



<b>Processo nº</b>	13982.720047/2011-90
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-007.203 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	17 de dezembro de 2019
<b>Recorrente</b>	UNIMED CAÇADOR COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DA REGIÃO DO CONTESTADO
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

NORMA INTERPRETATIVA. RETROATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

Nos termos do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, a norma que seja expressamente interpretativa aplica-se, em qualquer caso, a ato ou fato pretérito, restando excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Amolda-se o comando da retroatividade benigna do art. 106, I, do CTN ao §9º-A, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, norma de caráter interpretativo, introduzido em 2013 pela Lei nº 12.873, que retroage para alcançar os fatos geradores do presente processo administrativo

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVA MÉDICA OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. INCIDÊNCIA SOBRE O ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS. CABIMENTO.

As contribuições para o PIS/Pasep e Cofins incidem sobre os atos ou negócios jurídicos praticados por cooperativa prestadora de serviço médico com terceiros tomadores do referido serviço.

BASE DE CÁLCULO. OPERADORAS DE PLANO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. INDENIZAÇÕES.

Nos termos do art. 3º, § 9ºA da Lei nº 9.718/98, introduzido, em caráter interpretativo, pela Lei nº 12.873/2013, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas à título de transferência de responsabilidades de que trata o inciso III do § 9º devem ser deduzidos da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

ACÓRDÃO GERADO NO SISTEMA CARF PROCESSO 13982.720047/2011-90

**BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVA MÉDICA OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. INCIDÊNCIA SOBRE O ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS. CABIMENTO.**

As contribuições para o PIS/Pasep e Cofins incidem sobre os atos ou negócios jurídicos praticados por cooperativa prestadora de serviço médico com terceiros tomadores do referido serviço.

**BASE DE CÁLCULO. OPERADORAS DE PLANO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. INDENIZAÇÕES.**

Nos termos do art. 3º, § 9ºA da Lei nº 9.718/98, introduzido, em caráter interpretativo, pela Lei nº 12.873/2013, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas à título de transferência de responsabilidades, de que trata o inciso III do § 9º devem ser deduzidos da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS as indenizações correspondentes aos eventos ocorridos efetivamente pagos, deduzido das importâncias recebidas à título de transferência de responsabilidades, nos termos apurados na diligência fiscal (e-fls.1.052/1.068).

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes (presidente), Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Márcio Robson Costa (suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz.

## **Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata-se de Auto de Infração relativo à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor de R\$ 419.594,73, e da contribuição para o PIS/Pasep, no valor de R\$ 90.912,20, acrescidos de juros de mora e multa proporcional, referente ao período de 01/01/2007 a 31/12/2008.

A empresa em epígrafe trata-se de uma cooperativa de profissionais médicos, operadora de plano de assistência à saúde registrado na ANS sob o nº. 346951.

A base de cálculo considerada pela fiscalização foi o faturamento, correspondente à receita bruta, conforme dispõe a Lei nº. 9.718/98, art. 2º. e 3º., Decreto nº. 4.524/02, IN SRF nº. 247/02, art. 10, e IN SRF nº. 635/06, art. 6º., caput.

Os valores discriminados nas planilhas “Demonstrativo de Apuração PIS e da Cofins – 2007 e 2008 (PIS e Cofins a lançar) foram compulsados nos valores lançados nas planilhas de Composição dos Saldos das Rubricas Contábeis/Planilha Auxiliar de Determinação dos Ingressos/Receitas/Glosas/Deduções (2007 e 2008)”, extraídos da contabilidade regular da contribuinte, conforme arquivo digital entregue pelo mesmo em atendimento aos termos de intimações.

Foram consideradas as deduções legais, conforme item “5.1.3. Das deduções relativas às sociedade cooperativas de médicos que operam planos de assistência à saúde”.

No item “6. Da apuração do PIS e da Cofins a ser lançada” do relatório fiscal, consta que as contribuições foram apuradas na forma cumulativa, com a alíquota de 3% para o cálculo da Cofins e 0,65% para o cálculo do PIS.

Nas razões da impugnação, inicialmente, a contribuinte discorre sobre o que entende ser o “ato cooperativo”, remetendo ao art. 79 da Lei das Sociedades Cooperativas – Lei nº. 5.764/71.

Após, alega, em síntese, que a função essencial da cooperativa médica é prestar serviços exclusivamente para seus cooperados, todos médicos, realizados em proveito comum, a teor do art. 3º. da Lei 5.764/71 e que estas devem ser examinadas à luz de suas características próprias e diversas dos demais serviços médicos ofertados em planos de saúde, por entidades que não são cooperativas, sendo que o ato de angariar clientes para seus cooperados é ato tipicamente cooperativo, visto que direcionam os possíveis usuários para serviços prestados exclusivamente pelos associados.

Conforme a contribuinte, o tratamento “adequado”, insculpido na Constituição Federal de 1988, significa não tributar o que é adequado ao cooperativismo e tributar o que “não é adequado”; a prestação de serviços pelo cooperado é tributável na pessoa do cooperado; a prestação de serviços ao cooperado (angariar clientes) não é tributável, pois haveria uma dupla tributação, no cooperado e na cooperativa, pelo mesmo serviço, ou seja, o atendimento médico a terceiros; que não podem ser cobrados tributos das cooperativas pelo ato de repasse dos recursos recebidos aos cooperados.

Sustenta que, enquanto substituto tributário (retenção na fonte de tributos devidos por terceiros) a base de cálculo decorre não de seus atos próprios, mas de valores percebidos por terceiros, como, por exemplo, ocorre com a retenção de imposto sobre a renda de trabalhadores que trabalham para cooperativa.

Sob o tópico “Do plano de saúde ser produto e não serviço nos termos legais”, alega, em resumo, que as operações realizadas entre a cooperativa e os médicos cooperados configuram atos cooperativos principais; as operações de contratação de serviços credenciados, pela sociedade, configuram atos cooperativos auxiliares, mas que todos eles integram, necessariamente, o gênero “atos cooperativos”, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71.

Faz uma extensa explanação sobre a legislação que rege os planos de saúde e as operadoras destes planos, bem como suas especificidades, e termina por alegar, em síntese que:

- o que a cooperativa vende é um produto (plano de saúde) que não pode ser confundida com prestação de serviço;

- quanto à oferta de planos de saúde, incorrendo a cooperativa na busca de sua finalidade principal – prestação de serviços aos médicos cooperados através da captação de clientes – sem objetivar lucros, está executando ato tipicamente cooperativo;

- pela previsão da lei de regência, as entidades cooperativas são sociedades sem fins lucrativos, logo não estão sujeitas ao recolhimento do imposto incidentes sobre a renda, bem como os seus reflexos, traduzidos nas tributações pertinentes ao Cofisn e PIS;

- quer sob a ótica da Lei nº. 9.718/98 ou da Lei nº. 5.764/71, a conclusão é que as sociedades cooperativas, relativamente aos atos cooperativos, não estão sujeitas à incidência das contribuições;

- os atos praticados com terceiros, para a conquista do seu objeto social, são atos cooperativos, aí incluídos os resultantes da relação com o hospitais e demais serviços auxiliares na prestação da atividade médica, sendo a rede hospitalar elemento muitas vezes indispensável ao exercício da atividades pelos médicos cooperados, com cobertura obrigatória por parte da cooperativa;

Por fim, requer que se reconheça a natureza jurídica da sociedade cooperativa, bem como sua imunidade e isenção acerca das contribuições para o PIS e a Cofins.

Ato contínuo, a DRJ-FLORIANÓPOLIS (SC) julgou a impugnação do contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008 COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA BRUTA DECORRENTE DE ATOS EMPRESARIAIS. PLANOS DE SAÚDE. TRIBUTAÇÃO.

Os atos de venda dos serviços médicos dos cooperados (e terceiros não cooperados) se traduz na comercialização de planos de saúde, sendo que os valores recebidos dos usuários, seja diretamente ou na forma de mensalidades do plano de saúde, constitui-se em receita bruta da cooperativa decorrente de atos empresariais, sujeitando-se à tributação.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008 COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. RECEITA BRUTA DECORRENTE DE ATOS EMPRESARIAIS. PLANOS DE SAÚDE. TRIBUTAÇÃO.

Os atos de venda dos serviços médicos dos cooperados (e terceiros não cooperados) se traduz na comercialização de planos de saúde, sendo que os valores recebidos dos usuários, seja diretamente ou na forma de mensalidades do plano de saúde, constitui-se em receita bruta da cooperativa decorrente de atos empresariais, sujeitando-se à tributação.

Impugnação Improcedente.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a Empresa arguiu em sede preliminar:

a) sobrerestamento do julgamento administrativo até a decisão final do RE nº598.085 no qual foi declarado repercussão geral quanto a matéria discutida nos autos atinente a incidência da COFINS e do PIS sobre os atos cooperativos;

b) que a forma exigida por lei para a realização do lançamento é a notificação de lançamento e não auto de infração, tal como fez o Auditor Fiscal, ensejando a anulação dos autos de infração;

c) falta de indicação do dispositivo legal infringido no auto de infração, também enseja a anulação dos autos de infração;

No mérito, a Recorrente apresenta as seguintes argumentações:

a) não incidência das contribuições sobre os atos cooperados das Sociedades Cooperativas Médicas;

b) exclusão do valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades; e

c) aplicação indevida da multa de 75%, pois a aplicação desta somente pode se dar diante de pressupostos subjetivos na conduta do contribuinte (art.5º, XLVI, CF/88).

Em sessão realizada no dia 21 de junho de 2018, restei vencido quanto à ocorrência de preclusão quanto a inovação no argumento trazido pela recorrente de que o Auditor considerou a menor o valor excluído da base de cálculo, previsto no inciso III do §9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, referente às indenizações correspondentes "*aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades*", uma vez que foram considerados apenas os valores pagos por serviços prestados a associados de outras operadoras. O Colegiado, em sua maioria, entendeu pela necessidade de conversão do julgamento do processo em diligência para a adequação da base de cálculo dos valores autuados com fulcro na previsão do art. 3º, III, §9º-A da Lei nº 9.718/98, incluída pela Lei nº 12.873/2013, publicada em 25/10/2013, com o seguinte teor:

"Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 9º-A. Para efeito de interpretação, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º entende-se o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 2013)"

(negrito nosso)

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para colocar em pauta de julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme antes consignado no relatório, trata o processo de Auto de Infração relativo à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no valor de R\$ 419.594,73, e da contribuição para o PIS/Pasep, no valor de R\$ 90.912,20, acrescidos de juros de mora e multa proporcional, referente ao período de 01/01/2007 a 31/12/2008, decorrentes de apuração incorreta da apuração da base de cálculo das cooperativas de profissionais médicos, operadora de plano de assistência à saúde.

Passa-se, então, à análise dos argumentos da recorrente em suas preliminares e mérito.

### **Preliminares**

Em preliminar, a recorrente alega a nulidade da autuação porque, em primeiro, a forma exigida por lei para a realização do lançamento é a notificação de lançamento e não auto de infração, e, em segundo, não foi indicado o dispositivo legal infringido no auto de infração, fato que também enseja a anulação dos autos de infração.

Tem-se que tais temas não foram suscitados em sede de impugnação, não podendo mais serem analisados nesta instância administrativa por não se constituírem matérias de ordem pública, tendo ocorrido a preclusão, de acordo com o art.17 do Decreto nº70.235/72.

Desse modo, não se conhece desses temas por ocorrência de preclusão.

A matéria suscitada na preliminar relativa ao sobrestamento do julgamento administrativo até a decisão final do RE nº598.085, no qual foi declarada repercussão geral quanto a matéria discutida nos autos atinente à incidência ou não da COFINS e do PIS sobre os atos cooperativos, verifica-se que a questão é prejudicial de mérito, sendo abordada no próximo item.

### **Mérito**

No mérito, a recorrente defende, inicialmente, que o processo seja sobrestado até a decisão final do RE nº598.085, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, no qual a matéria discutida nos autos é a mesma do processo ora analisado relativa à incidência ou não da COFINS e do PIS sobre os atos cooperativos.

Observa-se, pela leitura da peça recursal, que o ponto central da lide diz respeito a incidência das contribuições em comento, especificamente, sobre os atos denominados pela Recorrente como cooperativos derivados, aqueles decorrentes de atos de venda da produção dos cooperados com terceiros. Ou dito de outra forma, tratam-se de receitas decorrentes da prestação mensal dos planos de saúde em contrapartida à colocação dos serviços médicos à disposição dos usuários, prestados pelos cooperados e outros profissionais, tal como se dá no caso de exames clínicos, internações e cirurgias, ambulatoriais, etc.

A definição de ato cooperativo pode ser encontrada no art.79 da Lei nº5.764/1971, *in verbis*:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

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

De acordo com o dispositivo transcreto, encontram-se dois tipos de atos praticados pelas sociedades cooperativas:

a) os atos cooperativos (típicos, internos ou próprios), celebrado entre a cooperativa e o cooperado ou ainda entre a cooperativa e outra cooperativa a ela associada, para a consecução dos objetivos sociais; e

b) atos não cooperativos (atípicos, externos ou impróprios) aqueles praticados com terceiros (não cooperados ou associados), ainda que para a consecução dos objetivos sociais.

O parágrafo único do art. 79, em comento, deixa claro que somente o ato cooperativo não implica operação de mercância, o que, em regra, garante-lhe um adequado tratamento tributário, conforme previsto no art. 146, III, “c”, da CF/1988. Por outro lado, o ato não cooperativo tem natureza de operação de mercado porque envolve uma obrigação de dar ou fazer a um terceiro não associado da cooperativa, o que, em regra, submete-o a normal tratamento tributário. Nessa direção, a Lei nº5.764/1971, que dispõe sobre o regime das sociedades cooperativas, expressamente, prevê a tributação das receitas/resultados obtidos com os atos não cooperativos, nos termos dos arts. 86 e 111, *in verbis*:

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

(...)

Art. 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.

Depreende-se que a prestação de serviços realizada pela cooperativa aos usuários não associados em troca da prestação mensal pagas por eles não se inserem no conceito de atos cooperativos, pois decorrem do desenvolvimento de atividade empresarial típica da cooperativa, ensejando, dessa forma, a sua tributação pelas contribuições PIS/COFINS.

Sobre as hipóteses de incidência do PIS/COFINS sobre atos praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviço, o STF, após longas discussões travadas, pacificou o entendimento quanto à matéria no julgamento dos REs nº598.085 e 599.362, sob a sistemática dos recursos repetitivos, nos quais ficou assentado que tais atos não se inserem no conceito de atos cooperativos, devendo ser tributados pelas contribuições em comento, nos seguintes termos:

RE 598.085/RJ:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. COOPERATIVA DE TRABALHO. SOCIEDADE COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. POSTO REALIZAR COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (NÃO COOPERADOS) VENDA DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS SUJEITA-SE À INCIDÊNCIA DA COFINS, PORQUANTO AUFERIR RECEITA BRUTA OU FATURAMENTO ATRAVÉS DESTES ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE “ATO NÃO COOPERATIVO” POR EXCLUSÃO, NO SENTIDO DE QUE SÃO TODOS OS ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (COOPERADOS), EX VI, PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS TOMADORAS DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE REVOCAGÃO DO BENEFÍCIO FISCAL (ISENÇÃO DA COFINS) PREVISTO NO INCISO I, DO ART. 6º, DA LC Nº 70/91, PELA MP Nº 1.858-6 E REEDIÇÕES

SEGUINTE, CONSOLIDADA NA ATUAL MP Nº 2.158-35. A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O ART. 146, III, "C", DA CF/88, DETERMINANTE DO "ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO", AINDA NÃO FOI EDITADA. EX POSITIS, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. As contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma ratio quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo colegiado.
2. O princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas.
3. O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitária, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1<sup>a</sup> Turma, DJ 03/10/1997.
4. O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88. O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995).
5. A Lei nº 5.764/71, que define o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo (artigos 79, 85, 86, 87, 88 e 111), e as leis ordinárias instituidoras de cada tributo, onde não conflitem com a ratio ora construída sobre o alcance, extensão e efetividade do art. 146, III, c, CF/88, possuem regular aplicação.
6. Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex vi, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada.
7. Consectariamente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais.
8. A Suprema Corte, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 15-08-2006, e 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 01-09-2006, assentou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços.
9. Recurso extraordinário interposto pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), com fulcro no art. 102, III, "a", da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2<sup>a</sup> Região, verbis: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA. LEI Nº. 5.764/71. COFINS. MP Nº. 1.858/99. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 1º (INCONSTITUCIONALIDADE). NÃO-INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS. 1. A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16/12/1998) não tem força

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

10. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de “ato cooperado”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215-RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012, e RE 599.362-RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, notadamente acerca da controvérsia atinente à possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998.

11. Ex positis, **dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas.** Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta. (RE 598085, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015) - Grifos não originais.

**RE\_599.362/RJ:**

**EMENTA** Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência.

1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes.

2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção.

3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais.

4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.

5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.

6. **Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.**

7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).

8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional.

9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto.

10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração. (RE 599362, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015) -

(negritos nossos)

Cabe frisar que o RE 599.362/RJ versa sobre cooperativas de trabalho. O RE nº598.085/RJ tratou especificamente sobre a mesma situação envolvida no caso ora analisado, relativa a tributação de receita auferida pelas cooperativas médicas, operadoras de plano de saúde, decorrentes da venda de plano de saúde a terceiros não cooperados. O RE 598.085/RJ está em julgamento de embargos opostos pelas partes, enquanto que o RE 599.362/RJ transitou em julgado em 25/11/2016, no qual restou determinado a incidência da contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros.

Assim, com as decisões expostas, a jurisprudência do STF se consolidou sobre a matéria no sentido de considerar atos cooperativos como aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos sociais e que as receitas provenientes dos atos (negócios jurídicos) praticados pelas cooperativas com terceiros, tomadores de serviço, integram o campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas.

No caso concreto, devem ser aplicadas as referidas decisões do STF, proferidas na sistemática dos recursos repetitivos, para considerar as receitas provenientes de prestações mensais pagas pelos usuários (não associados) do plano de saúde como receitas próprias da atividade da cooperativa e não dos seus associados, devendo tais receitas integrarem a base de cálculo das referidas contribuições.

Por aplicação do artigo 62, § 2º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº343/2015, as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ), proferidas na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

A Recorrente defende ainda que o Auditor considerou a menor o valor excluído da base de cálculo, previsto no inciso III do §9º do art. 3º da Lei nº9.718/98, referente às indenizações correspondentes "aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades", uma vez que foram considerados apenas os valores pagos por serviços prestados a associados de outras operadoras. Segundo seu entendimento, tal dispositivo também lhe permite a exclusão relativa a despesas operacionais ou custos decorrentes do cumprimento dos contratos de prestação de serviços médicos contratados pela Unimed com os seus usuários.

Em sessão realizada no dia 21 de junho de 2018, restei vencido quanto à ocorrência de preclusão quanto a inovação no argumento trazido pela recorrente de que o Auditor considerou a menor o valor excluído da base de cálculo, previsto no inciso III do §9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, referente às indenizações correspondentes "*aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades*", uma vez que foram considerados apenas os valores pagos por serviços prestados a associados de outras operadoras. O Colegiado, em sua maioria, entendeu pela necessidade de conversão do julgamento do processo em diligência para a adequação da base de cálculo dos valores autuados com fulcro na previsão do art. 3º, III, §9º-A da Lei nº 9.718/98, incluída pela Lei n.º 12.873/2013, publicada em 25/10/2013, com o seguinte teor:

"Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 9º-A. Para efeito de interpretação, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º entende-se o total dos custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 2013)"

(negrito nosso)

Como debatido em sessão, observou-se que o referido dispositivo foi introduzido após a interposição da Impugnação Administrativa, razão pela qual o argumento em torno de sua eficácia retroativa, aceita no âmbito deste Conselho, não foi invocado pela empresa em sua Impugnação.

Com efeito, a eficácia retroativa da referida disposição tem sido amplamente aceita neste CARF, em conformidade com o entendimento externado de forma unânime pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF no Acórdão n.º 9303-004.399, abaixo ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2008

OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO.

**Na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir os custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida, nos termos do §9º-A, art. 3º da Lei 9.718/98.**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2008

OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO.

**Na determinação da base de cálculo do PIS e da Cofins, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir os custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida, nos termos do §9º-A, art. 3º da Lei 9.718/98.**

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/12/2008

NORMA INTERPRETATIVA. RETROATIVIDADE. POSSIBILIDADE.

**Nos termos do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, a norma que seja expressamente interpretativa aplica-se, em qualquer caso, a ato ou fato pretérito, restando excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Amolda-se o comando da retroatividade benigna do art. 106, I, do CTN ao §9º-A, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, norma de caráter interpretativo, introduzido em 2013 pela Lei nº 12.873, que retroage para alcançar os fatos geradores do presente processo administrativo.** (Número do Processo 13982.001408/2009-81 Data da Sessão 09/11/2016 Relatora Vanessa Marini Cecconello Nº Acórdão 9303-004.399. Unânime - grifei)

Ora, tratando-se de questão que poderá ensejar no cancelamento ainda que parcial da exigência fiscal constante dos autos e como matéria de direito introduzida posteriormente à própria autuação fiscal, o Colegiado julgou necessária a conversão do processo em diligência para **quantificação pelo Auditor Fiscal autuante da repercussão da interpretação legal fixada pelo §9º-A, art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, acrescido à redação original pelo artigo 19 da Lei nº 12.873, de 2013, sobre os valores exigidos no lançamento.**

Cumprida a determinação do Colegiado, a unidade preparadora informa que juntou aos autos a nova planilha apuratória em que houve novas determinações das bases de cálculos que culminaram em reduções dos tributos PIS e Cofins, anos 2007 e 2008, em face do reconhecimento quanto às deduções de valores indenizados correspondentes aos eventos ocorridos incluindo-se quanto aos associados da própria cooperativa. Informa, ainda, que a Fiscalização aplicou as seguintes deduções na apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins:

**I - exclusão dos valores glosados em faturas emitidas contra planos de saúde. (IN SRF nº 635/2006, art. 17, inciso I). Não houve valores a deduzir a este título.**

**II** - dedução dos valores das co-responsabilidades cedidas. (Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 2º, ao incluir o § 9º ao art. 3º da Lei nº 9.718/1998; e IN SRF nº 635/2006, art. 17, II). **Não houve valores a deduzir a este título.**

**III** - dedução das contraprestações pecuniárias destinadas à constituição de provisões técnicas. (Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 2º, ao incluir o § 9º ao art. 3º da Lei nº 9.718/1998; e IN SRF nº 635/2006, art. 17, II).

**IV** - dedução do valor referente às **indenizações** correspondentes aos eventos ocorridos (incluindo associados da própria cooperativa, **observou-se agora a nova interpretação, houve significativa alteração**), efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades. (Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 2º, ao incluir o § 9º ao art. 3º da Lei nº 9.718/1998; e IN SRF nº 635/2006, art. 17, II) – ITEM 13 nas planilhas que seguem abaixo, 2007 e 2008:

A recorrente não se manifestou quanto ao resultado da diligência.

Dessa forma, por aplicação de forma retroativa do §9º-A, art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, acrescido à redação original pelo artigo 19 da Lei nº 12.873, de 2013, a empresa faz jus a exclusão prevista nesse dispositivo (as **indenizações** correspondentes aos eventos ocorridos efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas à título de transferência de responsabilidades), nos termos apurados na diligência fiscal (fls.1.052 a 1.060).

Por fim, o questionamento quanto a aplicação indevida da multa de 75%, por não ter sido suscitado no momento oportuno da apresentação da Impugnação, também teve a preclusão consumada, nos termos do art.17 do Decreto nº70.235/72.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS as **indenizações** correspondentes aos eventos ocorridos efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas à título de transferência de responsabilidades, nos termos apurados na diligência fiscal (fls.1.052 a 1.060 e 1.061 a 1.068).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo