



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

Processo nº 13839.004496/2007-64
Recurso nº 511.943 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3301-00.699 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de outubro de 2010
Matéria PIS e Cofins
Recorrentes UNIMED DE BRAGANÇA PAULISTA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO E FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

Ementa: DECADÊNCIA.

Uma vez que o STF, por meio da Súmula Vinculante nº 8, considerou inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, há que se reconhecer a decadência em conformidade com o disposto no Código Tributário Nacional. Assim, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente à Cofins e ao PIS decai no prazo de cinco anos fixado pelo CTN, sendo, com fulcro no art. 150, § 4º, caso tenha havido antecipação de pagamento, inerente aos lançamentos por homologação, ou artigo 173, I, em caso contrário, como no presente caso.

COOPERATIVAS. REGIME CUMULATIVO.

As sociedades cooperativas, excepcionadas as de produção agropecuária e as de consumo, são contribuintes do PIS e da Cofins, segundo o regime cumulativo, mesmo nos períodos posteriores a 01/12/2002 em relação ao PIS e 01/02/2004, em relação à Cofins. Assim deve ser cancelado o lançamento efetuado, erradamente, no regime da não-cumulatividade.

Recurso de Ofício Negado

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO.

A partir de novembro/1999 a contribuição passou a incidir sobre todo o seu faturamento, admitidas as exclusões estabelecidas na norma, sendo, portanto, a mesma aplicada às demais sociedades.

PROVAS DAS ALEGAÇÕES.

São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem, de modo a elidir o lançamento.

MULTA DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE CARÁTER CONFISCATÓRIO.

Os órgãos de julgamento administrativo não têm competência para negar vigência à lei, sob a mera alegação de sua inconstitucionalidade. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicá-la, nos moldes da legislação que a instituiu.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO

A autoridade administrativa não é competente para apreciar arguição de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legal.

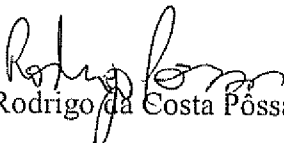
INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DEFINITIVA DO STF. APLICAÇÃO.

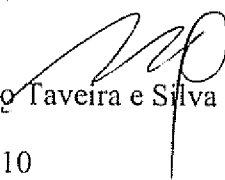
Decisão plenária definitiva do STF que tenha declarado a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 deve ser estendida aos julgamentos efetuados por este órgão julgador, de modo a excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins as receitas que não decorram de seu faturamento.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir as receitas financeiras da base de cálculo. Fez sustentação pela Contribuinte o Dr. Ricardo Augusto Bernardes Toniolo, inscrito na OAB 174132-SP.


Rodrigo da Costa Possas - Presidente.


Maurício Taveira e Silva - Relator.

EDITADO EM: 27/10/2010

Participaram do presente julgamento: os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva (Relator), Rodrigo Pereira de Mello, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Possas (Presidente).

Relatório

UNIMED DE BRAGANÇA PAULISTA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado através do recurso de fls. 991/1.035 contra o Acórdão nº 05-25.563, de 27/04/2009, prolatado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, fls. 959/967, que julgou procedentes em parte os autos de infração de PIS e de Cofins de fls. 718/761, referentes a períodos de apuração compreendidos entre janeiro/2001 a dezembro/2006, cuja ciência ocorreu em 25/10/2007 (fls. 732, 755, 928 e 943), conforme relatado pela instância *a quo*, nos seguintes termos:

Trata-se de impugnação a exigência fiscal relativa à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) formalizada nos autos de infração de fls. 718/761. O feito, referente a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2001 e dezembro de 2006, constituiu crédito tributário no total de R\$ 9.056.065,59, somados o principal, multa de ofício e juros de mora.

No TERMO CONCLUSIVO DE AÇÃO FISCAL de fl. 707/717, a autoridade autuante relata os fatos que motivaram o lançamento, dos quais destacam-se os seguintes

'[...]

3. A finalidade do procedimento fiscal foi a constatação da existência de operações com terceiros, caracterizando atos não cooperados e, com isso, procedendo a verificação quanto as corretas bases de cálculo incidentes sobre tais operações [...]
4. Embora tenha efetivamente operações com terceiros, caracterizadores de atos não cooperados, em todos os anos-calendário analisados e em todos os fatos geradores mensais sempre declarou e recolheu os tributos como sendo integralmente cooperativa.

5. Não constaram das DCTF, DIPJ e DARF quaisquer declarações ou recolhimentos sobre os tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) na condição de operações normais, fora do ato cooperativo, tal qual outras pessoas jurídicas do ramo, não constituídas como cooperativas.'

