



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

Processo n° 11516.002808/2005-51
Recurso n° 999999 Voluntário
Acórdão n° **1401-000.763 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de abril de 2012
Matéria PIS/COFINS
Recorrente UNIMED FLORIANÓPOLIS COOPERATIVA DE TRABALHO
MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2005

Ementa: PRELIMINAR - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DE SOCIEDADE COOPERATIVA. INOCORRÊNCIA.

Não implica descaracterização da sociedade e nem em nulidade o fato de o auto de infração tributar os resultados da cooperativa, tidos pelo fisco como oriundos de atos não cooperativos, em contraponto à tese de defesa de que se originaram apenas de atos cooperativos e, por conseguinte, conforme o raciocínio da recorrente, fora do campo da incidência.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O juízo sobre inconstitucionalidade da legislação tributária é de competência exclusiva do Poder Judiciário. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

ASSUNTO: PIS E COFINS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2005

COOPERATIVA: CONDIÇÕES NECESSÁRIAS E SUFICIENTES.

A sociedade cooperativa se constitui de pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, em proveito comum, sem objetivo de lucro. Para se aquilatar se um ato é cooperativo, deve-se, portanto, dar relevo ao critério funcional, desde que associado à premissa conceitual básica de que se trata de um esforço conjunto de pessoas que contribuem para a consecução de uma finalidade específica. A medida de todas as coisas para a cooperativa deve ser a identificação dessa moeda de troca, qual seja, deve-se averiguar se a atividade em questão objeto do estatuto pode ser convertida ou

mensurada em esforço individualizado de cada um dos cooperados para a consecução desse objetivo.

BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO.

A dedução da base de cálculo do PIS e da Cofins estabelecida no inciso III, do § 9º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, aplica-se exclusivamente às operações envolvendo compartilhamento de risco por transferência de responsabilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso nos exatos termos do resultado de diligência

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva.

Relatório

Trata o presente de Auto de Infração (fls. 143/194) para cobrança da Cofins no valor total de R\$ 57.963.084,81; incluindo multa de ofício e juros de mora com consolidação em 31/10/2005.

O processo original (11516.002806/2005-61) já foi decidido pela então Terceira Câmara do Primeiro Conselho, em 12 de setembro de 2007, sem discrepar do que aqui se decide:

Formalizado originalmente nos autos do processo 11516.002807/2005-14, foi lavrado Auto de Infração para cobrança da contribuição ao PIS incluindo multa de ofício e juros de mora no montante de R\$ 12.583.433,05; consolidado em 31/10/2005. Por decisão administrativa a cobrança foi transferida para os presentes autos com juntada dos documentos pertinentes (fls. 500/998), inclusive a autuação propriamente dita (fls. 644/695).

A autuada ingressou com impugnação contra a exigência referente às duas contribuições (fls. 320/453) apresentando, na maior parte, argumentos idênticos nas duas peças:

A autuação seria nula pela imprecisão na descrição do fato que ensejou a autuação, prejudicando o pleno exercício de defesa. A Fiscalização não esclareceu a razão pela qual os atos praticados pela impugnante seriam não cooperativos;

As cooperativas não podem ser equiparadas às demais sociedades, pois não tem intenção de lucro e são constituídas para prestar serviços aos associados e as atividades são exercidas exclusivamente em nome deles. Fazer incidir sobre os atos cooperativos a carga tributária a que estão sujeitas as sociedades comuns significa desconsiderar a lei de regência das cooperativas;

Sua descaracterização como cooperativa não tem amparo na Lei nº 5.764/71; norma que lhe garante adotar qualquer objeto social e, no caso, contratar serviços hospitalares prestados por outras pessoas jurídicas sem que possam ser definidos como estranhos à finalidade da cooperativa;

Além de cooperativa de trabalho, a impugnante é operadora de planos de saúde, devidamente registrada na ANS e sujeita às normas emanadas desse Órgão inclusive plano de contas padrão. Nesse plano de contas registrou todas as contraprestações e eventos classificados na contabilidade em atos cooperativos principais, auxiliares e não-cooperativos. Entretanto, essas planilhas não foram solicitadas em nenhum momento pelo Fisco, nem tampouco os Registros Auxiliares. Por esse motivo, conforme já se pronunciou o Primeiro Conselho de Contribuintes, o lançamento deve ser cancelado;

O art. 79 da Lei nº 5.764/71 não pode ser interpretado literalmente e a contratação de terceiros para a realização de serviços necessários ao cumprimento de seu objeto social compõe o ato cooperativo devendo ser interpretado como tal. Em relação à

segregação das receitas, todos os atos cooperativos estariam devidamente comprovados através de planilhas, descabendo a tributação sobre a totalidade dos resultados positivos auferidos;

Não há como exigir Cofins das cooperativas, pois o ato cooperativo não implica em faturamento e deve ser regulado por lei complementar.

Por questão de isonomia, as exclusões da base de cálculo previstas para as cooperativas de produção deveriam ser estendidas para as demais cooperativas;

O alargamento da base de cálculo da contribuição trazido pela Lei 9.718/98 é inconstitucional, tendo o legislador ordinário ultrapassado a competência outorgada pelo art. 195, I, da Carta Magna; conforme já decidido pelo STF;

A revogação do inciso I, do art. 6º da LC nº 70/91 seria ilegal, pois efetuada por norma hierarquicamente inferior;

Ainda que as razões contra a autuação não sejam aceitas, devem ser efetuadas as exclusões da base de cálculo previstas no art. 3º da Lei nº 9.718/98. com as alterações da MP nº 2.158-35/2001;

A impugnante está sob amparo de decisão judicial proferida pelo STJ que afasta a incidência da Cofins sobre os atos cooperativos;

A utilização da taxa SELIC como indexador dos juros de mora é ilegal e o percentual da multa aplicado tem natureza confiscatória; e:

É necessária a produção de pericial com exame das planilhas, registros auxiliares e CD's que confirmariam a existência dos atos cooperativos praticados implicando na in procedência da tributação sobre a totalidade dos resultados.

Em relação ao PIS, acrescenta que só poderia ser cobrada com base na LC nº 7/70, que não poderia ser alterada pela Lei nº 9.718/98.

A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão 07-8.558/2006 (fls. 1032/1067), rejeitando a preliminar argüida e considerando integralmente procedente o lançamento, em decisão consubstanciada na seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2005

Ementa: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. DESCRIÇÃO DOS FATOS - Restando evidenciado que a descrição dos fatos encontra-se suficientemente clara para propiciar o entendimento das infrações imputadas, refletindo-se em alentada impugnação, descabe acolher alegação de nulidade do auto de infração.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO - As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para

a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO – Prescinde da realização de perícia técnica, quando o deslinde do litígio depende de questões estritamente de direito e os elementos constantes dos autos são suficientes para firmar o convencimento do julgador

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2005

Ementa: SOCIEDADES COOPERATIVAS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATO NÃO-COOPERATIVO. ALCANCE - Sujeita-se à incidência da Cofins a receita obtida 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.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE - Na apuração da base de cálculo da Cofins, para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2001, as operadoras de planos de assistência à saúde, poderão deduzir de sua receita bruta o valor da diferença positiva entre os desembolsos efetivamente realizados para indenizar seus conveniados por eventos realizados em associados de outra operadora e as quantias recebidas desta outra operadora a título de ressarcimento por aqueles desembolsos.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. MP 2.158-35/2001– As exclusões na base de cálculo da Cofins, previstas no art. 15 da MP 2.158-35/2001, não alcançam as cooperativas de serviços médicos.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. SOBRAS. MP 101/2002 – No âmbito da tributação das receitas decorrentes de atos não-cooperativos, não há que se falar em “sobras” na apuração de resultados e, por conseguinte, inaplicável é a exclusão prevista na MP nº 101/2002, convertida na Lei nº 10.676, de 2003.

Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2005

SOCIEDADES COOPERATIVAS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATO COOPERATIVO. ALCANCE - Sujeita-se à incidência do PIS a receita obtida 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.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE - Na apuração da base de cálculo do PIS, para os fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2001, as operadoras de planos de assistência à saúde, poderão deduzir de sua receita bruta o valor da diferença positiva entre os desembolsos efetivamente realizados para indenizar seus conveniados por eventos realizados em associados de outra operadora e as quantias recebidas desta outra operadora a título de ressarcimento por aqueles desembolsos.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. MP 2.158-35/2001- As exclusões na base de cálculo do PIS, previstas no art. 15 da MP 2.158-35/2001, não alcançam as cooperativas de serviços médicos.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. SOBRAS. MP 101/2002 - Quando não é possível identificar receitas decorrentes de atos cooperativos, não há que se falar em "sobras" na apuração de resultados e, por conseguinte, inaplicável é a exclusão prevista na MP nº 101/2002, convertida na Lei nº 10.676, de 2003.

Devidamente cientificado (fl.1073), o sujeito passivo recorre a este Colegiado (fls. 1083/1117, com documentos de fls. 1118/1142). Inicialmente reafirma que ocorreu de fato sua descaracterização como cooperativa resultando daí a tributação de todo seu resultado. Nessa questão, sustenta que a jurisprudência administrativa rechaça essa descaracterização.

Sustenta que a irregularidade detectada pelo Fisco reside apenas no fato de não oferecer à tributação o resultado dos atos cooperativos auxiliares, apenas fazendo isso em relação aos atos tipicamente não cooperativos. Assim, não teria ocorrido a confusão contábil que gerou a autuação, pois são facilmente diferenciáveis na contabilidade os atos cooperativos principais e os auxiliares que a recorrida entende tributáveis.

Defende não haver base legal para a autuação, pois o fato de não recolher o tributo sobre o que é tributável não conduz à tributação do que a lei não autoriza o que implicaria em exigir o tributo como pena. Acrescenta que a tributação baseou-se num Parecer Normativo (PN) que, sem base legal, considera a prática de operações para custeio de despesas de hospital como atos não-cooperativos não previstos em lei.

Reclama que a Fiscalização parte de um conceito equivocado pois, se todo e qualquer serviço com não associados fosse tributável, tributável seria o próprio ato cooperativo pois este pressupõe uma operação de mercado ou de contrapartida, na qual são obtidos os recursos para prestar serviços ao próprio associado.

Aduz que a cobrança de mensalidades para pagamento hospitais e médicos constitui-se em meio prático de cumprir sua finalidade forma auxiliar de fornecer serviços aos próprios associados através da negociação coletiva e do pagamento prévio desses atendimentos.

Nessa linha, entendeu que tais atos seriam cooperativos auxiliares e não os ofereceu à tributação. Admite que caberia assim à Fiscalização tributá-los com base no PN, mas nunca tributar a integralidade dos atos praticados, inclusive aqueles admitidos pelo Fisco como atos cooperativos.

Se mantida a tributação, requer, como operadora de planos de saúde, o direito à dedução prevista no inciso III, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001.

A então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na ocasião, converteu o julgamento em diligência nos seguintes termos:

(...)

Desta sorte, proponho a conversão do julgamento em diligência para que sejam tomadas as seguintes providências pela fiscalização:

1. a partir das premissas estabelecidas neste voto, segregar as receitas e resultados decorrentes da prática de atos cooperativos daquelas decorrentes dos atos considerados como não-cooperativos;

2. a segregação das receitas deve se dar através da aplicação de um percentual de rateio sobre a receita total. Esse fator de rateio é a proporção matemática existente entre os custos de repasses aos médicos cooperados e os outros tantos custos de serviços prestados por terceiros não-cooperados (os hospitais, laboratórios, médicos não-cooperados, etc.);

3. cabe salientar ainda, que as despesas gerais e os custos indiretos apesar de entrarem também de forma rateada, conforme acima, para compor o resultado tributável oriundo da prática de atos não cooperados, não entram no cálculo do próprio fator de rateio acima, dado sua natureza de custos indiretos.

Às fls. 1328/1339 consta Retorno de Diligência Fiscal, cancelando parcialmente a autuação em atendimento às determinações do CARF.

Às fls. 2120/2214 consta manifestação de inconformidade contra o resultado de diligência, aduzindo em resumo:

- A tributação foi pela receita bruta, considerando as receitas não operacionais. Só aquela decorrente da venda de planos de saúde serviria para compor a base de cálculo, admitindo-se, inclusive, as deduções legais previstas e a exclusão dos atos cooperativos intrínsecos.

- O fiscal não refez a base de cálculo considerando as receitas operacionais do ato cooperativo auxiliar, bem com as deduções incidentes sobre tais receitas.

A recorrente juntou planilhas e documentos comprovando seu direito, mas não foram consideradas na diligência. O fiscal preferiu inovar na tese, dado que a segregação dos atos existe na contabilidade da recorrente. Inovação esta condizente com a suposta impossibilidade de possuir, a recorrente, dentre o seu quadro de cooperativados, pessoas jurídicas.

- Como são várias as matérias que a diligência suscitou, com bem visto nesta manifestação, em face do princípio da ampla defesa e do devido processo legal, o presente recurso deve ser provido, com a nulidade total do lançamento.

A ser mantida a autuação, em razão desta novidade inovadora do fiscal, amarga prejuízo a recorrente, pela ausência de defesa em relação a este novo fato (restrição do conceito de ato cooperativo e do próprio direito à associação de pessoa jurídica).

- Também não considerou, embora reconheça, as deduções da base de cálculo introduzidas pela MP 2.158-35, para os períodos de 2001 em diante, sendo que a recorrente provou estas deduções em planilhas que novamente junta.

A recorrente comprovou segregar os ingressos dos atos cooperativos e dos atos auxiliares, deduzindo os custos indireto conforme a proporcionalidade daqueles. Provou a base na qual deve recair a tributação, conforme o voto vencedor do conselheiro Antonio Bezerra Neto.

• Em vista de tudo isto, postula:

(a) o provimento total do recurso, com a decretação da nulidade do lançamento, em face da ausência do motivo ensejador da autuação, qual seja, a suposta inexistência de segregação dos atos cooperativos intrínsecos e extrínsecos;

(b) na eventualidade disto não ocorrer, seja determinada nova diligência, para que o fiscal exclua da base de cálculo todos os repasses a cooperados, inclusive pessoas jurídicas, bem como admita. as exclusões da MP nº 2.158-35, de 2001.

(c) se entender por proferir julgamento de mérito, que seja determinada a exclusão da base de cálculo das contribuições do COFINS e da PIS dos repasses a cooperados, independente de sua natureza, bem como a exclusão desta mesma base de todos os eventos, conforme a MP nº 2.158-35/2001, na extensão aduzida neste requerimento e

(d) em qualquer hipótese, que as receitas não operacionais sejam excluídas da base de cálculo.

.É o Relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A presente autuação decorreu da efetuada no Processo nº 11516.002806/2005-61, relativa ao Imposto de Renda e à contribuição social.

O processo original (11516.002806/2005-61) já foi decidido pela então Terceira Câmara do Primeiro Conselho, em 12 de setembro de 2007, sem discrepar do que aqui se decide:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2004

IRPJ/CSLL – SOCIEDADES COOPERATIVAS - ATOS NÃO COOPERADOS - TRIBUTAÇÃO –

As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto de renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas, no caso, sobre os atos registrados como atos cooperativos, devendo ser levados à tributação os atos denominados como atos cooperativos auxiliares. Havendo destaque das receitas segundo a sua origem (atos cooperativos e não cooperativos) apenas sobre os atos cooperativos incide a regra da não incidência tributária.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED FLORIANÓPOLIS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação o resultado de atos cooperados, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado

Esclareça-se que, em regra, quando se trata de autuação de Cofins e PIS de sociedades cooperativas, os fatos que dão origem à autuação, relativamente ao IRPJ e à CSLL, são diversos, em face das alterações legais da Lei nº 9.718, de 1998.

No caso dos autos, entretanto, em face da alegada ação judicial transitada em julgado que teria garantido à interessada a incidência da Cofins e do PIS apenas sobre as receitas de atos não cooperativos, a Fiscalização nitidamente adotou um critério único para apuração da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Nesse sentido a então a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através do Acórdão 201-80.370 declinou competência para o então Primeiro Conselho de Contribuintes (ora 1ª Seção do CARF).

Também não discute nos autos a questão da isenção da Lei Complementar nº 70, de 1991, que foi discutida judicialmente, no âmbito de cuja ação a recorrente apresentou recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal, mas desistiu do recurso.

O âmago do litígio prende-se então à questão do que sejam atos cooperativos. Depreende-se dos autos e da defesa que o contribuinte se arroga não condição de não praticar atos não cooperados, e sim somente atos cooperados e auxiliares.

De outra banda, o autuante, em função da própria atividade exercida pelo contribuinte de planos de saúde e da não segregação das receitas considerou que o contribuinte realizasse apenas atos não-cooperados.

Preliminar de Nulidade

Nesse sentido, não prospera a alegação da Recorrente pugnando pela anulação do auto de infração na medida em que afirma que o autuante simplesmente desconsiderou os atos cooperativos praticados por ela.

Nesse passo, a Fiscalização evidenciou que, ainda que considerássemos a UNIMED-Florianópolis como uma cooperativa não haveria como tributar somente os atos não cooperativos, de acordo com legislação, pois a fiscalizada, segundo sua ótica, não fez de forma correta a segregação das receitas de atos cooperativos e de atos não-cooperativos, porque considera a totalidade de seus atos como cooperativos. Vê-se que não houve desclassificação da cooperativa, mas sim impossibilidade de tributar os atos não cooperados em função da falta de segregação dos mesmos.

Por outras palavras, o que consta dos autos é a tributação de receitas, as quais, aos olhos do Fisco, são provenientes de atos não cooperativos. De outra banda, a defesa diverge, afirmando que se originaram de atos cooperativos e, portanto, fora do campo da incidência.

Outrossim, o feito foi baixado em diligência justamente para fazer essa segregação, mesmo que de forma proporcional.

Ademais, trata-se de questão de mérito que será melhor enfrentada no voto mais adiante.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Mérito

Discordo das duas posições extremas colocadas acima (contribuinte e do autuante). É de se ver.

Quanto à tributação pelo COFINS, as cooperativas foram, inicialmente, consideradas isentas do pagamento da COFINS pela Lei Complementar n.º 70/91, a qual instituiu este tributo, como se vê do inciso I do art. 6º e vigorou até outubro de 1999:

Art. 6º - São isentas da contribuição:

I – as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de sua finalidade;

Os atos cooperativos estão conceituados no art. 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 associadas, para a consecução de seus objetivos sociais.

Parágrafo único – O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

A questão agora então passa a ser a delimitação de atos cooperativos e não cooperativos.

Tenho para mim que os serviços auxiliares, prestados por hospitais, clínicas e laboratórios ou por outras instituições que tenham por objeto a realização de serviços médicos, contratados pela cooperativa para atendimento dos usuários dos seus planos de saúde são meros atos de intermediação não-cooperativos e, portanto, sujeitos à incidência do tributo. Isso porque esses atos desviam do escopo da criação da cooperativa, por lhes faltar uma qualidade essencial que é a prestação direta de serviço pelo profissional cooperado. Explico melhor.

Em apertada síntese a recorrente se escora basicamente em uma premissa que considero falsa: são condições suficientes para a identificação de um ato cooperativo que sejam praticados sem qualquer intuito de lucro e visem de uma forma geral exclusivamente os interesses associativos, direta ou indiretamente. Discordo dessa premissa.

No caso da cooperativa, a finalidade não pode voltar-se diretamente para o atendimento pleno e geral dos associados, pois são os associados limitados a uma categoria de atuação é que formam o parâmetro do seu objeto social.

Isso já estava consagrado desde o advento do Decreto-Lei n.º 59, de 21 de novembro de 1966, regulamentado pelo Decreto n.º 60.597, de 19 de abril de 1967:

"As cooperativas, qualquer que seja sua categoria ou espécie, são entidades de pessoas, com forma jurídica própria, de natureza civil, para a prestação de serviços ou exercício de atividades sem finalidade lucrativa, não sujeitas à falência, distinguindo-se das demais sociedades pelas normas e princípios estabelecidos na presente Lei"

O que foi reiterado pelos arts. 3º e 4º Lei n.º 5.764, de 16 de dezembro de 1971 __ que, atualmente, disciplina a Política Nacional de Cooperativismo, nos seguintes termos:

"art. 3. Celebram contrato de sociedade cooperativa pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, em proveito comum, sem objetivo de lucro.

art. 4. As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características ..." (g.n)

Portanto, na cooperativa, a finalidade está vinculada à atividade própria do associado. Essa premissa é fundamental para entender situações limites, tais como por exemplo situações tais em que determinado tipo de cooperativa tem necessariamente que lidar com terceiros. Nesses casos, embora a Lei tenha ressaltado a necessidade de as transações serem sempre com os próprios cooperados, excluindo-se os terceiros, o faz por um outro motivo maior, qual seja: quando se envolvem terceiros, na maioria dos casos, desnatura-se o conceito de cooperativa no sentido de "sociedade cooperativa de pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, em proveito comum (art. 3º da Lei nº 5.764/71).

Essa solução de fazer com que a finalidade esteja intrinsecamente vinculada à atividade própria do associado a meu ver é a mais consentânea com o princípio da razoabilidade, pois não se deixa levar nem pela concepção dita restritiva, que muitos atribuem ao Direito Positivo Brasileiro, nem muito menos por uma concepção deveras elástica como acontecer de ser no Direito Positivo Argentino, que permite às escâncaras que o ato cooperativo seja praticado com terceiros.

O artigo 4º da Lei nº 20.337, de 02.05.73, assim define o ato cooperativo:

*"São atos cooperativos os realizados entre as cooperativas e seus associados e por aquelas entre si em cumprimento do objeto social e da consecução dos fins institucionais. **Também o são, a respeito das cooperativas, os atos jurídicos que com idêntica finalidade realizem com outras pessoas**" (g.n).*

A Lei Argentina referida acima dá prevalência ao elemento funcional em detrimento ao elemento estrutural que identificam os sujeitos partícipes. Já a legislação brasileira define o ato cooperado como sendo composto por dois elementos que se integram em um todo: o critério estrutural subjetivo e o critério funcional que identifica a sua finalidade ("...para a consecução dos objetivos sociais").

Como já disse em minha interpretação dou relevo ao critério funcional, pois acredito que ele assimila o critério subjetivo desde que associado à premissa conceitual básica de que se trata de um esforço conjunto de pessoas que contribuem para a consecução de uma finalidade específica. A medida de todas as coisas para a cooperativa deve ser a identificação dessa moeda de troca: a atividade em questão objeto do estatuto pode ser convertida ou mensurada em esforço individualizado de cada um dos cooperados para a consecução desse objetivo?

Se a resposta for afirmativa, então trata-se de ato cooperado, independentemente de envolver ou não terceiros, caso contrário, será ato não cooperado.

Em resumo, os atos-meio isentos são os que, além de essenciais à realização do objeto social da sociedade, estão diretamente relacionados com os bens ou serviços produzidos por cada associado, individualmente.

Observar que essa conceituação prescinde de se utilizar açodadamente do mecanismo de identificar transações com terceiros, como fez o autuante, para daí concluir, que isso por si só daria ensejo a reputar tais atos de não-cooperativos.

Sendo assim, é por isso que disse que *“os serviços auxiliares, prestados por hospitais, clínicas e laboratórios ou por outras instituições que tenham por objeto a realização de serviços médicos, contratados pela cooperativa para atendimento dos usuários dos seus planos de saúde são meros atos de intermediação não-cooperativos e, portanto, sujeitos à incidência do tributo”*.

Isso porque esses atos desviam do escopo da criação da cooperativa, por lhes faltar uma qualidade essencial que é a prestação direta de serviço pelo profissional cooperado.

De outra banda, é forçoso reconhecer que o mais importante serviço que a cooperativa de médicos presta a seus associados é o de comercialização dos serviços destes, por meio de assinatura de contratos com pessoas físicas ou jurídicas que instituem planos de assistência à saúde, os conhecidos “planos de saúde”.

Dessa forma, aqui não cabe a lógica do tudo ou nada, mas a da proporcionalidade. A parcela da receita proporcional aos repasses feitos aos médicos cooperados deve ser necessariamente excluída da tributação por se constituir em ato cooperado, da mesma forma que a parcela da receita destinada a remunerar os serviços prestados por terceiros deve ser tributada por se caracterizar como ato não-cooperado.

Isso posto, voltando-se agora para a base de cálculo adotada no feito para o período em exame e verificando que a fiscalização não segregara a receita tributável dos atos não-cooperativos da receita com atos cooperativos mediante rateio proporcional, considerando os custos dos diversos serviços prestados, o Colegiado converteu o julgamento em diligência de forma a segregar as receitas e resultados decorrentes da prática de atos cooperativos daquelas decorrentes dos atos considerados como não-cooperativos.

A segregação das receitas foi feita através da aplicação de um percentual de rateio sobre a receita total. Esse fator de rateio é a proporção matemática existente entre os custos de repasses aos médicos cooperados e os outros tantos custos de serviços prestados por terceiros não-cooperados (os hospitais, laboratórios, médicos não-cooperados, etc.).

Cabe salientar que tal segregação, embora não tenha sido delimitada na diligência, valeria apenas até o período de novembro de 1999, em função da mudança da legislação para as cooperativas em relação ao PIS e a COFINS, porém, consta dos autos que a Recorrente possui ação transitada em julgado favorável à manutenção da sistemática anterior onde se tributava apenas os atos cooperados, o que alarga esse prazo.

Retorno de Diligência favorável em Parte à Recorrente

Às fls. 1328/1339 consta Retorno de Diligência Fiscal, cancelando parcialmente a autuação em atendimento às determinações do CARF.

Visando excluir dos atos cooperados os valores pagos pela Unimed as Pessoas Jurídicas, onde o trabalho do médico, e o próprio médico cooperado não foi identificado, o

Autuante elaborou a partir das informações apresentadas pela Unimed os seguintes demonstrativos:

1) "Relação de Produção dos Cooperados Pessoa Física", onde consta: a data do evento (competência) e do pagamento, a matrícula e o nome do cooperado e o valor da produção médica", todos informados pela Unimed. Acrescentou-se a coluna "Valor da Produção Médica Apurado pela Fiscalização", na qual, constam os valores do ato médico cooperado.

2) "Relação de Produção dos Cooperados Pessoa Jurídica - Pessoa Jurídica/Pessoa Física", a data do evento (competência) e do pagamento, a matrícula e o nome da pessoa jurídica ou da pessoa jurídica/pessoa física cooperada e o valor da produção médica", todos informados pela Unimed. Acrescentou-se a coluna "Valor da Produção Médica Apurado pela Fiscalização", na qual, constam os valores do ato médico cooperado. **Foram zerados os valores pagos as Pessoas Jurídicas que não tiveram a identificação do repasse ao médico cooperado realizada pela Unimed.**

Com esse procedimento chegou-se aos valores pagos aos médicos cooperados, tanto os pagos diretamente aos médicos (pessoas físicas), como os pagamentos realizados aos médicos cooperados (pessoas físicas) através de uma pessoa jurídica, os quais foram transportados para o demonstrativo da base de cálculo das contribuições, a fim de apurar os percentuais de participação do ato cooperado na receita da cooperativa.

Elaborou-se ainda:

O "Demonstrativo da Base de Cálculo do PIS e COFINS - Apurada pela Fiscalização", onde excluiu-se da base de cálculo das contribuições, os valores relativos aos repasses realizados diretamente aos médicos cooperados, e os recebidos pelos médicos cooperados através de uma pessoa jurídica.

Ressalvou, contudo, que:

“Somente os pagamentos realizados as Pessoas Jurídicas, onde a Unimed não identificou o médico cooperado que realizou o trabalho, não compuseram o ato cooperado para efeito de apuração do percentual a ser aplicado sobre a receita da cooperativa.”

Sem razão à Recorrente quando se insurge em suas contrarrazões de fls. . 2120/2214 contra a ressalva acima.

Apesar de intimada e reintimada a Recorrente não logrou fazer a correta identificação das pessoas físicas (médicos cooperados) que receberam o pagamento através das pessoas jurídicas “cooperadas”, o que inviabiliza a exclusão pretendida.

Por outras palavras, deixou-se de excluir da base de cálculo das contribuições somente os valores pagos as pessoas jurídicas não cooperadas, na qual, a Unimed, não identificou o médico cooperado que prestou o serviço.

Portanto, dou provimento parcial ao recurso nos estritos termos do resultado de diligência de fls. 1328/1339

EXCLUSÕES GENÉRICAS DO ART. 15 DA MP 2.158-35

Nesse mesmo passo, cabe salientar que a MP 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, no lugar da não incidência, introduziu exclusões à base de cálculo do PIS e da Cofins, representado pela menção direta à aplicação da Lei nº 9.718/99 às sociedades cooperativas, encerrando um texto que se tornou definitivo nas reedições sucessivas, até a derradeira e ainda vigente MP nº 2.158-35, de 2001. Eis o artigo 15, caput e §§ 1º e 2º, da MP nº 1858-9, repetido na atual vestimenta da MP 2.158-35:

“Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro 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.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas”.

O que se verifica é que as exclusões tratadas nos incisos I a V do caput não se aplicam às cooperativas médicas de prestação de serviços, alcançando apenas as cooperativas de produção, uma vez que aquelas situações decorrem de atividades típicas desse último tipo de cooperativa.

Portanto, o benefício legal, na prática, não alcança a Recorrente.

Exclusões do art. 3º da Lei nº 9.718/98 – Operadoras de planos de saúde

No que se refere à base de cálculo, a recorrente pleiteia a dedução cabível especificamente às operadoras de planos de saúde e prevista no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001, mais especificamente aquela estabelecida no inciso III:

Art.3º

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

Autenticado digitalmente em 10/07/2012 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 16/08/2012

por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 10/07/2012 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 21/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(.....)

§9 Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - co-responsabilidades cedidas;

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.

É que Em relação ao inciso I - co-responsabilidades cedidas, alegou não possuir, quanto ao inciso II, o autuante já excluiu as provisões da base de cálculo das contribuições. A lide concentra-se, portanto, no inciso III.

Outrossim, o que está em jogo no inciso III é matéria eminentemente de direito, ou seja, a interpretação do dispositivo acima cabível para as operadoras de plano de saúde a partir de 2001.

Conforme manifestação da ANS trazida aos autos pela recorrente, as importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade representam valores recuperados de eventos em decorrência do compartilhamento de risco, abrangendo situações nas quais, por exemplo, operadoras de saúde distintas associam-se para que os conveniados de uma delas seja atendido pela outra em local onde a primeira não possui cobertura. Ainda conforme a ANS, o valor dos eventos efetivamente pago corresponde ao que a operadora de fato saldou, pagou no mês.

Por outras palavras, o preceptivo legal do inciso III trata de operações com associados de outras operadoras, o que implica dizer que o critério utilizado pela contribuinte, em que considera os eventos ocorridos com beneficiários da própria operadora, não pode prosperar. Não há dúvidas, portanto, que as grandezas mencionadas no dispositivo em comento referem-se especificamente às operações decorrentes do compartilhamento de risco. Assim, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos efetivamente pago indica o ônus assumido referente ao atendimento ao conveniado de outra operadora; e as importâncias recebidas, indicam a parcela desse total que foi indenizada.

A esse mesmo respeito assim se pronunciou o autuante:

Em relação ao inciso I - co-responsabilidades cedidas, alega não possuir, quanto ao inciso II, excluimos as provisões da base de cálculo das contribuições. No entanto, em relação ao inciso III, foram informados como indenizações correspondentes aos eventos ocorridos e efetivamente pagos, todos os eventos pagos, tanto os valores pagos aos profissionais e empresas de saúde por atendimento em eventos realizados em associados de outra operadora quanto os eventos realizados em associados da própria operadora, já em relação ao recebimento de valores a título de transferência de responsabilidades, respondeu que também não possui, conforme resposta contida às fl

E óbvio, que a permissividade da legislação não pode alcançar os custos referentes aos eventos pagos dos beneficiários dos planos de saúde da própria operadora, isso fica evidente quando o próprio inciso define que o mesmo é deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

Para ilustrar transcrevemos a seguir algumas definições da ANS, disponíveis no elenco de perguntas e respostas ao plano de contas que consta em seu site na Internet: www.ans.gov.br.

Pergunta. O que é um Evento?

Resposta. Evento é toda e qualquer utilização, pelo beneficiário, das coberturas proporcionadas pelo plano, tais como: consultas médicas / odontológicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias etc. A Operadora, ao tomar conhecimento da ocorrência do evento, deve, pelo regime de competência, reconhecer a despesa, creditando o valor ao prestador de serviço, Termo de Encerramento e Verificação Fiscal UNIMED Florianópolis Cooperativa de Trabalho Médico independentemente do seu pagamento que, geralmente, é feito em uma data posterior à ocorrência.

Pergunta. No caso de atendimento eventual por uma Operadora "B" a um beneficiário do plano de saúde de outra Operadora "A", como será considerada nas Operadoras A e "B" esta transação e como reconhecer contabilmente?

Resposta. A Operadora "B" estará funcionando simplesmente como prestadora de serviço (apesar de ser Operadora) e será considerado, contabilmente, como um atendimento de outras operações que não de plano de saúde.

Já na Operadora A, a classificação contábil será como de um prestador de serviço conveniado, sendo, portanto, reconhecido como evento.

Assim sendo, os lançamentos adequados serão os aplicáveis a um prestador de serviço (médico, hospitalar etc.) na Cessionária e os aplicáveis a um conveniado na Cedente.

Pergunta. Como deve ser feito o lançamento para transferência de responsabilidade (atendimento continuado - Repasse em pré-pagamento)?

Resposta. O valor é transferido da OPS "A", detentora do contrato com o beneficiário, para a OPS "B" independentemente de o serviço ter sido prestado ou não, ou seja, a OPS "B" recebe o valor de acordo com o nº de beneficiários de "A" lotados na sua localidade, segundo um contrato entre ambas.

Para finalizar citamos o item 5, da Solução de Consulta nº 4, de 05 de fevereiro de 2004, SRRF/4a RF DISIT, que assim se manifesta:

"5. No tocante ao inciso III do § 9º acima reproduzido, trata-se da diferença entre duas quantias, ou seja, a quantia efetivamente paga referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos e a quantia relativa às importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades, diferença essa que tem de ser, necessariamente, positiva para que a exclusão se permita, pois, se negativa, aumentaria algebricamente a base de cálculo, o que seria um contra-senso. Depreende-se daí que o minuendo da subtração a que se refere o inciso em questão alcança o valor dos desembolsos (eventos pagos) efetivamente realizados por uma operadora de planos de saúde para indenizar seus conveniados, profissionais e empresas de saúde, por eventos realizados em associados de outra operadora, ao passo que o subtraendo representa as

quantias (repasses) recebidas pela mesma, oriundas da outra operadora, a quem caberia a responsabilidade pelos eventos que se transferiram, para ressarcir-la por aqueles desembolsos".

Depreende-se então, do cotejamento da resposta da contribuinte ao Termo de Intimação nº 06/2005 (fls. 98), com as respostas produzidas pela ANS, retro citadas, que o atendimento que a UNIMED Florianópolis faz aos beneficiários de outras operadoras é o atendimento eventual, sendo nesse caso considerada como mera prestadora de serviços.(grifei)

O CARF já se posicionou a respeito do tema, na linha do aqui esposado:

COFINS. COOPERATIVAS. UNIMED. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES PRÓPRIAS DAS OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, § 9º. NÃO INCLUSÃO DE CUSTOS E DESPESAS COM A REDE PRÓPRIA. Aplicam-se às cooperativas de trabalho que operam com planos de saúde o disposto no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, introduzido pelo art. 2º MP nº 2.158-35/2001, que permite deduzir da base de cálculo do PIS Faturamento e da Cofins, a partir de dezembro de 2001, as co-responsabilidades cedidas, a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas e o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades. Em tais deduções não se incluem custos e despesas relativos aos eventos com os próprios associados, mas com associados de outras operadoras. (2º CC, 3ª Câmara, Acórdão 203-1084, DOU 12/03/2007)

Portanto, sem razão a Recorrente neste ponto.

Inconstitucionalidades

A Recorrente também tece uma série de alegações em sua defesa que convergem todas elas ao tema da inconstitucionalidade de Lei, inclusive quanto a retroatividade da MP nº2.158-35/2001 e não podem ser opostas no âmbito administrativo, nos termos do Decreto nº 70.235/72 e é matéria inclusive já sumulada neste Conselho:

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

Multa de ofício (75%)

Conforme relatado, a Recorrente insurge-se contra a aplicação da multa de 75%, utilizando-se do argumento de que a aplicação da multa no percentual de 75% viola o princípio da vedação do confisco, por tratar-se de uma exigência exorbitante.

Por outro lado o art. 44, I da Lei nº 9.430/96 é bastante claro em comandar a cobrança da multa de 75% por falta de pagamento em função da ocorrência, por exemplo, de omissão de receitas, tal como ocorre no caso concreto:

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

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal(..)”.(grifei)

Sendo assim, estando ela prevista em disposição legal em vigor, não cabe a este Órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-la, encontrando óbice, inclusive na Súmula nº2 do então, E. Primeiro Conselho de Contribuintes e que também foi reproduzida para o âmbito do CARF: *in verbis*:

Súmula 1ºCC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006).

Legalidade dos Juros de Mora

Em relação aos juros de mora, determina a legislação que sobre os débitos pagos fora de prazo, independente de qualquer causa, incidirão eles a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Não cabe, portanto, a este órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-los, encontrando óbice, inclusive nas Súmulas nº 4 do CARF, *in verbis*:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso nos estritos termos do resultado de diligência de fls. 1328/1339

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto