



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

Processo nº 10972.000047/2008-03
Recurso nº 34.010.04378 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3401-004.447 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria PIS e COFINS
Recorrentes UNIMED ARAXÁ COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2003, 2004

PIS. OPERADORA DE PLANOS DE SAÚDE - OPS. EXCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS DECORRENTES DOS ATOS PRATICADOS COM SEUS ASSOCIADOS, DESIGNADOS ATOS TÍPICOS, PRÓPRIOS. LANÇAMENTO PELA SUA INCLUSÃO. IMPROCEDÊNCIA.

É assente na jurisprudência pátria que há diferença entre atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços não associados e atos em prol dos cooperados.

Atos praticados com terceiros não associados são receitas tributáveis para fins de PIS e COFINS. Atos cooperativos são ingressos, logo, fora do campo de incidência das referidas contribuições.

Precedentes do STF em sede de repercussão geral (RE 598.085/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime e 599.362/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime) e do STJ em regime de recursos repetitivos (REsp. 1.141.667/RS, 1ª Seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016 e REsp. 1.164.716/MG, 1ª seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

COFINS. OPERADORAS DE PLANO DE SAÚDE - OPS. EXCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS RECEITAS DECORRENTES DOS ATOS PRATICADOS COM SEUS ASSOCIADOS, DESIGNADOS ATOS TÍPICOS, PRÓPRIOS. LANÇAMENTO PELA SUA INCLUSÃO. IMPROCEDÊNCIA.

É assente na jurisprudência pátria que há diferença entre atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviços não associados e atos em prol dos cooperados.

Atos praticados com terceiros não associados são receitas tributáveis para fins de PIS e COFINS. Atos cooperativos são ingressos, logo, fora do campo de incidência das referidas contribuições.

Precedentes do STF em sede de repercussão geral (RE 598.085/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime e 599.362/RJ, DJe 10/02/2015, votação unânime) e do STJ em regime de recursos repetitivos (REsp. 1.141.667/RS, 1ª Seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016 e REsp. 1.164.716/MG, 1ª seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, em razão de não ter sido superado o limite de alçada, e da Súmula CARF. n. 103, e em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para acolher as deduções referente aos valores repassados aos médicos cooperados. Sustentou pela contribuinte o advogado Aylan César de Melo Júnior, OAB/MG 112.670.

Rosaldo Trevisan – Presidente

André Henrique Lemos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente da turma), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Robson José Bayerl, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado, Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) e Marcos Roberto das Silva (suplente convocado em substituição à Conselheira Mara Cristina Sifuentes).

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração (efl. 10 e seguintes), referentes ao PIS e COFINS, de 1999 a 2004, por falta/insuficiência de seus recolhimentos, juros de mora e multa de ofício (75%).

Apresentou impugnação (efls. 910 e seguintes), dizendo:

1) Jurídico-economicamente - e não societariamente -, possui roupagem de operadora de planos de saúde, embora de modo societário seja uma cooperativa de trabalho médico, mas que isto não guarda incongruência com o artigo 5º, da Lei 5.764/71;

2) As incidências do PIS/COFINS são reguladas por normas próprias, não cabendo no caso a aplicação por analogia do ato cooperativo (artigo 79 e parágrafo único da Lei 5.764/71), aplicável para os casos de IRPJ/CSLL;

3) Houve recolhimento da COFINS, somente com relação à operação com não associados (ato não cooperado), janeiro a dezembro/99, conta 41020010005, bem como para os anos de 2000 e 2001;

4) A fiscalização utilizou base de cálculo que não se aplicava às sociedades cooperativas, como custos dos serviços de laboratórios, hospitais, clínicas, descontos concedidos e Fates;

5) Obteve liminar, e posteriormente, sentença nos autos do mandado de segurança 2000.38.02.00400-8, confirmando o direito ao recolhimento da COFINS, nos termos da LC 70/91, fazendo com que continuasse a recolher a referida contribuição sobre os atos não cooperados, razão pela qual as planilhas apresentadas pela fiscalização deveriam seguir a base de cálculo com as exclusões admitidas;

6) A receita da operadora, cooperativa médica, é a taxa de administração pelo agenciamento da operacionalização dos planos de saúde;

7) Decadência de 07/1999 a 12/2003, contando-a nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, vez que a Lei 8.212/91, não poderia fixar prazo decadencial por não ser LC, como é o caso do CTN, o qual possui *status* de LC;

8) A inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS/COFINS para o período de janeiro de 1999 a novembro de 2001;

9) A legalidade da dedução das sobras da base de cálculo do PIS/COFINS, antes da destinação para a constituição do fundo de reserva e do fundo de assistência técnica, educacional e social, de acordo com o artigo 1º da Lei 10.676/2003 e artigo 28 da Lei 5.764/71, respectivamente;

10) Direito de calcular e recolher a COFINS, período de dez/2001 a dez/2004, deduzindo os eventos indenizáveis e efetivamente pagos relacionados à assistência à saúde que tem cobertura contratual, definido no Plano de Contas Padrão ANS (RN 147/07 e IN/ANS 09/2007);

11) Improcedência do auto de infração sobre as vendas de medicamentos (setembro/2003 a dezembro/2004).

Aditou a impugnação às efls. 1.043 e seguintes, enfatizando:

a) A decadência, por conta da Súmula Vinculante 8 do STF, estando caducas as exigências de 1992 a 2002; e, em relação aos meses de janeiro a abril de 2003, conforme reconhecido pela autora, foram feitos pagamentos parciais, devendo a contagem ser feita a partir do fato gerador, e portanto, estendida de 01/01/1999 a 30/04/2003.

b) Não tributação do ato cooperativo, de acordo com o entendimento do STJ (AgRg no REsp. 823.934/MG) e do CARF (acórdãos CSRF/01-04.454 e 01-05.741).

c) Deduções previstas no § 9º, da Lei 9.718/98 não questionadas pela fiscalização.

d) A demasiada importância que o relatório fiscal do AI deu às decisões judiciais proferidas nos autos 2000.38.02.000400-8 (COFINS) e 2000.38.02.000401-0 (PIS). Entretanto, a inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º, da Lei 9.718/98 foi reconhecida pelo STF, devendo, esta, prevalecer, devendo ser a Administração Pública cumprir o verbete da Súmula, nos termos do artigo 2º, da Lei 11.417/2006.

e) Venda de medicamentos pela filial (farmácia Unimed), incluída na base de cálculo da autuação, esta foi beneficiada pela alíquota zero do PIS/COFINS, não cabendo a pretendida incidência.

A DRJ de Juiz de Fora/MG, às efls. 1.084 e seguintes, à unanimidade de votos, julgou procedente em parte da impugnação, a partir da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

Com a edição da Súmula Vinculante n.º 8, do STF, a constituição dos créditos da seguridade social, aí incluídos a Cofins e o PIS/Pasep, passa a obedecer as regras contidas no CTN, observando quando da existência de pagamento antecipado àquela contida no § 4º do art. 150 e, na ausência de pagamento, àquela contida no art. 173, I, do CIN.

BASE DE CALCULO. SOCIEDADE COOPERATIVA.

A partir de novembro de 1999 a base cálculo da Cofins e do PIS/Pasep é a receita bruta proveniente de atos cooperativos e não-cooperativos, sendo permitidas somente as exclusões e deduções previstas em lei.

OPERADORAS DE PLANO DE SAÚDE. DEDUÇÕES ESPECÍFICAS.

As deduções especificamente destinadas às operadoras de plano de assistência à saúde não autorizam a exclusão dos custos decorrentes do atendimento a seus usuários, como despesas hospitalares, honorários médicos, custos com exames, etc, para fins de apuração da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

ALARGAMENTO DA BASE DE CALCULO. COISA JULGADA.

DECISÃO DO STF SEM EFICÁCIA ERGA OMNES.

A luz do Código de Processo Civil, a "sentença faz coisa julgada as Partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros". As decisões do STF, sem eficácia erga omnes, declarando a inconstitucionalidade do § 10 do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, não tem o condão de afastar a coisa julgada feita, entre as partes, de modo diverso ao decidido pela Suprema Corte.

RECEITA DE VENDA DE MEDICAMENTOS. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. ALÍQUOTA ZERO.

Devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições os valores relativos As receitas de venda de medicamentos, uma vez que, nos períodos em que essas receitas foram lançadas, as pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador tiveram a alíquota reduzida a zero, em virtude da sistemática de tributação concentrada.

Às efls. 1.117 e seguintes interpôs recurso voluntário, reiterando o que já defendera em sua impugnação, no tocante: (1) valores repassados aos médicos cooperados é ato cooperado típico, e assim, não se deve tributar o PIS/COFINS; (2) devem ser deduzidos os valores repassados aos médicos, nos termos do § 9º, do artigo 3º da Lei 9.718/98 e de acordo com o AgRg no RESp. 645.261/MG; (3) devem ser deduzidos os valores efetivamente pagos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Henrique Lemos, relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Com relação ao recurso de ofício, o valor não superou o limite de alçada, por corolário, com fundamento na Súmula CARF. n. 103, dele não se conhece.

Passe-se a análise do mérito.

I. DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

As sociedades cooperativas são reguladas pela Lei 5.764/71, recepcionada pela Constituição Federal com força de lei complementar, havendo incentivo à criação de sociedades cooperativas, nos termos dos artigos 5º, XVIII, 146, III, "c", 170 e 174, § 2º:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 2º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Como é de sabido as sociedades cooperativas possuem forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil não sujeitas à falência e são constituídas para prestar serviços aos seus associados, como preceitua o artigo 4º da Lei 5.764/71.

Tais sociedades são formadas por grupos de pessoas com o intuito de cooperar entre si, visando o proveito comum e sem fins lucrativos (artigo 3º da Lei 5.764/71), cujas sobras voltam, direta ou indiretamente para quem gerou a fonte de receita.

Portanto, com estas brevíssimas considerações, percebe-se a singularidade desta espécie de sociedade, o que a diferencia, diga-se de passagem, das sociedades comerciais, por exemplo.

II. DO ATO COOPERATIVO. A DIFERENÇA ENTRE ESTE E UMA ATIVIDADE EMPRESARIAL E SUAS CONSEQUÊNCIAS PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO DO PIS E DA COFINS

O conceito de *ato cooperativo*, por seu turno, encontra arrimo no artigo 79 da Lei 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.

Vê-se que o chamado *ato cooperativo* é aquele praticado entre a cooperativa e seus associados, ou seja, atos "típicos", "diretos", "internos", conforme dicção do *caput* do artigo 79 acima, estes, não implicando *operação e mercado*, leia-se, ato de mercancia, assim entendido, uma mudança de titularidade de um bem (material ou imaterial) a um terceiro não associado, de acordo com a exegese do parágrafo único, do mesmo dispositivo legal. Entrementes, esta disposição não é isentiva, mas declaratória da *não-incidência*, como, precisamente, nos ensina o professor Renato Lopes Becho, *in* RDDT 41/85.

Deste modo, se a Cooperativa presta um serviço para si mesma, ou melhor dizendo, para seus associados, não há se falar em faturamento¹ ou *receita* típica para fins de incidência do PIS e da COFINS. Haverá prestação de serviços quando houver uma obrigação

¹ Faturamento é o conjunto de faturas emitidas, a soma dos contratos de venda (de mercadoria e/ou serviço, por exemplo), logo, a cooperativa não realizando contratos de venda não haverá incidência do PIS e da COFINS (Renato Lopes Becho, Na Tributação das Cooperativas, Dialética, 1999). Noutro falar, somente haveria a incidência das referidas contribuições, caso a cooperativa prestasse serviço para um terceiro não associado, cujo auferimento seria oriundo de "receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza".

de fazer, um *facere* para um terceiro - neste caso, um terceiro tomador dos serviços, não associado da cooperativa -, que, no caso, não há, repete-se.

A Lei 5.764/71 esclarece que ato praticado por cooperativas a terceiros não associados é renda tributável:

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. 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.

Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

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. 88. Poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas para melhor atendimento dos próprios objetivos e de outros de caráter acessório ou complementar.

Por outro lado, a Resolução CFC 920/2001, aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 10 - Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas - Entidades Cooperativas - NBC T 10.8, merecendo destaques:

10.8.1.2 – Entidades Cooperativas são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados.

10.8.1.4 – A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas.

Já o Poder Judiciário, por seu turno, seja pelo STJ (AgRg no Ag 1.418.104/MG, DJe 14/09/2015; EDcl no REsp. 1.382.587/ES, DJe 04/08/2015; AgRg no AREsp. 674.512/SP, DJe 18/05/2015; REsp. 600.458/MG, DJe 17/04/2015), seja por meio do STF (RE 598.085/RJ; RE 599.362/RJ, estes julgados no mérito de repercussão geral, temas 177 e 323, respectivamente), entenderam de maneira pacificada que os atos praticados por cooperativa **com terceiros** não se inserem no conceito de *atos cooperativos*, revelando-se uma atividade empresarial *típica* (escusas pela repetição desta expressão, também usada para *ato*

cooperativo, porém, de toda proposital, convencido que são atividades *típicas*, contudo, diversas, cada qual para seus respectivos segmentos), cuja receita auferida está no campo de incidência do PIS e da COFINS. Logo, por exclusão, não há incidência das contribuições nos *atos cooperativos*.

De acordo com o artigo 62, § 2º do RICARF², diante de decisões de definitivas de mérito em repercussão geral proferidas pelo STF e de repetitivos pelo STJ, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, portanto, seguem as ementas dos RE 598.085/RJ (DJe 10/02/2015, votação unânime) e 599.362/RJ (DJe 10/02/2015, votação unânime), respectivamente:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. COOPERATIVA DE TRABALHO. SOCIEDADE COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. POSTO REALIZAR COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (NÃO COOPERADOS) VENDA DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS SUJEITA-SE À INCIDÊNCIA DA COFINS, PORQUANTO AUFERIR RECEITA BRUTA OU FATURAMENTO ATRAVÉS DESTES ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS.

CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE “ATO NÃO COOPERATIVO” POR EXCLUSÃO, NO SENTIDO DE QUE SÃO TODOS OS ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (COOPERADOS), EX VI, PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS TOMADORAS DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL (ISENÇÃO DA COFINS) PREVISTO NO INCISO I, DO ART. 6º, DA LC Nº 70/91, PELA MP Nº 1.858-6 E REEDIÇÕES SEGUINTE, CONSOLIDADA NA ATUAL MP Nº 2.158- 35. A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O ART. 146, III, “C”, DA CF/88, DETERMINANTE DO “ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO”, AINDA NÃO FOI EDITADA. EX POSITIS, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

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

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

3. O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais

² § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitória, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997.

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

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

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

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

8. A Suprema Corte, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, Relator Min.

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

9. Recurso extraordinário interposto pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), com fulcro no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, verbis: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA. LEI Nº. 5.764/71. COFINS. MP Nº. 1.858/99. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 1º (INCONSTITUCIONALIDADE). NÃO-INCIDÊNCIA DA

*COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS. 1. A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16/12/1998) não tem força para legitimar o texto do art. 3º, § 1º, da Lei nº. 9.718/98, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação, em 28 de novembro de 1998. 2. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RREE. 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG) 3. Prevalece, no confronto com a Lei nº. 9718/98, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins o disposto no art. 2º da Lei nº 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. 4. **Os atos cooperativos (Lei nº. 5.764/71 art. 79) não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas. Não compõem, portanto, o fato impositivo para incidência da Cofins.** (grifei). 5. Em se tratando de mandado de segurança, não são devidos honorários de advogado. Aplicação das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ. 6. Apelação provida. (fls. 120/121).*

10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315-RG, Relator Min.

ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362-RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, notadamente acerca da controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998.

*11. Ex positis, **dou provimento** ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta.*

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.

Cumpre informar ainda, no toada do artigo 62, § 2º do RICARF, citado acima, duas decisões do E. STJ, ambas de 2016, as quais, em sede de recurso representativo de controvérsia, também se manifestaram sobre o tema:

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

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

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

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O Parecer do douto Ministério Público Federal é pelo provimento parcial do Recurso Especial.

5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.

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

cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. (REsp. 1.141.667/RS, 1ª Seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016).

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

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

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

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

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

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. (REsp. 1.164.716/MG, 1ª seção do STJ, v. u., DJe 04/05/2016).

Demais disso, corrobora e vai ao encontro de tal entendimento, a exegese do artigo 3º, III, § 9º, da Lei 9.718/98 e alterações posteriores.

Assim, reduzindo-se o raciocínio à simplicidade, tem-se o ponto de corte: *ato cooperativo* é aquele prestado pela cooperativa em prol de seus associados, por conseguinte, não mercancia, logo, *não-incidência* de PIS e da COFINS. Prestação de serviços da cooperativa para terceiros não associados não é ato cooperativo, mas sim uma atividade empresarial, portanto, receita tributável para fins das citadas contribuições.

Entende-se que os valores repassados aos médicos cooperados são atos cooperativos, e por tal razão, não devem ser tributados pelo PIS/COFINS.

Neste particular, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

III. DAS DEDUÇÕES CONTIDAS NO § 9º, III, DO ARTIGO 3º DA LEI 9.718/98

Disse a Recorrente que o referido dispositivo legal estabelece a dedução do *valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago*.

Defende que o termo *efetivamente pago* indica que as deduções devem ser feitas pelo regime de caixa e não pelo regime de competência, o que não foi adotado pela fiscalização.

Tem-se que tal arguição não fora feita expressa e explicitamente em sede de impugnação, o que, agora, neste estágio, implicaria em preclusão, de acordo com o art. 17 do Decreto 70.235/72, o que não se pode acatar.

Deste modo, neste particular, não merece acolhida às razões feitas pela Recorrente.

IV. DO SUPOSTO ERRO NA DEDUÇÃO DE PAGAMENTOS EFETUADOS

Diz a Recorrente que houve erro da fiscalização quanto à dedução de pagamentos efetuados (§ 9º, do art. 3º, da Lei 9.718/98), vez que fora levado em consideração dois critérios diferentes (efl. 1.124):

1º) na competência dezembro de 2003, ele deduziu os valores inscritos na coluna "DÉBITO" do balancete da recorrente (doc. anexo);

2º) nos demais meses, foram utilizados os números constantes da coluna "MOVIM PERÍODO" dos balancetes (docs. anexos).

Tal argumento não fora articulado em sede de impugnação, sendo apenas agitado no recurso voluntário, logo, tem-se como matéria preclusa, nos termos do art. 17, do Decreto 70.235/72.

Dispositivo

Com essas considerações, voto em não conhecer do recurso de ofício, em razão de não ter sido superado o limite de alçada, e em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para acolher as deduções referente aos valores repassados aos médicos cooperados.

André Henrique Lemos

Processo nº 10972.000047/2008-03
Acórdão n.º **3401-004.447**

S3-C4T1
Fl. 2.662