Depois de abordar a legislação que trata do cooperativismo e analisar como se dá o desempenho das atividades pela fiscalizada, o auditor fiscal prossegue:

'[...]32. A Unimed de Bragança não se diferencia de tal comportamento. Promove a venda dos planos de saúde, auferindo receitas do gênero, se comprometendo a prestar os serviços previstos em cada plano de saúde, se valendo, para tanto, de médicos cooperados, médicos não-cooperados, laboratórios, hospitais, radiologistas, etc... enfim, com exceção dos médicos cooperados, os demais, todos, sem vínculo jurídico direto como associado, e como tal, caracterizando atos não cooperados. Também promove a venda de medicamentos, além de auferir receitas financeiras, o que a própria legislação tributária determina em sua tributação.

33. O presente trabalho não visa descaracterizar a UNIMED de Bragança Paulista como cooperativa, mas demonstrar a existência simultânea de duas situações jurídicas e tributárias, quais sejam: atos cooperados e atos não cooperados, sujeitos, respectivamente à tributação diferenciada e à tributação normal

Bases de Cálculos
34. As receitas oriundas das vendas de medicamentos e as que se classificam como receitas financeiras, sem qualquer dívida tributária, se sujeitam à incidência integral



dos tributos que lhes são devidos. A questão é mais complexa em relação às receitas oriundas das vendas dos planos de saúde, pois que nelas estão compreendidos os atos cooperados e os que assim não se caracterizam. É que, ao vender o plano de saúde a UNIMED de Bragança Paulista se propõe utilizar dos médicos-cooperados, mas ao mesmo tempo oferece uma grande quantidade de serviços que são executados por terceiros, não cooperados, tudo, entretanto, contido no preço de venda, base do recebimento da sua receita do gênero.

35. O critério aqui utilizado é de se estabelecer o percentual de um (atos cooperados) e de outro (atos não cooperados) contidos nas receitas auferidas do gênero, este último base de cálculo para a tributação normal. Para tanto, mês a mês, foram elaborados os demonstrativos, anexos, com informações a partir da escrituração contábil [...]

Na sequência, a autoridade autuante detalha os parâmetros utilizados na determinação dos percentuais de proporção das receitas oriundas dos atos não cooperados em relação ao total das receitas da qual resultou o quadro de fl. 712. Continua o fiscal, esclarecendo que, aplicados os percentuais constantes do mencionado quadro sobre as receitas das mensalidades dos conveniados e somadas as receitas de vendas de medicamentos e outras receitas obtiveram-se as bases de cálculo do PIS e da Cofins constantes da tabela de fl. 712, segundo o regime cumulativo.

Continua o auditor:

'39 Ocorre que a partir de Dezembro/2002 para o PIS e Fevereiro/2004 para a Cofins, os optantes pelo lucro real se sujeitam a essas contribuições na modalidade de NÃO CUMULATIVO, gerando, a partir de então, créditos nos termos da Lei [...]

Em tabela de fl. 713, são demonstrados os créditos a que a fiscalizada teria direito na sistemática do regime não cumulativo. As bases de cálculo líquidas, por sua vez, estão em planilha de mesma folha.

Depois de detalhar como compôs as bases de cálculo para o IRPJ e CSLL, o autuante arremata:

'Em razão das bases de cálculo levantadas, a ausência de declaração e recolhimento, serão constituídos os créditos tributários correspondentes, mediante a lavratura dos respectivos autos de infração [...]

Cientificada da exigência em 25/10/2007, em 27/11/2007 a autuada apresentou a impugnação de fls. 769/829, na qual alega em síntese que

1. ocorreu a decadência nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional,
2. o lançamento em foco cobra PIS e Cofins sobre todos os ingressos recebidos, inclusive sobre os atos que, pela própria fiscalização, seriam considerados como atos

cooperativos; ausente a necessária segregação das receitas, o ato administrativo não possui sustentabilidade jurídica e deve ser anulado,

- 3. a cooperativa apenas aproxima o médico cooperado do paciente e todo o valor pago em razão dos planos contratados são pertencentes integralmente aos médicos cooperados e a eles são repassados pela impugnante na exata proporção do trabalho de cada um,*
- 4. os serviços prestados por hospitais, ambulatorios, clínicas especializadas não constituem a finalidade última da cooperativa, mas meio indispensável ao atendimento médico, a contratação de terceiros, portanto, não descaracteriza a natureza cooperativa dos atos;*
- 5. o fornecimento de medicamentos, da mesma forma, enquadra-se no conceito de ato meio pelo qual a cooperativa atinge seu ato fim tratando-se, pois, de ato cooperado;*
- 6. não condiz com a realidade contábil a afirmação da auditoria de que os medicamentos seriam fornecidos a pessoas jurídicas: todas as notas referentes ao fornecimento de medicamentos são assinadas diretamente pelas pessoas físicas usuárias dos planos de saúde;*

Neste tópico ressalta.

O que ocorre no presente caso é que [] na qualidade de mandatária de seus sócios e em cumprimento de seu objeto social, firma contratos com pessoas jurídicas

Em decorrência desses contratos, os medicamentos são faturados no livro razão em nome da pessoa jurídica contratante, muito embora tenham sido distribuídos individualmente aos usuários dos planos de saúde[...]. Portanto, embora a emissão das notas fiscais muitas vezes seja feita à pessoa jurídica contratante de plano de saúde, da análise da documentação fiscal, torna-se fácil verificar que não há fornecimento de medicamentos a pessoas jurídicas.

- 7. o fornecimento de medicamentos, por ser ato intrínseco ao ato cooperativo, está efetivamente incluído na prestação de serviços para a qual os médicos cooperados, por intermédio de sua mandatária, foram contratados; [] o fornecimento de medicamentos [] não existe por si só, para todo e qualquer interessado, não é independente e autônomo do ato cooperativo, como uma atividade mercantil; não é possível desenquadrá-lo do ato cooperado;*



- 8 *a impugnante é uma cooperativa de trabalho, sem qualquer finalidade lucrativa e em essência, não apura lucro ou auferir receitas ou faturamento, não podendo ser-lhe exigidos tributos que incidam sobre essas grandezas;*
- 9 *as cooperativas gozam de isenção da Cofins, prevista no art 6º, I da Lei Complementar nº 70, de 1991, sendo inadmissível, nos termos do art 146, III, "c", da Constituição Federal de 1988, que lei ordinária revogue isenção ou dê qualquer tratamento tributário ao ato cooperativo,*
- 10 *o ICMS devido sobre o fornecimento de medicamentos, por sua vez, deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins,*
- 11 *o alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins veiculado na Lei nº 9.718, de 1998, foi considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que estabeleceu que o conceito de faturamento se limita aos ingressos decorrentes da venda de bens e de serviços; nesse sentido, incabível a exigência sobre ingressos decorrentes de aplicações financeiras*
- 12 *é inconstitucional e ilegítima a utilização da taxa Selic como parâmetro para o cálculo dos juros de mora,*
- 13 *não restou caracterizada a conduta dolosa que justificasse a imposição da multa de ofício no percentual de 75%, que assume inconstitucional feição confiscatória, quando muito, a penalidade aplicável seria de 20% nos termos do art. 61, §2º da Lei nº 9.430, de 1996;*

A DRJ julgou procedente em parte o lançamento, tendo reconhecido a decadência em relação aos fatos geradores de janeiro a novembro/2001 e exonerou, ainda, os demais períodos, exceto de dezembro/2001 a novembro/2002 quanto ao PIS e de dezembro/2001 a janeiro/2004 em relação à Cofins, pois o lançamento teria ocorrido, erroneamente, pela modalidade não cumulativa.

Em vista do valor exonerado, a primeira instância recorreu de ofício.

O acórdão restou assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

Crédito Tributário. Prazo Decadencial.

Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional. Na hipótese em que não há antecipação de pagamento, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter

sido efetuado. Havendo pagamento, o prazo decadencial é de cinco anos da ocorrência do fato gerador.

Cooperativa. Base de Cálculo.

A partir de novembro de 1999, todas as receitas das sociedades cooperativas compõem a base de cálculo da Cofins.

Controle de Constitucionalidade. O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.

Cofins. Base de Cálculo. ICMS A base de cálculo da Cofins para as pessoas de direito público privado é o faturamento do mês, nele incluindo-se o ICMS

Cofins. Cooperativas. Regime da Não-cumulatividade Exclusão.

A cooperativas estão excluídas do regime da não-cumulatividade da Cofins. Cancela-se, por falta de substrato legal, o lançamento que apurou contribuição devida com base nessa sistemática

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2006

Crédito Tributário. Prazo Decadencial.

Afastado, por inconstitucional, o prazo de dez anos para o lançamento das contribuições destinadas à Seguridade Social, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo disposto no Código Tributário Nacional. Na hipótese em que não há antecipação de pagamento, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que poderia ter sido efetuado. Havendo pagamento, o prazo decadencial é de cinco anos da ocorrência do fato gerador.

Cooperativa. Base de Cálculo.

A partir de novembro de 1999, todas as receitas das sociedades cooperativas compõem a base de cálculo do PIS.

Controle de Constitucionalidade. O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.

Pis. Base de Cálculo. ICMS A base de cálculo do PIS para as pessoas de direito privado é o faturamento do mês, nele incluindo-se o ICMS

PIS Cooperativas. Regime da Não-cumulatividade. Exclusão.

As cooperativas estão excluídas do regime da não-cumulatividade do PIS a partir de fevereiro de 2003. Cancela-se, por falta de substrato legal, o lançamento que apurou contribuição devida com base nessa sistemática.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração 01/01/2002 a 31/12/2002

Multa de Ofício Percentual Juros de Mora Selic Legalidade

O percentual da multa de ofício, assim como o índice usado para cálculo dos juros de mora decorrem de lei, não tendo a autoridade administrativa competência para afastá-los.

Lançamento Procedente em Parte

Tempestivamente (fl. 1.039), em 16/07/2009, a contribuinte postou recurso voluntário de fls. 991/1.035, apresentando as seguintes alegações: a) só pratica atos cooperativos necessários ao exercício de suas finalidades; b) repassa todos os valores recebidos não obtendo faturamento nem receita; c) multa inadequada pois não houve dolo devendo, no máximo, ser aplicada a multa de 20%; d) ainda que se admitisse a ocorrência de faturamento, a base de cálculo deveria ser excluída de todos os valores repassados aos cooperados, outras cooperativas, clínicas, hospitais, laboratórios, dentre outros, em conformidade com as IN SRF nºs 247/02 e 635/06, no artigo 9º da Lei nº 9.718/98 e Medida Provisória nº 2.158-35/01; e) inconstitucional a manutenção do ICMS na base de cálculo das contribuições em relação aos ingressos decorrentes de fornecimento de medicamentos; f) necessária exclusão da base de cálculo das receitas financeiras, considerando o reconhecimento da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo promovido pela Lei nº 9.718/98.

Por fim, consigna seu pedido nos seguintes termos:

5 DO PEDIDO

Face ao exposto, requer seja REFORMADA PARTE DA r. decisão, cancelando-se totalmente o Auto de Infração e respectivo débito ali consubstanciado, em respeito à especialidade do ato cooperativo e a sua condição de não gerador de receita, faturamento e lucro, bem como em virtude da isenção instituída pelo art. 6º, inciso I, da Lei Complementar 70/91.

Caso esse o entendimento não seja acatado requer, quanto menos, seja redimensionada a cobrança efetuada, relativa ao PIS e COFINS, aos termos, do disposto nas Instruções Normativas SRF de nºs 247/02, 635/2006, artigo 9º da Lei 9.718/98 e Medida Provisória nº 2.158-35/01, bem como sejam excluídos os ingressos decorrentes de aplicações financeiras em virtude da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98 proferida pelo Supremo Tribunal Federal

Caso assim não entenda V. Sa., e tendo em vista o princípio da eventualidade, requer-se seja cancelada a autuação em razão da ausência de segregação entre os ingressos decorrentes de atos não cooperativos e cooperativo

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Maurício Taveira e Silva, Relator

Este processo envolve recurso de ofício e voluntário. Analisa-se, inicialmente, a matéria objeto do recurso de ofício, em face de decisão prolatada pela DRJ/Campinas, por haver exonerado a contribuinte do pagamento de contribuição e multa, em valor superior ao seu limite de alçada, conforme estabelece o inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235/72, alterado pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, combinado com o art. 1º da Portaria MF nº 03/08.

Conforme relatado, a instância *a quo* reconheceu a decadência em relação aos fatos geradores de janeiro a novembro/2001 e exonerou, ainda, os demais períodos, exceto de dezembro/2001 a novembro/2002 quanto ao PIS e de dezembro/2001 a janeiro/2004 em relação à Cofins, pois o lançamento teria ocorrido, erroneamente, pela modalidade não cumulativa.

Quanto à decadência, tendo em vista que a ciência do lançamento ocorreu em 25/10/2007 (fls. 732, 755, 928 e 943), correto o procedimento da instância *a quo*, pois, com a edição da Súmula Vinculante nº 8, pelo STF, publicada em 20/06/2008, que considerou inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, a decadência da Cofins e do PIS tem que ser reconhecida em conformidade com o disposto no CTN.

Desse modo, o prazo para constituição do crédito tributário rege-se pelo art. 150, § 4º, ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN, consoante, respectivamente, ter havido pagamento antecipado ou não. No presente caso não houve pagamento (fls. 956/958). Deste modo, a decadência se verifica com fulcro no art. 173, I do CTN.

Destarte, os fatos geradores anteriores até novembro de 2001, já se encontravam fulminados pela decadência à época do lançamento ocorrido em 25/10/2007 (fls. 2.108 e 2.128), razão pela qual não há reparos a fazer na decisão recorrida.

Quanto à exoneração dos períodos de fevereiro/2003 a dezembro/2006 em relação ao PIS e de fevereiro/2004 a dezembro/2006 em relação à Cofins, também procedeu corretamente a DRJ, vez que houve erro de direito, ou seja o lançamento fora lavrado com supedâneo na legislação que rege a incidência das contribuições na modalidade não cumulativa, quando, neste tipo de cooperativa a incidência é cumulativa, conforme as seguintes normas:

PIS - Lei nº 10.637/02, art. 8º, inciso X, incluído pela Lei nº 10.684/03, art. 25, c/c art. 29, II e ADI SRF nº 2/03, que assim dispõe:

Lei nº 10.637/02:

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º.

[...]



X - as sociedades cooperativas; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

Lei nº 10.684/03:

Art 29 Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos.

[...]

II – em relação ao art 25, a partir de 1º de fevereiro de 2003,

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2 de 14 de março de 2003

[...]

Art. 2º As sociedades cooperativas permanecem sujeitas à legislação da contribuição para o PIS/Pasep vigente anteriormente a 1º de dezembro de 2002, inclusive em relação aos fatos geradores ocorridos entre essa data e 31 de janeiro de 2003, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º da Lei nº 10.637, de 2002.

Cofins - Lei nº 10.833/2003, art. 10, inciso VI (MP nº 135/2003, art. 10, inciso VI), que assim dispõe:

Lei nº 10.833/03

Art 10 Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º.

[...]

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Portanto, as sociedades cooperativas (excepcionadas as de produção agropecuária e as de consumo) são contribuintes do PIS e da Cofins, segundo o regime cumulativo, mesmo nos períodos posteriores a 01/12/2002 em relação ao PIS e 01/02/2004, em relação à Cofins. Assim, também quanto a este tópico correta a decisão recorrida, razão pela qual, **nego provimento ao recurso de ofício.**

Conforme encontra-se relatado, no Termo de Conclusão Fiscal de Fls. 707/717, quanto às bases de cálculo, o autuante consigna:

35. O critério aqui utilizado é de se estabelecer o percentual de um (atos cooperados) e de outro (atos não cooperados) contidos nas receitas auferidas do gênero, este último base de cálculo



para a tributação normal. Para tanto, mês a mês, foram elaborados os demonstrativos, anexos, com informações a partir da escrituração contábil [...]

E, ainda, conforme registra a instância a quo,

Na sequência, a autoridade autuante detalha os parâmetros utilizados na determinação dos percentuais de proporção das receitas oriundas dos atos não cooperados em relação ao total das receitas da qual resultou o quadro de fl. 712. Continua o fiscal, esclarecendo que, aplicados os percentuais constantes do mencionado quadro sobre as receitas das mensalidades dos conveniados e somadas as receitas de vendas de medicamentos e outras receitas obtiveram-se as bases de cálculo do PIS e da Cofins constantes da tabela de fl. 712, segundo o regime cumulativo.

Por outro lado, a interessada alega que só pratica atos cooperativos, vez que todos são necessários ao exercício de suas finalidades, bem assim, repassa todos os valores recebidos não obtendo faturamento nem receita. Nessa toada, requer seja desconstituído o auto de infração invocando-se a isenção/não incidência tributária as quais respaldariam os atos cooperativos das sociedades cooperativas (arts. 79, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 e art. 6º, I da LC nº 70/91).

Não assiste razão à recorrente, conforme se demonstrará. Sobre o tema em questão, oportunas são as considerações que se seguem.

Quanto à Lei nº 5.764/71, que regula as sociedades cooperativas, o seu art. 79 conceitua como atos cooperativos exclusivamente aqueles praticados “entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.” O seu parágrafo único registra que “o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.”

Visando atingir seus objetivos sociais, as cooperativas estão legalmente autorizadas a praticar outras atividades além dos atos cooperativos, conforme arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71.

Por outro lado, na prática de tais atos caracterizados como sendo não cooperativos os arts. 87 e 111 da precitada lei estabelece que os resultados dessas operações devam ser contabilizados em separado e serão considerados tributáveis, nos seguintes termos:

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 (grifei)

[...]

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.



Por outro lado, numa cooperativa, os custos se subdividem em custos com os associados, com os terceiros contratados e com atividades administrativas. Destarte, quando a cooperativa contrata serviços de terceiros para atender os clientes retira de suas receitas recursos para custeio do serviço, de modo a cumprir o contrato de plano de saúde, realizado com cliente da cooperativa. Esta operação se caracteriza como ato de mercancia.

Neste sentido já se posicionou a administração tributária por meio do Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação - CST nº 38/80, o qual assim dispõe:

"3. DAS COOPERATIVAS DE MÉDICOS

3.1 – Atos Cooperativos

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

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

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

3.3 – Intermediação

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

3.4 – Organização Mercantil

Estas atividades, francamente irregulares para esse tipo societário, estão iniludivelmente contidas em contexto de modelo comercial, uma vez que seu perfil operacional, neste particular,

envolve (1) atividade econômica, (2) fins lucrativos, (3) habitualidade, (4) organização voltada à circulação de bens e serviços e (5) assunção de risco. Esta afirmação melhor estará corroborada se abstrairmos, dentre as obrigações assumidas com a clientela, a de prestação de serviços médicos pelos próprios associados, percebe-se, então, que seria lógica e juridicamente insustentável considerar-se como cooperativa a entidade que tivesse como único objetivo a revenda de bens e serviços." (grifei)

Portanto, a cooperativa, para competir no mercado, comporta-se como empresa que oferece plano de saúde. O cliente, ao celebrar o contrato com a cooperativa, busca a contratação de um plano de saúde. Nessa toada, os valores pagos pelos clientes referem-se, indistintamente, aos serviços a eles prestados por associados ou por terceiros, contratados pela cooperativa, tais como internações hospitalares, exames laboratoriais, etc. Há, portanto, mercancia de serviço, pela contratação de serviço de terceiro para cumprimento do contrato com cliente.

Acerca da alteração do tratamento tributário anteriormente mencionado, de se ressaltar que, no caso da Cofins, o art. 6º, I, da LC nº 70/91, consigna a condição de "isenção" das sociedades cooperativas, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades. Contudo, a partir da Lei nº 9.718/98, e a continuar na MP 1.858-6, de 29/06/99, teve início uma série de alterações na legislação do PIS e da Cofins das sociedades cooperativas, culminando com a revogação da isenção de forma ampla para o ato cooperativo (art. 23 da MP 1.858-6) e a instituição de uma tributação incidente sobre uma base de cálculo reduzida por diversas exclusões (art. 15 da MP 1.858-7). Algumas outras alterações ocorreram, até a edição da MP nº 1.858-10, de 26/10/99, cujas disposições foram mantidas em reedições posteriores ultimando na MP nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Tendo em vista o princípio constitucional da anterioridade nonagesimal insculpido no art. 195, § 6º da CF/88, a SRF emitiu o Ato Declaratório SRF nº 88/99, o qual determina que as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins devidas pelas sociedades cooperativas, *"serão apuradas de conformidade com o disposto na Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir do mês de novembro de 1999."*

Portanto, não procede a alegação da contribuinte de estar albergada na Lei nº 5.764/71, encontrando-se à margem da incidência tributária em seus atos cooperativos. Conforme se verifica, para o período lançado subsequente a outubro/1999, a tributação deve incidir sobre a totalidade das receitas, ou seja, inclusive sobre os atos cooperativos com as deduções legalmente previstas, pois, após a revogação desta isenção, todas suas receitas passaram a compor a base de cálculo da contribuição. Assim, o fato de a cooperativa efetuar o repasse de valores e, portanto, essa receita não se incorporar ao patrimônio da recorrente apenas transitando por seu caixa, não altera a condição de receita tributável. Registre-se que o ICMS, embora seja repassado ao agente público, ainda assim compõe a base de cálculo da contribuição que o legislador houve por bem eleger, vez que integra o faturamento.

Ainda que se insistisse na tese de isenção para os atos cooperativos, seria necessário que a contribuinte tivesse efetuado a contabilização em separado, de modo a tributar os atos não cooperativos, em consonância com o art. 87 da Lei nº 5.764/71, o que não se verificou na espécie, vez que a interessada considerou todos seus atos como cooperativos (fls.

707/717). Ainda que assim devesse proceder a fiscalização, de se registrar que, conforme mencionado anteriormente, o autuante desconsiderou os atos cooperativos ao lavrar o auto de infração.

Em outro tópico, a contribuinte alega que, ainda que se admitisse a ocorrência de faturamento, a base de cálculo deveria ser excluída de todos os valores repassados aos cooperados, outras cooperativas, clínicas, hospitais, laboratórios, dentre outros, em conformidade com as IN SRF nºs 247/02 e 635/06, no artigo 9º da Lei nº 9.718/98 e Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Inicialmente, releva observar que a contribuinte apenas apresenta seu argumento, sem, contudo, explicitar com precisão, em quais períodos tais valores teriam sido desconsiderados, bem assim, trazer aos autos planilhas e documentos de modo a respaldar suas alegações. De se ressaltar que não há autorização na norma para que o autuado faça alegações imprecisas e genéricas. Imputar a instância julgadora suprir deficiência da contribuinte é subverter as obrigações no processo administrativo.

Por outro lado, também não procede o argumento da recorrente, pois, nessa toada, tendo em vista que os ingressos na sociedade estão sempre predestinados à cobertura de despesas correlatas ao atendimento médico, como exames, hospitais, medicamentos e, por fim, destinados aos próprios médicos, não restaria o que tributar tornando, assim, as cooperativas isentas do pagamento do PIS e da Cofins. Esta não foi a lógica que o legislador optou. Embora mencionado anteriormente, repise-se, o ICMS, ainda que indiscutivelmente apenas transite pelo caixa das empresas, ainda assim integra o faturamento e, portanto, compõe a base de cálculo destas contribuições.

Com relação ao alcance do referido inciso III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, incluído pela MP nº 2158-35, de 2001, o então Segundo Conselho de Contribuintes se manifestou conforme se verifica da ementa do acórdão nº 203-10836, datado de 28/03/2006, de relatoria do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, o qual se transcreve, parcialmente:

***PIS/FATURAMENTO. COOPERATIVAS ISENÇÃO REVOGAÇÃO. PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE NOVEMBRO DE 1999. INCIDÊNCIA. EXCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO.** A partir de novembro de 1999, com o fim da isenção concedida de forma ampla às cooperativas, as receitas auferidas por tais sociedades compõem a base de cálculo do PIS Faturamento, com as exclusões elencadas estabelecidas na legislação de regência*

UNIMED BASE DE CÁLCULO. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE 01/2002 A 12/2002. DEDUÇÕES PRÓPRIAS DAS OPERADORES DE PLANOS DE SAÚDE. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, § 9º. MP Nº 2.158-35/2001, ART. 2º. 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 da 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. Todavia, em tais deduções não se incluem custos e despesas relativos aos eventos com os próprios associados, mas com associados de outras operadoras. (grifei)

Recurso negado.

Em suas considerações o Conselheiro-relator se manifestou de forma clara e precisa, motivo pelo qual transcrevo e adoto suas razões de decidir nos seguintes termos:

Por último o inciso III, igual à diferença entre duas quantias: 1) a efetivamente paga, pela operadora de plano de saúde cessionária, aos seus conveniados, profissionais e empresas de saúde, relativamente aos eventos realizados com associados de outras operadoras (as cedentes) e 2) a quantia correspondente às importâncias recebidas, pela cessionária, das operadoras cedentes, a título de transferência de responsabilidade ou intercâmbio. Aqui, um esclarecimento: evento é toda e qualquer utilização, pelo beneficiário, das coberturas proporcionadas pelo plano, tais como consultas médicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias etc.

A diferença entre 1 e 2 deve ser, necessariamente, positiva, para que a dedução estabelecida no inciso III seja permitida. É que, se negativa, os recebimentos da cessionária já cobrem os dispêndios com os eventos praticados com associados das cedentes, descabendo a dedução em análise.

O que a recorrente pretende deduzir, supostamente amparada no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, é a soma dos valores correspondentes a todos os eventos com os seus associados, clientes do plano de saúde. Como afirma, almeja tributar, quando muito, apenas o valor do seu custo operacional.

Admitir as deduções pretendidas implica, na prática, em transformar a Contribuição em não-cumulativa, sem qualquer resguardo na legislação em vigor. Ademais, e como visto acima, o inciso III § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 não contempla custos e despesas relativos aos eventos com os associados da recorrente, mas sim com associados de outras operadoras (cessionárias).

Portanto, também em relação a este tópico não há reparos a fazer na decisão recorrida.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade e ilegalidade, como é cediço, a apreciação desses elementos, face a legislação tributária, foge à alçada das autoridades administrativas de qualquer instância, que não dispõem de competência para examinar a legitimidade de normas inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Ademais, sobre o tema este Conselho já se pronunciou através da Súmula CARF nº 2, a qual se transcreve:

Súmula CARF nº 2



O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, todas as questões suscitadas pela contribuinte relacionadas à inconstitucionalidade/ilegalidade não devem ser apreciadas.

A interessada alega, também que multa aplicada é inadequada pois não houve dolo devendo, no máximo, ser aplicada a multa de 20%. De se registrar que a SRF já pronunciou seu entendimento quanto à aplicação de multas, conforme no Parecer Normativo CST nº 61/79, o qual consigna:

"4.1- As multas fiscais ou são punitivas ou são compensatórias.

4.2- Punitiva é aquela que se fundamenta no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional, onde arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir

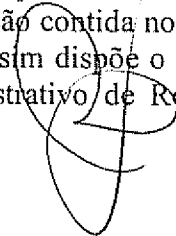
4.3- A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios."

Assim o legislador houve por bem estabelecer a multa de ofício, prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, bem assim, a multa de mora, estabelecida no art. 61 do mesmo diploma legal, limitada a 20%. De se registrar inexistir previsão legal para substituição da multa de ofício pela multa de mora, vez que tratam de situações distintas. De se ressaltar que a multa aplicada em seu percentual comum de 75% independe de dolo. Apenas a multa na forma qualificada em percentual de 150% é que deve ser aplicada quando restar caracterizada nos autos a prática do sujeito passivo do evidente intuito de fraude, conforme definido em lei.

Quanto à afirmativa da recorrente de se tratar de multa confiscatória, é de se esclarecer que a vedação constitucional ao confisco dirige-se ao legislador, devendo este observá-la no momento da elaboração da lei. Uma vez positivada a norma é dever da autoridade fiscal aplicá-la uma vez que o lançamento é uma atividade vinculada.

Por fim, cabe analisar a alegação da interessada quanto à possibilidade de exclusão de exigência do PIS e da Cofins de ingressos decorrentes de aplicações financeiras, uma vez que excluídas do conceito de faturamento. Há procedência no argumento da recorrente, pois as recitas decorrentes de aplicações financeiras não se enquadram no conceito de faturamento, no caso da recorrente, conforme se demonstrará.

Em que pese a incompetência deste Conselho para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária, com supedâneo na autorização contida no art. 77 da Lei nº 9.430/96 e art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, assim dispõe o art. 62, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256/09:



Art. 62 Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal, ou

[...]

Nesse diapasão, em julgamento realizado em 09/11/2005, pelo Pleno do STF nos RE nºs 357.950 e 358.273, o § 1º do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, foi objeto de acórdão cuja publicação ocorreu em 15/08/2006 e o trânsito em julgado em 05/09/2006. O acórdão e a ementa registram o seguinte teor:

***Decisão:** Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, conhecendo do recurso e provendo-o, em parte, e dos votos dos Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, provendo-o, integralmente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Falaram, pela recorrente, o Dr. André Martins de Andrade e, pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente). Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente) Plenário, 18.05.2005.*

***Decisão:** Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Eros Grau, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim Plenário, 15.06.2005.*

***Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º e, ainda, os Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e o Presidente (Ministro Nelson Jobim), que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie Plenário, 09.11.2005. (grifei)*

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos,



conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. (grifei)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. 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 (grifei)

Tendo em vista o STF já haver se pronunciado definitivamente através de seu Pleno acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, com fulcro no art. 62, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256/09, há que se reconhecer o direito de a contribuinte ter excluído do presente lançamento a exigência decorrente de aplicações financeiras.

Ademais, nesse sentido vem decidindo este órgão julgador, conforme demonstram as ementas que, parcialmente, se traz à colação:

INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DEFINITIVA DO STF. APLICAÇÃO.

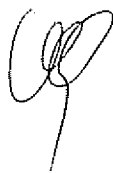
Tendo o plenário do STF declarado, de forma definitiva, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, deve o Segundo Conselho de Contribuinte aplicar esta decisão para afastar a exigência do PIS sobre outras receitas, inclusive o recebimento de crédito presumido de IPI. .” (Acórdão 201-80964; Recurso 139359; Relator Walber José da Silva; Data da Sessão 12/03/08).

COFINS LEI Nº 9.718 INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LANÇAMENTO SUBTRAÇÃO DAS ALTERAÇÕES INCONSTITUCIONAIS

Declarada a inconstitucionalidade de lei pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, o lançamento efetuado com base na lei inconstitucional deve ser ajustado à legislação vigente (Acórdão 201-81027; Recurso 140171, Relator José Antonio Francisco; Data da Sessão 14/03/08).

INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DEFINITIVA DO STF. APLICAÇÃO.

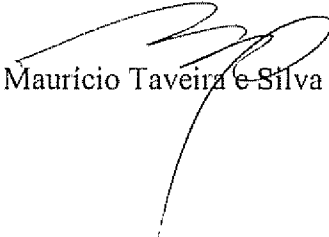
Tendo o STF declarado, de forma definitiva, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, pode o Segundo Conselho de Contribuinte aplicar esta decisão para afastar a exigência do PIS sobre receitas financeiras. Recurso provido. (Acórdão 201-80474; Recurso 137543, Relator Walber José da Silva, Data da Sessão 14/08/07)



Assim, no presente caso, deve-se dar provimento ao recurso quanto a esta parte, excluindo-se da base de cálculo das contribuições as receitas provenientes de aplicações financeiras.

Isto posto, voto por **negar provimento** ao recurso de ofício e **dar parcial provimento** ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo do lançamento as receitas decorrentes de aplicações financeiras, mantendo, no mais, a decisão recorrida pelos seus próprios e jurídicos fundamentos.

É como voto.


Maurício Taveira e Silva