



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

Processo n° 10945.000518/2009-83
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-001.916 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2013
Matéria PIS/COFINS LANCAMENTO
Recorrente UNIMED DO OESTE DO PARANÁ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2006

PIS/COFINS. COOPERATIVAS DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATO COOPERATIVO. FALTA DE PERTINÊNCIA COM O FATURAMENTO OU RECEITA BRUTA.

Ato cooperativo é aquele praticado entre a cooperativa e seus cooperados, destinado à consecução dos objetivos sociais da entidade. Apenas se o ato cooperativo se configurasse em relação aos pagamentos que a cooperativa recebe - ou seja, em relação à receita - é que se poderia cogitar de alguma implicação em relação à incidência de PIS/Cofins, sendo, no entanto, indiferente para tal incidência, o fato de o ato cooperativo vir a se configurar em relação aos pagamentos que a cooperativa realiza.

PIS/COFINS. OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. EXCLUSÕES E DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. ART. 15 DA MP Nº 2158-35/2001. ART. 3º, § 9º, DA LEI Nº 9.718/98.

As exclusões da base de cálculo previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplicam em relação às cooperativas de trabalho, como é o caso das cooperativas de médicos, por falta de pertinência temática dos conceitos contidos no texto legal. Precedentes.

A alegação genérica de que não teriam sido respeitadas as hipóteses legais de dedução da base de cálculo previstas no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98, fica superada diante da evidência de que a Fiscalização promoveu concretamente a dedução de valores a este título, quando da apuração do tributo devido, conforme valores informados pelo próprio contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4. A aplicação da multa de ofício é determinada em Lei, devendo a Administração Tributária observá-la, aplicando-a Lei. De outro lado, o órgão julgador administrativo

não pode afastar a aplicação de dispositivo de lei em plena vigência, ao argumento de inconstitucionalidade, pois apenas o Poder Judiciário é competente para declarar a inconstitucionalidade de lei.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Ivan Allegretti – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Marcos Tranches Ortiz e Ivan Allegretti.

Relatório

Trata-se de autos de infração lavrados para a exigência de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, de Contribuição para o PIS/Pasep e também de Contribuição Social Sobre o Lucro – CSLL e Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 436/479 e-processo), em relação a fatos geradores ocorridos entre o ano de 2004 a 2006.

A notificação do contribuinte aconteceu em 30/04/2009 (fls.. 445, 459, 469 e 477-e).

O contribuinte desistiu da discussão em relação aos lançamentos de IRPJ e CSLL (fls. 560, 464 e 475-e), remanescendo apenas a discussão em relação aos lançamentos de PIS e de Cofins.

Os fatos que deram causa ao lançamento, bem como o procedimento de apuração das contribuições, são apresentados no Termo de Verificação e Encerramento Fiscal (fls. 427/435-e), no qual se relata, em síntese, o seguinte:

- 1) que o conceito de ato cooperativo, conforme o previsto no art. 79 da Lei nº 5.764/71, exclui os atos praticados com terceiros, mesmo que no atendimento dos objetivos sociais ou da finalidade da cooperativa, devendo estes últimos serem considerados atos comerciais (fl. 428-e), e que, neste caso concreto, a entidade realiza atos não cooperados quando pratica operações com os seus clientes (conveniados) e os prestadores de serviços, fundamentando este seu entendimento no seguinte trecho de Parecer Normativo da Receita (fl. 428-e):

"Conjuntamente com os serviços dos sócios a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesa com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios, (c) medicamentos e (d) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não

se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde”;

- 2) que, em relação aos demonstrativos apresentados pelo contribuinte, em que segrega os custos e resultados das receitas entre atos cooperativos principais, atos cooperativos auxiliares e atos não cooperativos, a Fiscalização entendeu que (fls. 429/430-e):

“(…) os chamados atos auxiliares, classificados pela contribuinte como ato cooperado, referem-se a operações com atos praticados com terceiros, tais como pagamentos de diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios, medicamentos, etc., atos nitidamente caracterizados como não cooperados. Portanto, o critério de segregação utilizado pela empresa não foi aceito pelo fisco.

A apuração de receitas e do resultado tributável, quando o preço dos serviços é feito de forma global, a partir da relação percentual dos custos incorridos com o pagamento de serviços prestados pelos não cooperados em relação aos custos totais é critério razoável, satisfatório e encontra respaldo na jurisprudência, conforme Ementa, abaixo transcrita, do Recurso nº. 115273, da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes em Sessão de 20/03/2001:

Ementa - COFINS — COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS — A prestação de serviços por terceiros, não cooperados, não se enquadram no conceito de atos cooperados nem de atos auxiliares, sendo, portanto, tributáveis. SEPARAÇÃO DE VALORES REFERENTES A ATOS NÃO COOPERATIVOS — Legítima a apuração da receita tributável, quando o preço dos serviços é feita de forma global, a partir da apuração da relação percentual dos custos incorridos com o pagamento de serviços prestados pelos não cooperados em relação aos custos totais.

O procedimento acima descrito deve-se pela impossibilidade de segregar diretamente através das receitas das mensalidades pagas pelos usuários do sistema.

- 3) assim, para apurar o resultado tributável, a Fiscalização elaborou planilhas denominadas de “DEMONSTRATIVO DE PROPORCIONALIDADE DOS CUSTOS DE ATOS COOPERADOS E NÃO COOPERADOS” (fl. 427), o que exigiu a segregação entre os custos relacionados aos atos cooperados e aos atos não cooperados, que promoveu por meio da classificação dos lançamentos contábeis entre os seguintes grupos de contas:

41112	CONSULTAS E HONORÁRIOS MÉDICOS - COOP
41113	CONSULTAS E HONORÁRIOS MÉDICOS - Ñ COOP
41115	EXAMES E TERAPIAS - REDE CONVENIADA
41116	REDE PRÓPRIA
41117	DEMAIS DESP.ASSIST. - REDE CONVENIADA
4113	DESPESAS C/ EVENTOS CONHECIDOS
412	(-) RECUPERAÇÃO EVENTOS INDENIZ.
	41212 CONSULTAS E HON MÉD (COPARTICIPAÇÃO)
	41215 EXAMES E TERAPIAS - RED CONV (COPARTICIPAÇÃO)
	41217 DEMAIS DESP ASSISTENCIAIS - RED
	41211 CONSULTA E HONOR MÉDICOS - P
413	(-) RECUPERAÇÃO DESPESA - COBRIG.

A Fiscalização explica as contas da seguinte forma:

a) 41112 - Consultas e Honorários Médicos - Cooperados - Considerados integralmente como atos cooperados;

b) 41113 - Consultas e Honorários Médicos - Não cooperados Considerados integralmente como atos não cooperados.

c) 41115— Exames e Terapias - Rede Conveniada — Seleccionamos os lançamentos relacionados aos custos de serviços prestados por clínicas, laboratórios, hospitais, etc., cujos pagamentos foram efetuados diretamente ao prestador do serviço — classificados como atos não cooperados (fls. nº. 22 a 85, 167 a 247, 325 a 410 do anexo). Os dispêndios com esta rubrica, cujos pagamentos foram efetuados em regime de intercâmbio, foram classificados como sendo atos cooperados, por se tratar de atos praticados pelas cooperativas entre si (art. 79 da Lei nº. 5764T71).

d) 41116 — Rede Própria — Consideramos a classificação adotada pela contribuinte, nas planilhas entregues pela mesma (fls. nº.10 a 40).

e) 41117 — Demais Despesas Assistenciais — Rede conveniada — Classificamos pelos mesmos critérios utilizados no item "c" acima descrito. Os lançamentos classificados como atos não cooperados, pagamentos efetuados diretamente aos prestadores, encontram-se As folhas de nº. 86 a 114, 252 a 274, 411 a434 do ANEXO.

f) 4113 — Despesas com eventos conhecidos — Tratam-se de custos de remoção de pacientes (aéreo e terrestre). Classificamos como não cooperados os custos referentes a serviço de transporte terrestre por ser pago a prestador de serviço não vinculado à UNIMED (lançamentos As folhas de nº. 115, 275 e 435 do anexo).

g) 412 — Recuperação de Eventos Indenizáveis — O grupo de contas com numeração inicial "412" refere-se à contestação de faturas emitidas por outras Unimed em decorrência de usuário atendido fora da circunscrição da contratante. No sistema de compensação, as faturas emitidas contra a operadora da qual o usuário é contratante, as eventuais diferenças ou glosas são contestadas posteriormente. Como se trata de recuperação de

custos, indevidamente apropriados e pagos, as contas deste grupo vão deduzir o valor dos custos. Para esse grupo, para fins de proporcionalidade subdividimos o grupo em "41212" — Consultas e honorários Médicos; "41215" — Exames e Terapias — Rede Conveniada e "41217" — Demais Despesas Assistenciais. Nas contas do grupo de consultas e honorários médicos, idêntico critério utilizado para alocar os custos foi aplicado na recuperação destes custos. Todas as recuperações de custos, cujos créditos são provenientes de outras Unimed (câmara de compensação) foram considerados como atos cooperados. Nas folhas de n.º.116 a 140, 278 a 298, 439 a 442 do anexo estão demonstrados os lançamentos destas contas.

h) 413 — Recuperação de Despesas — Coobrigado — As contas e lançamentos deste grupo referem-se à recuperação/ressarcimento de custos, pela participação do usuário (planos participativos).

Tal proporcionalidade foi determinada apenas para o efeito de apuração do resultado tributável pelo IRPJ e CSLL.

A apuração de PIS/Cofins seguiu o seguinte critério específico:

Até 31/10/99, as sociedades cooperativas que observassem o disposto em legislação específica, gozavam da isenção da COFINS, relativamente aos atos cooperativos próprios. Os atos não cooperativos, ou seja, os atos praticados com não associados ficavam sujeitos A COFINS, de acordo com as mesmas normas aplicáveis As demais pessoas jurídicas.

(...)

A partir do período de apuração de novembro de 1999, as sociedades cooperativas devem recolher a COFINS calculada com base na receita bruta mensal auferida, apenas admitidas as exclusões expressamente previstas em Lei.

As deduções inerentes às Operadoras de Planos de Assistência Saúde estão dispostas na MP n. 2158-35/2001, em seus artigos 2º e 92, que alterou o art. 3º da Lei nº 9.718/98, acrescentando o § 9º e determinando a sua vigência, nos seguintes termos:

(...)

Mediante a Intimação SEFIS n.º. 117/09, ciência em 23.03.09 (fl. n.º. 41), a contribuinte foi intimada a apresentar memória de cálculo com a demonstração da composição dos valores das bases de cálculo das contribuições que foram declaradas/recolhidas a título de PIS e COFINS; informar os valores relativos As exclusões do § 9º do art. 3º da Lei n.º. 9.718/98; e, acerca das retenções de imposto de renda na fonte, as compensações já efetuadas e eventuais saldos disponíveis para dedução na apuração do imposto de renda devido.

As planilhas apresentadas pela contribuinte encontram-se As folhas de n.º. 43 a 47.

Os valores que passaram a compor a base de cálculo do PIS e da COFINS foram extraídos dos balancetes das contas de Receitas (cópia às fls. n.º. 131 a 166). Na apuração dos valores devidos foram deduzidas as exclusões previstas no § 9º, do art. 3º. da Lei n.º. 9.718/98.

Os demonstrativos de bases de cálculo da COFINS e do PIS com as deduções permitidas em lei, bem como os valores imputados como pagos/declarados, encontram-se As folhas de n.º. 129, 130, 140, 141, 153 e 154.

A Lei n.º. 10.676, de 22 de maio de 2002 (conversão da MP 101/02) permitiu às sociedades cooperativas excluírem da base de cálculo, com efeitos a partir de novembro/99, as sobras liquidadas antes da destinação para constituição dos fundos. Em atendimento a este dispositivo, após a composição da base de cálculo do PIS e da COFINS, procedemos aos ajustes das planilhas elaboradas pela fiscalização, considerando as exclusões demonstradas abaixo.

(...)

Em consequência do contido no presente relatório, constituímos o crédito tributário relativo às aludidas contribuições, com base nas receitas elencadas dos demonstrativos de folhas 129, 130, 140, 141, 153 e 154.

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 483/519-e), alegando, em síntese, que *“A divergência de entendimento se deve ao fato da apuração da base de cálculo das citadas contribuições, pois fora incluído valores na formação da base de calculo, que se constituem atos cooperativos, atos esses que não são passíveis de tributação, pois os atos praticados pela cooperativa, por meio de seus prepostos e associados, são denominados atos cooperativos, definidos pelo art. 79 da Lei supramencionada ou atos auxiliares, e como tal são imunes a incidência tributária”* (fl. 483-e; grifo editado).

De acordo com o requerimento de fl. 560-e, o contribuinte desistiu de contestar os débitos referentes ao IRPJ e a CSLL conforme a Portaria RFB/PGFN n.º 6, de 22 de julho de 2009, para fazer jus às reduções previstas na Lei n.º 11.941/2009. Tais débitos foram desmembrados e transferidos para o processo n.º 13942.000139/2009-10, mantendo-se em discussão no presente processo exclusivamente as exigências correspondentes ao PIS e à Cofins.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR (DRJ), por meio do Acórdão n.º 06-34.435, de 23 de novembro de 2011 (fls. 569/582-e), manteve integralmente o lançamento, por considerar improcedente a impugnação, resumindo o seu entendimento na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2006

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS.

A prestação de serviços por terceiros não associados, tais como hospitais, clínicas e laboratórios, ainda que complementar ou indispensável à prestação do serviço profissional do médico, não

se enquadra no conceito de atos cooperativos, cabendo a incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas correspondentes.

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. INCIDÊNCIA.

O PIS e a Cofins incidem sobre a receita bruta auferida pela Cooperativa, deduzidas as exclusões admitidas na legislação em vigência.

INCONSTITUCIONALIDADE

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O voto proferido pelo Relator detalha o seguinte:

(...) apesar de as cooperativas se definirem legalmente como sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, constituídas para prestar serviços aos associados, somente se constituem como tal, a partir do momento em que adquirem personalidade jurídica própria, mediante o arquivamento de seus atos constitutivos na Junta Comercial feita a respectiva publicação, tornando-se aptas a funcionar.

A cooperativa, portanto, atua, tanto perante os cooperados como com os não cooperados, em nome próprio, e não em nome de seus membros, como pretende fazer crer a impugnante.

(...)

Com a publicação da MP nº 1858-6, de 29 de junho de 1999, por meio de sua alínea "a" do inciso II do art. 23, houve a revogação da isenção da Cofins para as cooperativas, que passaram a submeter-se à apuração nos termos dos arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718, de 1998.

"Art. 23. Ficam revogados:

II - a partir de 30 de junho de 1999:

a) os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 ; "

Já com a publicação da MP nº 1858-7, de 29 de julho de 1999, foram criadas exclusões da base de cálculo da Cofins para as cooperativas, conforme se observa de seu art. 15 transcrito abaixo:

"Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto no art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996, excluir da base de cálculo da COFINS:

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.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§2º As operações referidas no parágrafo anterior serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadoria e quantidades vendidas."

Quanto à alegação de que a Medida Provisória não poderia alterar uma Lei Complementar, registre-se que a citada LC (nº 70, de 1991), enquadra-se apenas formalmente nessa condição, pois do ponto de vista material constitui-se em lei ordinária. Nesse sentido manifestou-se o STF, por ocasião do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade no 1-1/DF, em que foi reconhecida, por unanimidade, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º, 90 (em parte), 10 e 13 (em parte), daquela Lei Complementar.

(...)

No caso em tela, trata-se de uma cooperativa de serviços médicos, da qual cuidou o Parecer Normativo CST nº 38, de 30 de outubro de 1980, que, ao esclarecer a matéria, assim expôs:

3. DAS COOPERATIVAS DE MÉDICOS

3.1 — Atos Cooperativos

As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, aquelas descritas no art. 79 supra, estão plenamente abrigadas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados atividade profissional, tais como os que busca m. a captação de clientela, a afeita pública ou particular dos serviços dos associados: a cobrança e recebimento de honorários recebidos: a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio nu proporção direta da .fruição dos serviços pelos associados: cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes cio Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89).

3.2 —Atos Não Cooperativos. Diversos dos Legalmente Permitidos.

Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros don cobertura de despesas com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços, especializados ou não, por lido associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que essas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os lido cooperativos, excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

3.3 — Intermediação.

Como essas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercancia, ou seja, a intermediação." (destaque acrescido)

Da leitura dos dispositivos supra, podemos observar que a cooperativa de serviços médicos tem como objetivo único a prestação de serviços médicos pelos seus associados. As razões apontadas pelo sujeito passivo não podem ser aceitas, pois confundem atos de intermediação, com o ato cooperativo, quando é certo, como vimos, que este consiste apenas na prestação de serviços médicos, nada mais.

A prestação de serviços médicos é aquela exercida pelo médico no seu trabalho pessoal, na clínica médica ou na cirurgia. A venda de remédios, os convênios com laboratórios para os exames laboratoriais, a venda de pianos de saúde com internação hospitalar etc., não constituem prestação de serviços médicos para fins de não incidência tributária.

(...)

Portanto, como fartamente descrito, não se enquadra como ato cooperativo o pagamento a terceiros contratados, incidindo sobre ele as contribuições, como corretamente exigida pela fiscalização no período mencionado, que observou, em relação a esses atos o conceito de faturamento constante da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º, §1º:

(...)

Por todo exposto, constata-se que não existe qualquer reparo a ser realizado no trabalho fiscal, posto que através do mesmo foram corretamente apuradas as bases de cálculo das

contribuições (Cofins e PIS), com a aplicação de todas as possíveis exclusões e deduções, em face da legislação tributária (acima transcrita) aplicável às cooperativas de trabalho médico.

O contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 1035/1049), sustentando, em síntese:

- 1) que na eventualidade de ser mantida a exigência fiscal, que não seria devida a multa de ofício, em razão de que a Recorrente teria praticado todos os atos em consonância com a legislação aplicável à espécie;
- 2) que “*o lançamento ocorreu pelo valor global das receitas, ao passo que a autuação deveria ter sido apenas e exclusivamente sobre eventual parcela correspondente aos atos não cooperados ou que não fossem encamados pelas isenções supra mencionadas, caso forem detectados, que não foram, já que a Recorrente tributa todos os atos que não são passíveis de exclusão e/ou seja caracterizados como atos cooperados*” (fl. 1041-e, sic), defendendo, assim, que deveriam prevalecer os dados tal como escriturados em sua contabilidade;
- 3) que “*as sociedades cooperativas não têm faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS, eis que os valores por elas angariados configuram meros ingressos, posteriormente administrados e repassados aos profissionais cooperados, sem objetivos de lucro*” (fl. 1046-e);
- 4) que, em razão do art. 79 da Lei nº 5.764/71, o ato cooperativo não configura operação de mercado, de maneira que não poderia haver a incidência de tributação sobre ele; e
- 5) pugna pela aplicação das deduções previstas no parágrafo 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (fl. 1048-e).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ivan Allegretti, Relator

O recurso voluntário foi protocolado em 14/05/2012 (fl. 1035-e), dentro do prazo de 30 dias contado da notificação, ocorrida em 23/04/2012 (fl. 1034-e).

Por ser tempestivo, conheço do recurso.

As alegações do recorrente são basicamente três: (1) que o lançamento fiscal não poderia ter promovido a tributação do ato cooperativo, (2) que o lançamento não cuidou de promover as exclusões da base de cálculo previstas na legislação e (3) que não deveria haver a aplicação da multa de ofício.

1. O conceito de ato cooperativo e a receita bruta ou faturamento da cooperativa de médicos.

O recorrente alega que as cooperativas são sociedades de pessoas, e que existem em razão de seus cooperados, exercendo a função de representá-los e de viabilizar e aprimorar as condições para o exercício da sua atividade profissional.

Argumenta que, por isso, não apenas os atos realizados entre a cooperativa e seus médicos cooperados, mas também os serviços auxiliares que contrata de terceiros, como hospitais, clínicas e laboratórios, devem ser considerados abrangidos pelo conceito de ato cooperativo e que em relação a estes tipos de atos não poderia haver a incidência de PIS/Cofins, por não configurarem ato de mercancia, na forma do art. 79, p.u. da Lei nº 5.764/71.

A Fiscalização não admitiu a segregação sugerida pelo contribuinte, que pretendia ver tributadas as suas receitas apenas na proporção das despesas que configurariam atos não cooperativos.

A Receita Federal do Brasil entende que apenas os atos praticados entre a cooperativa e seus cooperados é que podem ser classificados como atos cooperativos propriamente ditos.

E assim o faz por interpretação sistemática dos seguintes dispositivos da Lei nº 5.764/71:

“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.

(...)

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. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Art. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar (redação dada pela MP nº 2.158-35/2001).

(...)

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.” (grifo nosso)

Talvez a única conclusão segura que pode ser extraída destes dispositivos seja a de que se deve tratar com normalidade o fato de as cooperativas praticarem atos cooperativos e atos não-cooperativos, ou seja, que a prática de atos não-cooperativos não implica na perda da qualidade da entidade enquanto cooperativa.

A discussão entre o contribuinte e o Fisco refere-se ao alcance do conceito de ato cooperativo.

Para o contribuinte, todo ato que seja destinado, direta ou indiretamente, para a consecução dos objetivos da entidade, servindo de suporte para a atuação de seus cooperados, deveria ser qualificado como ato cooperativo.

Para o Fisco, apenas os atos praticados especificamente entre a cooperativa e seus cooperados poderiam ser qualificados como ato cooperativo.

A contribuinte argumenta que a sua atividade não configuraria atividade mercantil, de maneira que os ingressos na entidade não configurariam receita ou faturamento, não se submetendo à incidência de PIS/Cofins.

De outro lado, entende o Fisco que a atividade da entidade consiste na venda de planos de saúde, cuja receita configuraria ato típico de mercado, pois é realizada entre a cooperativa e o público em geral, atuando abertamente no mercado, como mais um agente econômico prestador de serviços de saúde, de maneira que estas receitas ficariam sujeitas à incidência de PIS/Cofins.

Vale lembrar que o Parecer Normativo CST nº 38, de 30 de outubro de 1980, manifesta o seguinte entendimento a respeito do regime tributário das cooperativas:

2.3.1 - Atos Cooperativos.

A primeira delas abrange os negócios jurídicos internos, negócios-fim, com caracteres próprios em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas, que a lei denomina atos cooperativos e define como:

"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" (art. 79)

(...)2.3.2 - Atos Não-Cooperativos Legalmente Permitidos.

A segunda categoria corresponde a alguns atos não cooperativos, cuja prática o legislador considerou tolerável, por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais, mas sujeita-os, por isso mesmo, à escrituração em separado e à tributação regular dos resultados obtidos. São estas as operações admitidas:

.....

II — fornecimento, a não associados, de bens ou serviços, assim entendidos estes bens e serviços como sendo os mesmos que a cooperativa, em obediência ao seu objetivo social e estejam de

conformidade com a lei, oferecer aos próprios associados. (art. 86)

.....

3 DAS COOPERATIVAS DE MÉDICOS

3.1 — Atos Cooperativos

As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, estão plenamente abrigadas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços associados; a cobrança e o recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89).

3.2 — Atos Não-Cooperativos, Diversos dos Legalmente Permitidos.

Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços, especializados ou não, por não associado pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

3.3 — Intermediação

Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objetivo social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que evidentemente, é característica da mercancia, ou seja a intermediação.

3.4 — Organização Mercantil

Estas atividades, francamente irregulares para esse tipo societário, estão iniludivelmente contidas em contexto de modelo comercial, uma vez que seu perfil operacional, neste particular, envolve (1) atividade econômica (2) fins lucrativos (3)

habitualidade, (4) organização voltada à circulação de bens e serviços e (5) assunção de risco. Esta afirmação melhor estará corroborada se abstrairmos, dentre as obrigações assumidas com a clientela, a de prestação de serviços médicos pelos próprios associados; percebe-se, então, que seria lógica e juridicamente insustentável considerar-se como cooperativa a entidade que tivesse como único objetivo a revenda de bens e serviços."

O entendimento deste Parecer, adotado pela Fiscalização e pela DRJ, é de que apenas os atos praticados especificamente entre a cooperativa e o cooperado é que poderiam ser qualificados como atos cooperativos.

De acordo com essa interpretação, 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.

Por isso, ainda que venham a ser conceituados pelo contribuinte como atos cooperativos auxiliares, não configurariam ato cooperativo em sentido estrito, por não se tratar de ato praticado entre a cooperativa e o médico cooperado.

Mas, principalmente, percebe-se que a configuração do ato cooperativo no caso concreto não influencia na apuração de PIS/Cofins, por se estar tratando de contribuições que incidem sobre o faturamento ou receita bruta.

Com efeito, o fato de os pagamentos realizados pela cooperativa configurarem ou não um ato cooperativo não influencia na apuração de PIS/Cofins.

Apenas se o ato cooperativo se referisse a uma receita é que haveria implicação em relação à incidência da Cofins, sendo indiferente para tal apuração o fato de se referir a uma despesa, a um pagamento que a cooperativa realiza a um terceiro, cooperado ou não.

As entradas de recursos nas cooperativas médicas correspondem, basicamente, aos pagamentos de planos de saúde realizados pelos clientes que contratam os serviços da cooperativa e de seus cooperados.

Como as receitas são originadas dos pagamentos que são realizados pelo usuários dos planos de saúde, que não são cooperados, tais atos não configuram ato cooperativo, de modo que a receita originada destas vendas deve ser submetida à incidência de PIS/Cofins.

É neste mesmo entendimento que se consolidou a jurisprudência deste Conselho, conforme se verifica, ilustrativamente, nos seguintes julgados:

"SOCIEDADE COOPERATIVA - Não são alcançados pela incidência do Imposto de Renda os resultados dos atos cooperativos. Nas cooperativas de trabalho médico, em que a cooperativa se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como exames laboratoriais e exames complementares de diagnose e terapia, diárias hospitalares, etc., esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos, devendo Seus resultados serem submetidos à tributação. (Ac. 101-93044, Rel. Sandra Maria Faroni)

COFINS - A finalidade das cooperativas restringe-se à prática de atos cooperativos, conforme artigo 79 da Lei nº. 5.764/71. Não são atos cooperativos os praticados com pessoas não associadas (não cooperados) e, portanto, devida a contribuição normal e geral de suas receitas. (Ac. 202-10887, PA nº 10945.004476/96-83, Rel., Maria Teresa Matinez Lopes, j. 03/02/1999)

IRPJ/CSL/PIS/COFINS - SOCIEDADES COOPERATIVAS - COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS - Sujeitam-se à incidência tributária a receita e/ou os resultados obtidos pela sociedade cooperativa na prática de atos não cooperados. O encaminhamento de usuários a terceiros não associados, como hospitais, clínicas ou laboratórios, ainda que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperado. Norma impositiva contida no artigo 111 da Lei nº 5.674/71 (artigo 168, inciso II, do RIR194). (Ac. 108-06006, Rel., Tânia Koetz Moreira)

Também os precedentes judiciais apontam para a possibilidade de incidência de PIS/Cofins sobre receitas de cooperativas médicas obtidas de terceiros não-associados, por se tratarem de atos não-cooperados:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ATOS PRATICADOS COM TERCEIROS QUE GERAM RECEITA E LUCRO. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS. PRECEDENTES. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Segundo orientação do Superior Tribunal de Justiça, "os atos praticados pela cooperativa com terceiros não se inserem no conceito de atos cooperativos e, portanto, estão no campo de incidência da contribuição ao PIS e à COFINS. Ato cooperativo é aquele que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas. Esse é o conceito que se depreende do disposto no art. 79 da lei que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas - Lei n. 5.764/71" (REsp 1.192.187/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe 17/8/10).

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 170608/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/10/2012, DJe 16/10/2012)

TRIBUTÁRIO - COOPERATIVAS DE TRABALHO MÉDICO E ASSEMBLHADOS - PIS E COFINS - ATOS PRATICADOS COM NÃO-ASSOCIADOS: INCIDÊNCIA - PRECEDENTES.

1. É legítima a incidência do PIS e da COFINS, tendo como base de cálculo o faturamento das cooperativas de trabalho médico, conceito que restou definido pelo STF como receita bruta de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, por ocasião do julgamento da ADC 01/DF e

mais recentemente, dos Recursos Extraordinários 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, dentre outros.

2. De igual maneira, na linha da jurisprudência da Suprema Corte, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, a que se refere o art. 146, III, "c", da Carta Magna e o tratamento constitucional privilegiado a ser concedido ao ato cooperativo não significam ausência de tributação.

3. Reformulação do entendimento da Relatora nesse particular.

4. A partir dessas premissas, e das expressas disposições das Leis 5.764/71 e LC 70/91, e ainda do art. 111 do CTN, não pode o Poder Judiciário atuar como legislador positivo, criando isenção sobre os valores que ingressam na contabilidade da pessoa jurídica e que, posteriormente, serão repassados a seus associados, relativamente às operações praticadas com terceiros.

5. Apenas sobre os atos cooperativos típicos, assim entendidos como aqueles praticados na forma do art. 79 da Lei 5.764/71 não ocorre a incidência de tributos, consoante a jurisprudência consolidada do STJ.

6. Recursos especiais não providos.

(REsp 1081747/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/10/2009, DJe 29/10/2009)

Como visto, o entendimento deste Conselho e do Poder Judiciário é no sentido de reconhecer como ato cooperativo apenas aqueles praticados especificamente entre a cooperativa e os cooperados, não alcançando atos praticados entre a cooperativa e terceiros.

No caso das cooperativas médicas, como visto, a classificação entre atos cooperados e não cooperados apenas toam lugar em relação aos pagamentos que estas entidades realizam, ou seja, referem-se à saída de valores da entidade.

Os ingressos de valores nas cooperativas médicas, por outro lado, referem-se basicamente a receitas decorrentes da venda de planos de saúde ao público em geral, não havendo que se cogitar na configuração de em ato cooperado em relação a estas receitas.

Este relator alterou seu entendimento pessoal anterior (Acórdão 3403-00.932, PA 10410.004376/2003-76, j. 05/05/2011), justamente pela peculiaridade de que, em relação às cooperativas médicas, a discussão a propósito da classificação com ato cooperativo gira em torno das despesas, dos pagamentos realizados pela cooperativas, e não sobre as receitas, pois são todas originadas de terceiros não associados, não configurando ato cooperativo, e por isso submetendo-se à incidência de PIS/Cofins.

2. As deduções da base de cálculo.

O recorrente alega o lançamento fiscal não teria observado as hipóteses de dedução da base de cálculo de PIS/Cofins previstas no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98, no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001, os quais foram reiterados pela própria Receita Federal do Brasil por meio da Instrução Normativa nº 635/2006.

2.1. As exclusões previstas no art. 15 da MP nº 2158-35/2001.

O recorrente alega que não teriam sido consideradas no lançamento as hipóteses de exclusão previstas no art. 15 da MP nº 2158-35/2001, o qual dispõe o seguinte:

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.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

O que se verifica, no entanto, é que nenhuma destas hipóteses de exclusão da base de cálculo se aplica em relação às cooperativas de médicos.

O inciso I refere-se às cooperativas que comercializam o produto que lhe é entregue pelo seu cooperado, como é o caso das cooperativas agrícolas, que atuam na venda das mercadorias produzidas pelos seus cooperados, de modo que a cooperativa apenas repassa ao cooperado o valor da comercialização dos produtos.

O inciso II trata das cooperativas de consumo, que adquirem bens e mercadoria para depois venderem aos seus associados, exigindo-se que tais bens em mercadorias sejam vinculados à atividade econômica desenvolvida pelo cooperado (§ 1º).

O inciso IV refere-se às cooperativas que exercem a atividade de beneficiamento, armazenamento e industrialização da produção do cooperado, tal como se verifica em relação às cooperativas agrícolas.

E, por fim, o inciso V aplica-se exclusiva e expressamente às receitas decorrentes de repasse de empréstimo rural.

Enfim: nenhuma destas hipóteses legais alcança a situação específica das cooperativas de médicos, razão pela qual a alegação deve ser rejeitada.

Os precedentes deste Conselho são reiterados neste mesmo sentido, conforme se verifica no seguinte julgado:

“(...) PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVAS. As exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35 somente se aplicam às cooperativas de produção. (...)”

(Acórdão nº 3403-001.884, PA nº 10166.725028/2011-85, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, j. 30/01/2013)

“(...) COOPERATIVAS MÉDICAS EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. DECRETO Nº 4.524/02 ARTIGO 32

O artigo 32 do Decreto no 4.524/02, prevê exclusões na base de cálculo do PIS e COFINS das cooperativas. Todavia, as exclusões não se aplicam a todas as cooperativas. Os incisos I a V, claramente, aplicam-se para as cooperativas rurais. A única dedução, deste artigo, aplicável às cooperativas de serviços médicos é aquela constante do inciso VI, aplicada com a alteração introduzida pela Medida Provisória nº 101/02, convertida na Lei nº 10.676/2003. (...)”

(Acórdão nº 3302-001.765, PA nº 13971.002373/2004-11, Rel. Cons. Fabíola Cassiano Keramidas, j. 21/08/2012)

Em relação a este último julgado, percebe-se que as mesmas hipóteses dos incisos I a V do art. 15 da MP nº 2158-35/2001 são repetidas pelo art. 32 do Decreto nº 4.524/2002, que regulamentou a incidência de PIS/Cofins em relação às pessoas jurídicas em geral.

O inciso VI do art. 32 do Decreto não se refere às hipóteses do art. 15 da MP nº 2158-35/3001, mas à dedução prevista na MP 101/02, que trata *“das 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 1971”* – dedução que não foi colocada em discussão no recurso voluntário.

Rejeita-se, pois, a alegação de que seriam deveriam ser aplicadas as deduções previstas no art. 15 da MP nº 2158-35/2001.

2.2. As deduções previstas no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98.

A Medida Provisória nº 2158-3/2001 incluiu o § 9º ao art. 3º da Lei nº 9.718/98, introduzindo as seguintes hipóteses de dedução da base de cálculo:

§ 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.

Embora se trate de deduções aplicáveis às cooperativas médicas, o que se verifica neste caso concreto é que a Fiscalização reconheceu o direito a estas deduções, de acordo com os valores informados pelo próprio contribuinte.

O contribuinte apresentou à Fiscalização as planilhas de fls. 45/47-e, nas quais informa os valores correspondentes às hipóteses de deduções. Este valores, informados pelo contribuinte, foram devidamente computados na dedução da base de cálculo, conforme consta nos demonstrativos da apuração realizada pela Fiscalização, às fls. 130/131-e, 141/142-e, 154/155-e (campo “*Total Deduções conforme art. 3º. Da Lei 9.718/98*”).

Por isso, nada há que apreciar ou decidir a este respeito, devendo ser mantida a autuação fiscal.

3. A multa de ofício.

O recorrente alega que a multa aplicada, de 75%, não deveria ter sido aplicada, pois não cometeu nenhuma irregularidade que justificasse a sua aplicação, pois teria agido de acordo com as regras fixadas pela Administração Tributária, em especial a IN SRF nº 635//2006.

Tal alegação não procede, em razão de que a causa da aplicação da multa de ofício é a falta do pagamento espontâneo do valor correto do tributo.

É isto, com efeito, o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

O recolhimento do tributo em valor menor que o devido, por parte do contribuinte, obriga que a Administração Tributária promova o lançamento de ofício, situação na qual deve ser aplicada a multa de ofício, de 75%.

Ou seja, o ilícito que dá causa à multa de ofício é a falta de recolhimento da diferença de imposto que deveria ter sido declarado e pago por parte do contribuinte, por meio de lançamento por homologação, o qual, não tendo sido realizado no valor que deveria, exigiu da Administração Tributária a realização do lançamento de ofício.

É esta a situação do presente caso, em que o contribuinte apurou e recolheu as contribuições em valor menor do que o efetivamente devido, reclamando, assim, a aplicação da referida multa.

4. Conclusão.

Pelas razões acima, nego provimento ao recurso.

Ivan Allegretti

CÓPIA