nacional, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, para que a autoridade lançadora faça os ajustes ao lançamento tributário, considerando a interpretação dada pelo § 9ºA do art. 3º da Lei nº 9.718/98 incluído pelo art. 19 da Lei nº 12.873, de 25/10/2013.

Do resultado dos ajustes apresentar relatório circunstanciado ao recorrente, abrindo-lhe prazo legal para manifestação se assim lhe convier."

Como visto, a turma julgadora entendeu que com a edição do art. 19 da Lei nº 12.873/2013, parte do lançamento poderia ser afetado em face do novo entendimento a respeito do que seria os eventos ocorridos de que trata o inc. III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Em atendimento ao determinado na citada Resolução, foi elaborado Relatório Fiscal de Encerramento de Diligência, fls. 4505/4511, o qual teve a seguinte conclusão, abaixo transcrita:

(...)

Analisando os demonstrativos e demais documentos que integram o auto de infração, concluímos que o lançamento de ofício está em perfeita consonância com a nova interpretação, representada pelo art. 3º, § 9º, III e § 9ºA. As bases de cálculo elaboradas pela Fiscalização, que serviram de base ao lançamento ora recorrido, contemplaram as deduções calculadas pela empresa, deduções estas que correspondiam, por seu turno, à *totalidade* dos eventos efetivamente pagos, menos os valores ressarcidos por co-responsabilidade. Vale dizer, foram contemplados os custos decorrentes de assistência prestada tanto a clientes da própria operadora como a clientes de outras operadoras, por co-responsabilidade.

Concluímos, portanto, que não há ajustes a efetuar no lançamento de ofício, como decorrência da nova redação do art. 3º da Lei 9.718/98, dada pelo art. 19 da Lei 12.873/2013.

(...)

O contribuinte foi cientificado deste relatório em 10/03/2015 e não apresentou qualquer manifestação no prazo regulamentar.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isto dele tomo conhecimento.

De plano afastado a alegação do contribuinte de que a fiscalização não considerou nos autos de infração do PIS e da Cofins os valores destes tributos retidos na fonte. O contribuinte fez esta alegação em sua impugnação, sendo que a DRJ a indeferiu afirmando que o sujeito passivo não apresentou qualquer prova desta alegação.

Repete o mesmo argumento em seu recurso voluntário e, novamente, não traz qualquer elemento de prova a este respeito. Portanto, por total insuficiência de provas, há que ser indeferido esta pretensão.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, o contribuinte foi autuado por falta de declaração e recolhimento do PIS e da Cofins incidentes sobre o seu faturamento mensal, deixando claro que esta incidência independe “de a receita decorrer de venda de produtos ou serviços fornecidos por/para associados ou por terceiros não-associados, pois a tributação alcança a totalidade das receitas auferidas, com as exclusões/deduções permitidas em lei”. Esclarece ainda que as bases legais da tributação são os art. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, com redação dada pela Medida Provisória 2.158-35/2001 e Decreto nº 4.524/2002.

Da leitura do auto de infração não se encontra uma linha sequer na qual a autuação tente desclassificar as atividades da contribuinte como sendo de cooperativa. Não se preocupa em nenhum momento em estabelecer diferenciações entre atos cooperativos e não cooperativos.

Este assunto foi levantado somente pelo contribuinte em sua impugnação e de certa forma impregnou o processo deste assunto. Mas como deixou claro o fiscal autuante, a tributação do PIS e da Cofins das cooperativas de trabalho médico independe de o faturamento ser decorrente de ato cooperativo ou não cooperativo.

Em verdade o contribuinte ao inaugurar esta discriminação entre atos cooperativos e não cooperativos, tem a intenção de que, se considerarmos todos os seus atos como cooperativos nos estritos termos do parágrafo único do art. 79 da Lei nº 5.764/71, pelo qual o ato cooperativo não implica “operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”, implicaria em reconhecimento de que estes atos não seriam operações mercantis e portanto não se enquadrariam como receita ou faturamento e, por consequência, fora do campo da incidência tributária.

O principal ingresso de recursos das cooperativas de trabalho médico, inclusive da recorrente, é resultado da venda de planos de saúde a terceiros não cooperados. Indubitável tratar-se de uma operação de cunho mercantil inclusive em concorrência direta com planos de saúde não organizados em forma de cooperativas médicas. Por esta razão até a

edição da MP nº 1.858-6/99, estas operações eram isentas da Cofins por força do inc. I do art. 6º da LC nº 70/91. E por legislação diversa a incidência do PIS dava-se somente sobre a folha de salários. Por um raciocínio direto só podem ser isentos de tributação uma operação que está no campo da incidência tributária e, por força da lei isentiva, não ocorre a tributação.

Veja o disposto na LC nº 70/91:

*Art. 6º São isentas da contribuição:*

*I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades; (Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 24.8.2001)*

Assim, forçoso concluir que, sem entrar no mérito se são atos cooperativos ou não, estão no campo da incidência tributária do PIS e da Cofins.

A base legal da tributação imposta pelos autos de infração são os art. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, transcritos abaixo:

*“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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*§ 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; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*III (Revogado pela Medida Provisória nº 1991-18, de 2000, atual Medida Provisória nº 2.158-35, 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: (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)**

*I – co-responsabilidades cedidas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

**III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades. (incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) ”**

Neste sentido converge várias decisões do CARF, entre elas as abaixo transcritas em recentes julgados:

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

*Período de apuração: 30/06/2006 a 31/12/2010*

**COFINS. COOPERATIVAS DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATO COOPERATIVO AUXILIAR. DESPESA. FALTA DE PERTINÊNCIA COM O FATURAMENTO OU RECEITA BRUTA.**

*Ato cooperativo é aquele especificamente praticado entre a cooperativa e seus cooperados, destinado à consecução dos objetivos sociais da entidade. A contratação de terceiros, não associados, para a prestação de serviços hospitalares e auxiliares de diagnóstico e tratamento, tais como serviços laboratoriais, radiológicos e de imagens, não configura ato cooperativo. Ainda que conceituado como ato cooperativo auxiliar, não configura ato cooperativo em sentido estrito, por não se tratar de ato praticado entre a cooperativa e o médico cooperado.*

**O fato de os pagamentos realizados pela cooperativa configurarem ou não um ato cooperativo é indiferente para a apuração da Cofins, pois se trata de uma contribuição que incide sobre o faturamento ou receita bruta, ou seja, que se refere ao ingresso de recursos na entidade e não à saída de recursos.**

**COFINS. COOPERATIVAS DE SERVIÇOS MÉDICOS. DEDUÇÕES DAS OPERADORAS DE PLANO DE SAÚDE. ART. 3º, § 9º, I, II e III, DA LEI 9.718/98. CORESPONSABILIDADES CEDIDAS. CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES. INDENIZAÇÕES CORRESPONDENTES AOS EVENTOS OCORRIDOS.**

*As deduções da base de cálculo previstas em relação às operadoras de planos de saúde também se aplicam às cooperativas de serviço médico que desenvolvem esta mesma atividade.*

*Configuram indenizações de eventos ocorridos, para o efeito da dedução da base de cálculo prevista no art. 3º, § 9º, III, da Lei nº 9.718/98, os pagamentos realizados pelas cooperativas para terceiros (tais como médicos, clínicas, hospitais e laboratórios credenciados), para suportar os atendimentos (tais como consultas médicas, exames laboratoriais, hospitalização, cirurgias, terapias etc), a que deram causa os usuários dos planos de saúde, independente de se tratar de usuários da própria operadora ou de outras operadoras, desde que tenham sido efetivamente pagos, reduzidos dos valores reembolsados pelas outras operadoras.*

*Recurso de ofício negado. Recurso voluntário provido em parte. (Acórdão nº 3403-001.986, de 20/03/2013, relator Conselheiro Ivan Alegretti – 3ª TO/4ª Câmara/3ª Seção do CARF).*

*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. 543C 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<sup>A</sup> 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 decorrerem de atos cooperativos ou não, com as exclusões expressamente elencadas na legislação de regência dessa contribuição.**

*(...)*

*(Acórdão nº 3301-01.555, de 17/07/2012, Relator Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes – 1ª TO/3ª Câmara/3ª Seção do CARF)*

As alegações de inconstitucionalidade da Medida Provisória nº 1.858-6 e suas reedições não podem ser apreciadas por este colegiado em face da Súmula CARF nº 2:

**Súmula CARF nº 2:** *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Além disso, para sacramentar o assunto, houve o julgamento do Recurso Extraordinário nº 599.362-RJ, que estava sujeito a repercussão geral, no qual o STF deu entendimento expresso a respeito da possibilidade de tributação dos atos cooperativos, pelo PIS e pela Cofins. Transcreve-se abaixo a sua 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. Afronta 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. (Destaquei)

Resta portanto analisar se o contribuinte tem razão ao reclamar que a fiscalização, ao apurar a base de cálculo do PIS e da Cofins, deveria ter excluído o custo dos serviços assistenciais prestados aos usuários dos planos de saúde. O contribuinte afirma que este direito está previsto no art. 15, inc. I da MP nº 2.158/2001, antiga MP 1.858-7/99, *in verbis*:

*Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:*

*I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;*

*II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;*

*III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;*

*IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;*

*V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.*

(...)

De uma simples leitura do dispositivo constata-se que as deduções dos incisos I a V são direcionadas para as cooperativas de produção, pois dispõe sobre comercialização de produtos e não de serviços. As deduções permitidas para as sociedades cooperativas de serviços médicos são as previstas no art. 3º da Lei nº 9.718/98, acima transcrito. Estas deduções já foram reconhecidas pela fiscalização na lavratura do auto de infração conforme está amplamente demonstrado no Termo de Verificação Fiscal.

Quanto à diligência realizada foi constatado que não há qualquer alteração a fazer no lançamento em face da edição do art. 19 da Lei nº 12.873/2013, sendo que o contribuinte foi regularmente cientificado do resultado da diligência e nada mais alegou em sua defesa.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator