



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

Processo nº 11070.722140/2011-96
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.755 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Recorrente UNIMED MISSOES - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVICOS MEDICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2006 a 31/12/2010

PAF. CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL.

A proposição de ação judicial, antes ou após o início da ação fiscal, importa na renúncia de discutir a matéria objeto da ação judicial na esfera administrativa, uma vez que as decisões judiciais se sobrepõem às administrativas, devendo ser analisados apenas os aspectos do lançamento não abrangidos pela ação mandamental.

Recurso Voluntário Negado

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos conhecer em parte o recurso voluntário e na parte conhecida negar provimento.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandao Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen, Winderley Moraes Pereira.

Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no 10-40.536 - 2ª Turma da DRJ/POA (fls 501/512):

Contra a cooperativa antes qualificada foi lavrado Auto de Infração do PIS, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 244.696,58, referente a fatos geradores entre 30/11/2006 e 31/12/2010. Esse valor (principal) foi acrescido de multa de ofício de 75% e juros moratórios. Constatou fundamentação legal. Houve ciência em 24/11/2011.

Foi produzido *Termo de Constatação Fiscal de PIS* incidente sobre o ato cooperativo, onde ficou registrado (excertos):

(...) são objetos de lançamento através do presente processo apenas os valores de PIS apurados sobre as receitas relacionadas aos atos praticados pela própria cooperativa, classificadas pelo contribuinte como atos cooperativos principais. O contribuinte discute judicialmente a incidência do PIS sobre o ato cooperativo através da Ação Ordinária nº 2001.71.00.015415-2, sendo que não logrou êxito na primeira nem na segunda instância (fls. 54/117), estando no momento esperando julgamento no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Haja vista que o Recurso Especial não suspende as decisões proferidas no Tribunal Regional Federal e no Juízo Federal, atualmente é devido o PIS sobre o ato cooperativo. Os valores apurados a título de PIS sobre as receitas relacionadas aos atos não cooperativos do período de 11/2006 a 12/2010 foram lançados de ofício através do processo administrativo nº 11070.722141/2011-31.

Feito este intróito, informamos que da análise dos livros e documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização e demais Termos de Intimações e Reintimações Fiscais, procedemos à verificação do cumprimento das obrigações tributárias relacionadas ao PIS incidentes sobre o ato cooperativo no período de novembro/2006 a dezembro/2010, tendo constatado infração fiscal relacionada a falta/insuficiência de recolhimento do PIS sobre o faturamento

A cooperativa foi autuada em função de diferenças resultantes de falta de recolhimento de PIS sobre o faturamento, com fundamento:

a) na exclusão indevida da base de cálculo da contribuição de determinados custos e despesas;

b) na manutenção, na base de cálculo da contribuição, de valores recebidos pela cooperativa relativos à co-participação dos usuários dos planos de saúde, registrados como Recuperação de Eventos Indenizáveis (grupo 4.1.2);

c) na manutenção, na base de cálculo da contribuição, de valores percebidos pela cooperativa relativos à co-participação dos usuários dos planos de saúde, registrados como Recuperação de Despesas com Eventos Indenizáveis (grupo 4.1.3);

d) na reclassificação e rateio de contas do grupo 3.3 - Outras receitas operacionais. Tais divergências foram discriminadas por ano;

e) na reclassificação e glosa de contas do grupo 3.1.3 - Receita com Administração de Planos de Assistência.

Em 21/12/2011 a contribuinte apresentou, através de procurador, arrazoadado impugnatório referente ao PIS (atos cooperativos principais - período 30/11/2006 a 31/12/2010). Nele referiu:

Preliminar de nulidade

- a autuação não é clara ao ponto de saber a cooperativa exatamente o motivo de sua lavratura. O relatório não foi preciso, restando prejudicada a sua defesa, eis que não sabe se a autuação pretende a tributação do ato principal, do auxiliar ou de ambos, bem como o motivo da tributação. Também não há indicação nem consideração dos depósitos existentes nas ações que menciona;
- a Fiscalização não se mostrou correta ao afirmar que a ação judicial se refere ao mesmo objeto desta autuação. Naquela não se discutiu nada em relação ao art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718, de 1998, dado que essa modificação ocorreu em 2001 (MP nº 2.158-35), em momento posterior ao ajuizamento da demanda;
- não houve intimação para apresentação de defesa, conforme o inciso V do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972;
- postula, em preliminar, pela nulidade da autuação, porquanto em muito ficou dificultada a sua defesa, com violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, consagrados constitucionalmente.

Decadência

- o mês de novembro de 2006 decaiu, na medida que se tratam de diferenças de contribuições, incidindo, por decorrência, o art. 150, § 4º, do CTN.

Mérito

- a autuação, no seu volume e fundamento, embora diga se referir à exclusão dos atos cooperativos principais, em verdade nega as deduções previstas na Lei nº 9.718, de 1998, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 2001.

Atos cooperativos

- cita a ação judicial nº 2001.71.00.015415-2 onde pretende a não tributação dos atos cooperativos, tendo realizado depósitos judiciais, que não foram considerados pelo Fisco. Nesta ação discute deduções privativas de Operadoras de Planos de Saúde, como aquelas previstas no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001. Este processo aguarda decisão dos Tribunais Superiores;
- entende que os valores decorrentes da arrecadação e repasse de honorários médicos configuram atos cooperativos, não tipificando faturamento. O lançamento não prospera, q u a n d o pretende a inclusão na base de cálculo do PIS de valores arrecadados e repassados aos cooperados, porquanto isto tipifica o autêntico ato cooperativo;
- a ocorrência do ato cooperativo típico não está atrelada a contrato algum, mas ao serviço que a cooperativa presta ao seu cooperado, angariando-lhes clientes para que os mesmos possam receber seus honorários, através da cooperativa, quando do atendimento a estes pacientes. Por isto, não ofereceu à tributação a receita decorrente dos valores que são repassados aos associados, na forma do Parecer Normativo CST nº 38, de 1980.

Deduções legais

- os valores repassados aos cooperados são tidos como atos cooperativos. São considerados "eventos", passíveis de dedução da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, conforme a previsão, legal existente;
- a partir da vigência da MP nº 2.158-35, de 2001 (alterou a Lei nº 9.718, de 1998), a cooperativa, por ser uma operadora de planos de saúde, pode abater da base de cálculo os valores decorrentes dos pagamentos que realiza por conta da utilização dos planos de saúde pelos usuários. Incluem-se aí os pagamentos de médicos, hospitais, laboratórios, clínicas, etc, todos relacionados ao atendimento coberto pelo contrato de plano de saúde, independentemente da nomenclatura utilizada (ato cooperativo principal ou auxiliar);
- a Fiscalização entendeu que somente poderiam ser deduzidos da base de cálculo das contribuições os valores decorrentes de pagamentos a outros cooperados de outra operadora de planos. A postura adotada pelo Fisco contraria a letra da lei, eis que a norma não restringe a utilização do benefício;
- a nomenclatura adotada pelo legislador tributário, no que tange às parcelas que podem ser abatidas da base de cálculo do PIS e da COFINS pelas operadoras de planos de assistência à saúde, partiu de definições utilizadas nos contratos de seguro. Entende-se por co-responsabilidade cedida, expressão utilizada no inciso I, § 9, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, o repasse total ou parcial do risco contratado e da mensalidade do contrato respectivo de uma operadora para outra. O inciso II da norma

legal refere que a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas (ou reservas técnicas) podem ser deduzidas da base de cálculo do PIS e da COFINS (Provisão de Risco, Provisão para eventos ocorridos e não avisados);

- quanto ao inciso III, motivador da autuação, indenização é o pagamento das despesas decorrentes dos eventos ocorridos. Evento, por sua vez, é sinônimo de sinistro. Sinistro, na linguagem securitária, é a ocorrência do acontecimento previsto no contrato de seguro. Ou seja, evento é todo o procedimento relacionado à assistência à saúde adimplido pela Operadora de Planos de Saúde;
- os pagamentos de despesas com prestadores credenciados, como hospitais, laboratórios, clínicas, bem como com médicos, enfim, todas as despesas com o atendimento cuja cobertura contratual esteja prevista, são eventos;
- quando a norma tributária diz que pode ser abatido da base de cálculo do PIS o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades, quer dizer, em consonância com o primeiro inciso, que o montante pago em decorrência da utilização do plano pelo usuário (cliente), poderá ser abatido da base de cálculo das referidas contribuições, deduzido do valor eventualmente recebido de outra operadora em decorrência da transferência de responsabilidade pelo atendimento deste beneficiário;
- os valores deduzidos são, todos eles, decorrentes de pagamentos feitos pela cooperativa aos prestadores médicos sócios e credenciados, sempre em decorrência da utilização do plano pelo beneficiário;
- seja porque são atos cooperativos principais, seja porque são eventos, as deduções foram legítimas, sendo descabida a autuação.

Tópicos da autuação

- os três primeiros pontos da autuação não sobrevivem em razão da existência de lei que permite os abatimentos realizados. Se a cooperativa pode deduzir os eventos ocorridos, efetivamente pagos, ela abate destas deduções os ressarcimentos recebidos como sendo redutor destes eventos. Logo, tais valores são tributáveis, dado que diminuem a extensão dos eventos dedutíveis, na conta redutora que a ANS determina sejam alocados. Este procedimento faz com que tais valores sofram a tributação, já que limitam as deduções permitidas no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998;
- quanto ao rateio da receita, ele é feito conforme os custos, seguindo os ditames do PN CST nº 73, de 1975. De acordo com os custos, segrega as receitas, oferecendo à tributação o que de

fato está sujeito à incidência, como é o resultado do ato cooperativo auxiliar (abatidos os eventos - art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718, de 1998). O valor gasto com serviços próprios é considerado ato cooperativo principal, conforme PN CST nº 38, de 1980, que diz serem atos auxiliares os serviços contratados de terceiros, como hospitais e rede credenciada. Logo, o que integra a rede própria é ato cooperativo principal. Não há contratação de serviços de terceiros para a viabilização do objeto social da cooperativa. Os custos com serviços próprios são eventos, dedutíveis da base de cálculo do PIS e da COFINS;

- os atendimentos em regime de intercâmbio, por serem atos cooperativos, não são tributáveis. Os valores ingressam na cooperativa para repasse aos médicos cooperados, não tipificando faturamento;
- as taxas de administração cobradas são rateadas conforme o PN 73/75. São imputados os custos diretos e rateados entre os atos (cooperativo principal ou auxiliar), quando indiretos;
- a taxa incidente no ato cooperativo visa o sustento da cooperativa, que é realizado pelo sócio, retornando, via sobra, ao final do exercício, aos cooperados, se nada mais há para ratear de despesas decorrentes das atividades da cooperativa;
- quanto ao item 5, dado que quem custeia a sociedade é o cooperado, aplica-se o entendimento anterior. A taxa cobrada utiliza os critérios do Fisco para a divisão da receita;
- no que tange ao item 6, não houve oferecimento dessas receitas à tributação porque são típicas de atos cooperativos, na medida em que relacionadas entre os sócios e as cooperativas associadas. Como os valores são decorrentes da prática de atos cooperativos intrínsecos, não há faturamento tributável.

Receitas não operacionais

- pede sejam excluídas do lançamento eventuais receitas não operacionais, face a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, tal como declarado pelo STF nos recursos extraordinários nºs 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840 (sessão plenária de 09/11/2005).

Diligência

- entende que a Fiscalização deve esclarecer quais repasses não poderiam ser realizados e para quem, na medida em que, se os destinatários forem médicos sócios da cooperativa, ato cooperativo principal será (como também são eventos); se forem os prestadores de serviços credenciados (hospitais, laboratórios, clínicas), eventos serão. Os depósitos judiciais não foram considerados. Necessária, pois, a realização de diligência.

Conclusão

- postula, em preliminar, pela nulidade da autuação, porquanto ausentes todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972;
- requer, também, a procedência de sua defesa, para efeitos de que seja integralmente cancelado o auto de infração lavrado, em face dos argumentos expostos;
- pede, em qualquer hipótese, o acolhimento da decadência, na forma postulada;
- pede a realização de diligência para que seja cabalmente comprovado que as deduções realizadas foram feitas de acordo com as normas legais vigentes.

A repartição preparadora atestou a tempestividade das peças de contestação.

Analizada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou parcialmente procedente, com a seguinte ementa (fl. 501):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/11/2006 a 31/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

PAF. CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL.

A proposição de ação judicial, antes ou após o início da ação fiscal, importa na renúncia de discutir a matéria objeto da ação judicial na esfera administrativa, uma vez que as decisões judiciais se sobrepõem às administrativas, sendo analisados apenas os aspectos do lançamento não abrangidos pela ação mandamental.

REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. PEDIDO GENÉRICO.

Considera-se não formulado pedido genérico de diligência, por desatender a dispositivo legal que requer indicação de quesitos sobre matéria objeto de discordância.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi apresentado Recurso Voluntário (fls. 514/536), no qual a Recorrente retoma suas alegações e ainda defende a nulidade da decisão recorrida por não conhecer da defesa em relação à tributação do PIS sobre atos cooperativos e não considerar a questão legal de dedução das bases de cálculo de PIS e Cofins para as operadoras de planos de saúde, previstas no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998; reafirma que essa questão não está no Judiciário e que a decisão recorrida rejeitou esse ponto sem fundamentação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido. Serão analisadas as questões apresentadas pela Recorrente.

No que concerne à preliminar de nulidade da decisão recorrida, cumpre anotar que esta tratou de todos os pontos invocados na Impugnação e fundamentou suas conclusões; colaciona-se excerto do voto:

A posição predominante sempre foi nesse sentido, como pode ser verificado por Parecer da PFN publicado no DOU de 10/07/1978 (p. 16.431), cujas conclusões são as seguintes (fl. 511):

32. Todavia, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

33. Outrossim, pela sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior ou autônoma. SUPERIOR, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo; AUTÔNOMA, porque a parte não está obrigada a percorrer as instâncias administrativa, para ingressar em juízo. Pode fazê-lo diretamente.

34. Assim sendo, a opção pela via judicial importa em princípio, em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de recurso acaso formulado. 35. Somente quando a pretensão judicial tem por objeto o próprio processo administrativo (v.g. a obrigação de decidir de autoridade administrativa; a inadmissão de recurso administrativo válido, dado por intempestivo ou incabível por falta de garantia ou outra razão análoga) é que não ocorre renúncia à instância administrativa, pois aí o objeto do pedido judicial é o próprio rito do processo administrativo.

36. Inadmissível, porém, por ser ilógica e injurídica, é a existência paralela de duas iniciativas, dois procedimentos, com idêntico objeto e para o mesmo fim.

Segundo dispõem os arts. 1º, § 2º, do Decreto-lei nº 1.737, de 1979, e 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830, de 1980, a propositura, pelo sujeito passivo de ação judicial com o mesmo objeto do processo administrativo, importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência de recurso acaso interposto. Nesse sentido, foi expedido o Ato Declaratório Normativo nº 3, de 1996, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal, esclarecendo na sua alínea a que:

a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual - antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso interposto;

Observando-se que a ora autuada optou pela esfera judicial para discutir questões relacionadas à apuração de PIS e que dentre tais argumentos estão inseridos aqueles constantes da impugnação apresentada, constata-se a existência de identidade de objeto entre as discussões jurídicas e tributárias, donde a propositura de ação judicial pela contribuinte importa em renúncia ou desistência da via administrativa. Nesse caso, resta defeso à autoridade julgadora a apreciação da impugnação (pelo menos parcialmente), em observância à unicidade de jurisdição e à segurança das relações jurídicas, cabendo à autoridade administrativa competente acatar a decisão judicial transitada em julgado, sob pena de desobediência à ordem judicial. (grifou-se)

Dessa forma, a decisão recorrida entendeu que se trata aqui da mesma matéria submetida ao crivo do Judiciário e que as razões de pedir do processo administrativo constam do pleito judicial, ainda que a Recorrente faça referência a outro fundamento legal.

Transcrevemos a ementa da decisão judicial, transitada em julgado em outubro de 2017:

RECURSO ESPECIAL EM AC Nº 2001.71.00.015415-2/RS

RECTE: UNIMED ERECHIM SOC/ COOPERATIVA DE
SERVICOS MEDICOS LTDA/

TRIBUTÁRIO. PIS. SOCIEDADE COOPERATIVA -
UNIMED. ATOS COOPERATIVOS. DISTINÇÃO. LEI
5.764/71. TRIBUTAÇÃO. LEI COMPLEMENTAR E LEI
ORDINÁRIA. HIERARQUIA. INEXISTÊNCIA. HOSPITAIS E
LABORATÓRIOS. REPASSE DE VALORES. INCIDÊNCIA.

1. Inexistindo lei complementar oferecendo o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, preconizado pelo art. 146, III, "c", da Constituição, a matéria pode ser regulada por lei ordinária ou medida provisória.

2. As alterações introduzidas na base de cálculo do PIS pela Lei nº 9.718/98 dispensam a edição de lei complementar, exigida apenas para a eventual instituição da contribuição prevista no art. 195, § 4º, da Constituição.

3. A Lei Complementar nº 07/70 foi recepcionada pela nova Constituição como lei ordinária, vez que a regra-matriz da contribuição ao PIS está no art. 239 do Texto Maior. O tratamento que vier a ser dado ao ato cooperativo por lei

ordinária não colide com os preceitos da Lei nº 5.674/71, recepcionada pela Constituição com o mesmo status normativo.

4. As cooperativas contribuem para o PIS sobre a folha de salários e, em relação aos atos praticados com não associados, sobre o faturamento, nos termos do art. 2o, inciso II e parágrafo único da MP 1.212/95, sem que a exação constitua afronta ao princípio da isonomia, consoante interpretação conjugada com o art. 195, caput, da CF.

5. A Lei 5.764/71 diferencia entre ato cooperativo (artigo 79) e operações da cooperativa (artigo 86), considerando como renda tributável a receita obtida pela venda de mercadorias e serviços a terceiros.

6. A Lei nº 9.715/95, manteve duas hipóteses de incidência do PIS sobre as cooperativas: a) sobre a folha de salário e b) sobre as receitas de atos não cooperativos, entendidas como sendo, nos termos da legislação do imposto de renda, os valores das prestações de serviços nas operações por conta própria e o resultado nas operações por conta alheia.

7. Não há como conferir caráter de ato cooperativo próprio àqueles praticados entre a cooperativa e laboratórios e hospitais, ressalvando, ainda, que os valores pagos aos hospitais e laboratórios não se caracterizam como repasses, mas sim como despesas da cooperativa com outras pessoas jurídicas.

8. O fato de existir o repasse dos valores dos serviços conveniados não descaracteriza sua natureza jurídica, extraindo-os do conceito de faturamento para fins de exoneração tributária. Desimporta que tais receitas sejam correlativas a despesas efetuadas com material hospitalar e ambulatorial, porquanto adentrem na contabilidade da empresa, somando-se ao seu ativo e constituindo, portanto, renda tributável. (disponível no sítio: https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_ge_dpro.php?local=trf4&documento=1940570&hash=e2344e8299ea5a459435f486259c667, acesso em 07/02/2018; grifos nossos).

Verifica-se, portanto, que o Poder Judiciário determinou a tributação pelas contribuições em pauta sobre os atos não cooperativos e não cabe a este CARF analisar ou se manifestar sobre esse entendimento. Assim, concluímos no mesmo sentido da decisão recorrida que *nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza*, e, conseqüentemente, mantemos a decisão sobre a existência de concomitância.

Quanto ao pedido de reconhecimento das deduções da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins para as operadores de planos de assistência à saúde e o argumento da Recorrente de que todas as receitas que não sejam de prestação de serviço devem ser excluídas da base de cálculo dos tributos em pauta, cabem algumas ponderações.

Os valores recebidos dos clientes dos planos de saúde operados pela Cooperativa correspondem a seu faturamento pela prestação de serviços e integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ressalte-se que o RE nº 599.362, em sede de repercussão geral, decidiu que o PIS incide sobre receitas advindas de terceiros não-cooperados, em cooperativas de trabalho:

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.

Por sua vez, o RE nº 598.085, também em sede de repercussão geral, declarou a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela cooperativa com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. COOPERATIVA DE TRABALHO. SOCIEDADE COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. POSTO REALIZAR COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (NÃO COOPERADOS) VENDA DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS SUJEITA-SE À INCIDÊNCIA DA COFINS, PORQUANTO AUFERIR RECEITA BRUTA OU FATURAMENTO ATRAVÉS DESTES ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE “ATO NÃO COOPERATIVO” POR EXCLUSÃO, NO SENTIDO DE QUE SÃO TODOS OS ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (COOPERADOS), EX VI, PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS TOMADORAS DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL (ISENÇÃO DA COFINS) PREVISTO NO INCISO I, DO ART. 6º, DA LC Nº 70/91, PELA MP Nº 1.858-6 E REEDIÇÕES SEGUINTE, CONSOLIDADA NA ATUAL MP Nº 2.158-35. A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O ART. 146, III, “C”, DA CF/88, DETERMINANTE DO “ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO”, AINDA NÃO FOI EDITADA. EX POSITIS, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. As contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma ratio quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo colegiado. 2. O princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas. 3. O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. O

art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitória, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997. 4. O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88. O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995). 5. A Lei nº 5.764/71, que define o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo (artigos 79, 85, 86, 87, 88 e 111), e as leis ordinárias instituidoras de cada tributo, onde não conflitam com a ratio ora construída sobre o alcance, extensão e efetividade do art. 146, III, c, CF/88, possuem regular aplicação. 6. Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex vi, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada. 7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais. 8. A Suprema Corte, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 15-08-2006, e 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 01-09-2006, assentou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços. 9. Recurso extraordinário interposto pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), com fulcro no art. 102, III, "a", da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, verbis: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA. LEI Nº. 5.764/71. COFINS. MP Nº. 1.858/99. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 1º (INCONSTITUCIONALIDADE). NÃO-INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS. 1. A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16/12/1998) não tem força para legitimar o texto do art. 3º, § 1º, da Lei nº. 9.718/98, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação, em 28 de novembro de 1998. 2. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade

das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RREE. 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG) 3. Prevalece, no confronto com a Lei nº. 9718/98, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins o disposto no art. 2º da Lei nº 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. 4. Os atos cooperativos (Lei nº. 5.764/71 art. 79) não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas. Não compõem, portanto, o fato impositivo para incidência da Cofins. 5. Em se tratando de mandado de segurança, não são devidos honorários de advogado. Aplicação das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ. 6. Apelação provida. (fls. 120/121). 10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362-RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, notadamente acerca da controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998. 11. Ex positis, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta.

Desse modo, a base de cálculo do PIS e da COFINS, ou seja, o faturamento é a totalidade das receitas de contraprestações pecuniárias (mensalidades dos planos de saúde). Isso porque, as cooperativas de trabalho médico têm como principal fonte de receita as vendas de planos de saúde à população em geral, a qual advém de não associados.

A Recorrente pede ainda que em razão da Taxa SELIC, outros acréscimos como juros de mora e correção monetária sejam afastados. Cumpre consignar que se deve seguir, nos cálculos executórios, os encargos previstos na lei vigente.

Por fim, solicita a Recorrente diligência para se esclarecer se os valores recebidos por atendimento a usuários de outras operadoras foram incluídos na base de cálculo. Tendo em conta que houve oportunidade para se trazer as provas aos autos e que o lançamento

Processo nº 11070.722140/2011-96
Acórdão n.º **3301-004.755**

S3-C3T1
Fl. 560

encontra-se devidamente respaldado, denega-se por precluso e desnecessário, o pedido de diligência.

Diante do exposto, proponho manter integralmente a decisão recorrida, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/98 e do § 3º da Portaria MF nº 343/15 (RICARF), e voto por conhecer em parte o Recurso Voluntário e na parte conhecida negar provimento.

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti