



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

Processo n° 15586.001677/2008-64
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3201-004.271 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2018
Matéria PIS E COFINS
Recorrentes UNIMED VITÓRIA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

RECURSO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Aplica-se o § 4º do Art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, aos impostos lançados por homologação, quando constatado pagamento parcial e não evidenciado casos de dolo, fraude ou simulação. Ultrapassado o prazo quinquenal extingue-se o crédito tributário, sendo irregular a formalização de lançamento tributário após o termo *ad quem*.

REGIME CUMULATIVO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. NÃO INCIDÊNCIA.

As receitas financeiras e as receitas de aluguel, quando estas atividades não fazem parte do objeto social da pessoa jurídica, não integram a base de cálculo do Pis/Pasep no regime de incidência cumulativo.

OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. CUSTOS ASSISTENCIAIS DE COBERTURA COM BENEFICIÁRIOS DA PRÓPRIA E DE OUTRA OPERADORA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. CABIMENTO.

As operadoras de planos de assistência à saúde podem deduzir da base de cálculo da COFINS, as despesas e custos operacionais relacionados com os atendimentos médicos realizados em seus próprios beneficiários, por meio de estabelecimento próprio ou pela rede conveniada/credenciada de profissionais e empresas da área de saúde, bem como aos atendimentos médicos efetuados em beneficiários pertencentes a outra operadora de plano de assistência à saúde.

REGIME CUMULATIVO. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES.

Para fins de determinação da base de cálculo do Pis/Pasep no regime cumulativo, excluem-se da receita bruta as reversões de provisões e

recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas.

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE.

Excluem-se da base de cálculo das contribuições as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

RECURSO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Aplica-se o § 4º do Art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, aos impostos lançados por homologação, quando constatado pagamento parcial e não evidenciado casos de dolo, fraude ou simulação. Ultrapassado o prazo quinquenal extingue-se o crédito tributário, sendo irregular a formalização de lançamento tributário após o termo *ad quem*.

REGIME CUMULATIVO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. NÃO INCIDÊNCIA.

As receitas financeiras e as receitas de aluguel, quando estas atividades não fazem parte do objeto social da pessoa jurídica, não integram a base de cálculo da Cofins no regime de incidência cumulativo.

OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. CUSTOS ASSISTENCIAIS DE COBERTURA COM BENEFICIÁRIOS DA PRÓPRIA E DE OUTRA OPERADORA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. CABIMENTO.

As operadoras de planos de assistência à saúde podem deduzir da base de cálculo da COFINS, as despesas e custos operacionais relacionados com os atendimentos médicos realizados em seus próprios beneficiários, por meio de estabelecimento próprio ou pela rede conveniada/credenciada de profissionais e empresas da área de saúde, bem como aos atendimentos médicos efetuados em beneficiários pertencentes a outra operadora de plano de assistência à saúde.

REGIME CUMULATIVO. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES.

Para fins de determinação da base de cálculo do Pis/Pasep no regime cumulativo, excluem-se da receita bruta as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas.

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE.

Excluem-se da base de cálculo das contribuições as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovani Vieira e Leonardo Correia Lima Macedo, que davam provimento parcial ao Recurso de Ofício, para que as receitas de aluguéis fossem incluídas nas bases de cálculo do PIS/Cofins. Ficou de apresentar declaração de voto o conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em sede de Recurso Especial, o qual está consignado nos seguintes termos:

"Versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado em nome do contribuinte em epígrafe, pertinente à falta de recolhimento/declaração do Pis e da Cofins de janeiro/2003 a dezembro/2005, conforme elementos acostados às fls. 915/941, respectivamente nos valores totais de R\$ 9.003.902,44 e R\$ 41.556.473,35, incluindo principal e juros de mora calculados até 29/08/2008.

Na Descrição dos Fatos (fl. 917/932), a autoridade Fiscal que procedeu aos trabalhos de apuração do lançamento esclarece que o valor foi apurado em conformidade com o descrito no Termo de Verificação Final, e que por força da suspensão da exigibilidade obtida pela empresa nos autos do processo nº 2001.50.01.000029-0, não foi aplicada multa de ofício sobre os débitos apurados, conforme artigo 63 da Lei nº 9.430/1996. No citado Termo consta, em resumo, que (fls. 899/914):

- *Examinando as informações constantes da Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) dos exercícios 2004 e 2005 (fls. 593/730), referentes aos anos-*

calendário 2003 e 2004, e o Dacon de 2005 (fls. 264/284), verificou-se que a receita oferecida para a tributação do Pis e da Cofins estava menor que a receita total da Prestação de Serviços, informada na Ficha 06A - Demonstração do Resultado das mesmas DIPJ apresentadas. O Pis e a Cofins oferecidos à tributação foram declaradas em DCTF.

- *A partir do exame dos livros comerciais e com o auxílio das informações contidas nos arquivos digitais, foi recomposta a base de cálculo das contribuições, encontrando-se os mesmos valores das Fichas 22A e 26A das DIPJ 2004 e 2005 e nas fichas 8A e 14A do Dacon do ano calendário 2005.*

- *Com base nessa informação e examinando a contabilidade do contribuinte, verificamos que a base de cálculo informada pelo mesmo e discriminada no Quadro Demonstrativo nº 01 do Relatório é constituída apenas pelas contas do grupo "3" (Receitas) classificadas pela empresa como sendo dos ATOS NÃO COOPERADOS (conforme Balancetes às fls. 285/589). Assim, todas as outras contas do grupo 3, que correspondem às Receitas do ATO COOPERADO, não foram oferecidas à tributação do Pis e da Cofins. As receitas classificadas pela empresa como próprias do ato cooperativo representam mais de 90% do total das receitas auferidas pela fiscalizada nos anos-calendário citados.*

- *O exame dos registros contábeis indica que o faturamento da empresa é proveniente de pagamentos fixos referentes ao recebimento de mensalidades de terceiros relativos aos planos de saúde, independentemente da utilização do trabalho médico. É a receita proveniente dessas mensalidades que a fiscalizada considera como RECEITA DO ATO COOPERADO.*

- *Do total das contas de receitas de 2003 a 2005, mais de 95% dos valores nelas registrados é proveniente das mensalidades de plano de saúde, enquanto o restante provém das atividades consideradas como não cooperadas, tais como as mensalidades de plano odontológico, receitas financeiras, alugueis e vendas de bens e direitos patrimoniais.*

- *Em conformidade com a legislação vigente, para os períodos de apuração em análise (2003 a 2005), tanto a Cofins como o Pis incidem normalmente sobre a totalidade das receitas auferidas pelas sociedades cooperativas, independentemente da natureza dos seus atos com direito às deduções e exclusões específicas para ela autorizadas, conforme previsto em medidas provisórias, bem como as exclusões previstas na Lei nº 10.684/2003, art 17 e 25, e na Lei nº 10.676/2003, art 1º.*

- *De acordo com as planilhas apresentadas ao contribuinte e anexas ao Termo de Constatação e Intimação nº 05 (fls. 138 a 149), foram excluídas todas as contas redutoras das receitas, entre elas as referentes às provisões técnicas (conta*

3121190111 - Provisão de Risco), as contas redutoras do grupo 3117 (contraprestações de co-responsabilidade transferida) e 3119 (outras deduções das contraprestações), etc. As deduções efetuadas por esta auditoria podem ser confirmadas nos balancetes anexos a este processo (fls 285/590).

- Para a apuração das bases de cálculo foram realizadas as exclusões a que a empresa tem direito, conforme registrado pela fiscalizada em sua contabilidade, ou seja, foram utilizadas como redutoras da base de cálculo aquelas contas do "grupo 3" que possuem saldo devedor. Também foram considerados os ajustes que a própria empresa fizera ao apurar a sua base de cálculo do Pis e Cofins (por exemplo, exclusão de receitas não operacionais).

- Relativamente às exclusões da base de cálculo previstas no artigo 15 da MP 2.158-35, de 24/08/01, do qual a empresa destacou o inciso I, as mesmas à empresa não se aplicam, pois se trata de uma cooperativa de serviços médicos.

- Quanto às deduções do art. 3º, §9º, da Lei nº 9.718/1998, referentes a co-responsabilidades cedidas, provisões técnicas e valores referentes a indenizações de eventos ocorridos, informou que as mesmas foram consideradas pela auditoria fiscal no momento da apuração das novas bases de cálculo.

- Na resposta apresentada em 03/07/08, o contribuinte apenas manifestou sua discordância sobre a falta de exclusões da base de cálculo, sem apresentar novos valores que entenda sejam os corretos, caso sua pretensão judicial seja por fim negada.

- Relativamente à decisão judicial que lhe garante o não recolhimento do Pis e da Cofins, a mesma está sendo obedecida, visto que o presente auto de infração tem a finalidade de constituir os créditos tributários, permanecendo com a exigibilidade suspensa, em conformidade com o disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430/1996.

Consta às fls. 943/954 a impugnação ao lançamento, apresentada em 29/10/2008, por meio da qual o contribuinte alegou, em síntese, que:

- O ato cooperativo não sofre a incidência de tributos, sendo somente os atos não cooperativos (operações estranhas ao objeto social) submetidos à tributação normal e de rotina, o que é rigorosamente observada pela autora. (ex-vi do art. 146, III, "c", da CF).

- Esse tratamento tributário, especial e adequado, tal como previsto na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional, sempre foi reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência. A atipicidade que atende ao comando

constitucional referido decorre, dentre outras, da expressa disposição do art. 79 e seu parágrafo único da Lei nº 5764/1971.

- *A pretensão do fisco estabelece a incidência das contribuições para o Pis e Cofins fazendo incidir as respectivas alíquotas sobre a receita líquida total, desconsiderando até mesmo as deduções expressamente autorizadas por lei.*

- *As planilhas utilizadas pela impugnante para cálculo das contingências de balanço (Anexas sob nº 02) comprovam que o fisco desconsiderou as condições constitucionais especiais que determinam o "adequado tratamento tributário" deferido às sociedades cooperativas, e que colocam seus atos próprios à margem da tributação pela NÃO INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS, e ainda desprezou, totalmente, a legislação federal que garante às operadoras de planos de saúde, a dedução dos eventos assistenciais, da base de cálculo da Cofins.*

- *Reforça a NÃO INCIDÊNCIA de tributos (inclusive Pis/Cofins) sobre os atos cooperativos. A própria Medida Provisória indicada pelo Sr. Auditor, que menciona a MP 1858-7 que foi muitas vezes reeditada, tantas que inclusive teve seu número alterado para sua última edição, em 24/08/2001, como MP 2.158-35, cujo art. 15 permite (embora nem fosse necessário já que a própria Constituição Federal lhes garante esse direito) às cooperativas a dedução da base de cálculo do Pis/Cofins das receitas advindas dos produtos fornecidos pelos sócios-cooperados:*

- *Nas cooperativas de trabalho (sobre as quais não houve qualquer ressalva legal) o produto entregue pelo associado para comercialização pela cooperativa, é o seu trabalho médico. Portanto "OS VALORES REPASSADOS AOS ASSOCIADOS DECORRENTES DA COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTO POR ELES ENTREGUE À COOPERATIVA" deve ser excluído, exatamente como o fez a defendente, da base de cálculo dessas contribuições.*

- *A própria legislação federal denomina como "produtos" os contratos de assistência à saúde fiscalizados e regulados pela ANS:*

Lei 9656/98:

Art. 8º, inciso VIII, §2º: "A autorização de funcionamento será cancelada caso a Operadora não comercialize OS PRODUTOS de que tratam o inciso I e o § 1º do art. 1º desta lei"

- *O Ato Declaratório mencionado pelo Sr. Auditor em seu relatório (AD SRF nº 88/99), além de ser anterior às normas legais transcritas, não pode, nem poderia ter o condão de criar tributação nova, já que o ato administrativo normativo encontra limites nas disposições constitucionais que só lhe autorizam a regulamentação de normas legais previamente dadas.*

- *Sendo a cooperativa defendente uma OPERADORA DE PLANOS DE SAÚDE, em conformidade com as normas editadas pela União Federal, reguladas e fiscalizadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS, é beneficiada ainda pelas deduções estabelecidas no art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com a redação conferida pela Medida Provisória 2.158-35 de 24/08/2001, alcançando, portanto, os exercícios (2003 a 2005) abrangidos pelo auto de infração ora impugnado.*
- *Não pode a Auditoria Fiscal ignorar a condição de Operadora de Planos de Assistência à Saúde, detida pela defendente, que regularmente inscrita e registrada perante o Órgão Federal regulador de sua atividade, tendo atendido a todas as exigências legais para efetuar essa inscrição, conforme comprova a certidão anexa, que pode ser confirmada e validada no próprio sítio da ANS.*
- *A base de cálculo utilizada pela defendente para calcular e recolher os valores relativos à incidência do Pis/Cofins está absolutamente correta, estando, conseqüentemente, correto e completo o recolhimento efetuado sobre a base constituída, exclusivamente, pelos atos não cooperativos, aplicando as deduções comprovadamente autorizadas por lei.*
- *Efetivamente, não poderia a defendente oferecer à tributação a receita relativa a atos que a própria Constituição Federal excluiu da tributação.*
- *Ao considerar a totalidade das receitas líquidas como base de cálculo para incidência do Pis/Cofins, a Auditoria Fiscal desprezou todos os atos cooperativos, que estão, efetivamente, excluídos da incidência tributária, dentre os quais estão, não só os pagamentos feitos aos médicos cooperados, mas também os pagamentos feitos a outras cooperativas associadas entre si, integrantes do Sistema Nacional Unimed.*
- *Estão considerados na base tributável do Pis/Cofins, pelos lançamentos constantes dos autos de infração impugnados, valores recebidos de cooperativas associadas, co-irmãs do sistema Unimed, cujos médicos cooperados (de cada uma) atendem aos usuários das demais e estabelecem os pagamentos por um sistema denominado INTERCAMBIO pelo qual se apuram os débitos e créditos de cada associada estabelecendo uma relação jurídica entre cooperativas associadas entre si, dentro do mais puro conceito de ato cooperativo enunciado pelo art. 79 da Lei 5764/71.*
- *O Sistema Nacional Unimed é constituído por cooperativas de três graus, escalonadas hierarquicamente de acordo com o comando da Lei nº 5.764/1971. No sentido disposto em lei as cooperativas singulares são o forte do sistema, pois a estas é que se associam os médicos que se tornam cooperados, a quem as singulares disponibilizam seus serviços. Essas cooperativas singulares se organizam, por associação em*

nível Estadual, em federações, que por sua vez, se associam à Confederação Unimed do Brasil. São cooperativas associadas entre si.

- *As cooperativas singulares formalizaram um documento de contratação e adesão que denominam MANUAL DO INTERCAMBIO.*

- *As cooperativas singulares se associaram também para realização do chamado INTERCAMBIO, pelo qual, as cooperativas associadas entre si, contratam entre si o atendimento de usuários de planos de saúde vinculados a uma cooperativa, por outra cooperativa, repassando os valores dos serviços integrais prestados pelos médicos de uma singular ao seu usuário à cooperativa cujos médicos associados efetivamente prestaram os serviços (consultas, hospitalização e diagnóstico). Portanto uma cooperativa singular reembolsa a outra cooperativa singular associada, os serviços de assistência à saúde prestados e pagos por sua co-irmã.*

- *O movimento financeiro do intercâmbio é tipicamente ato cooperativo puro, sobre o qual não incide tributação na forma do art. 79 da Lei nº 5.764/1971.*

- *A Lei, a Jurisprudência e a Doutrina repudiam a inclusão de receitas originárias de atos cooperativos na base de cálculo de qualquer tributo.*

- *Ao final requer seja julgada a improcedência do auto de infração.*

Às fls. 969/971 o contribuinte apresentou a desistência parcial da impugnação apresentada neste processo com vistas a usufruir do disposto na Lei nº 11.941/2009. Para tal, renunciou às alegações de direito sobre as quais se fundamenta a referida impugnação, salvo as relativas à parte do lançamento identificada na forma do art. 13, §4º da Portaria Conjunta nº 06/2009, que excluiu da confissão ora realizada. Informou, ainda, que na qualidade de Operadora de Planos de Saúde, é devedora de valor parcial do auto de infração mencionado, consistindo seu débito na incidência das alíquotas do Pis e da Cofins sobre a base de cálculo reduzida pelas exclusões determinadas pela MP 2.158 (hoje 2158-35), que vigorou a partir de dezembro de 2001. Informa neste documento que o valor devido da Contribuição para o Pis é de R\$ 1.392.431,73 e da Cofins é de R\$ 6.426.275,57.

Anexou planilhas às fls. 1009/1010, em que indica para os períodos de 2003 a 2005 a discriminação dos débitos a parcelar, de acordo com a Lei nº 11.941/2009. Nestas planilhas, entretanto, indica como objeto de parcelamento, o valor devido da Contribuição para o Pis no montante de R\$ 1.344.899,56 e da Cofins no montante de R\$ 6.207.229,15.

Esclareceu, ainda, que a ação ordinária nº 2001.50.01.000029-0, que se encontra em grau de apelação no TRF da 2ª Região, não guarda relação com pedido formulado, tendo em vista que naqueles autos judiciais se discute apenas a não incidência da Cofins sobre os atos cooperativos puros e próprios da atividade da requerente, atingindo período bem anterior aos lançamentos de ofício de que trata o presente processo administrativo, além do que os atos cooperativos, consistindo em atos assistenciais à saúde dos usuários, estão incluídos nas ressalvas de deduções da MP 2.158-35.

Ao final informou desejar adimplir sua obrigação de pagar as mencionadas contribuições com alíquotas incidentes sobre a base reduzida pelas exclusões determinada pela MP 2.158-35, conforme identificação nas planilhas anexas (fls. 1009/1010).

À fl. 1030 consta despacho da Delegacia de Vitória-ES informando que tendo em vista a desistência parcial da impugnação ao auto de infração, conforme fls. 969/971, foi procedida à transferência de parte dos débitos para o processo nº 1558 000001/2011-99, tomando-se por base a planilha apresentada no anexo III da Portaria PGFN/RFB nº 3/2010, conforme fls. 1005/1010.

Assim sendo, foi o presente processo encaminhado para esta Delegacia para julgamento da parte questionada. Por meio do Acórdão nº 12-47.566 a 16ª Turma da DRJ/RJ julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido. Na ocasião, foi apreciada a legitimidade da exclusão prevista no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001. (fls. 1034/1044).

Às fls. 1053/1123, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, acompanhado de diversos documentos acostados aos autos às fls. 1124/5052, por meio do qual alegou em síntese:

- *Nulidade da decisão diante da ausência de manifestação expressa sobre todos os argumentos de defesa;*
- *Necessidade de compensação com os valores recolhidos a título de Pis Folha;*
- *Decadência dos lançamentos anteriores a setembro de 2003;*
- *Necessidade de exclusão das receitas estranhas ao faturamento, nos termos da decisão exarada em relação ao alargamento da base de cálculo promovida pela Lei nº 9.718/98.*

A 3ª Câmara da 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais anulou a decisão proferida por meio do Acórdão nº 12-47.566 da 16ª Turma da DRJ/RJ, pois entendeu que a referida decisão deixou de analisar ponto a ponto os argumentos de defesa apresentados pela Recorrente, e, em especial, os relacionados à exclusão da base de cálculo dos

valores relacionados nos incisos do § 9º do art. 3º da Lei 9.718/1998.

Em cumprimento ao decidido pela 3ª Câmara da 2ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, esta 16ª Turma da DRJ/RJ, por meio da Resolução nº 12000.331, de 24/02/2014 (fls. 5102/5111), decidiu retornar os autos em diligência à Delegacia de origem para que:

- *O contribuinte fosse intimado a apresentar nova planilha de cálculo, no formato da elaborada pela fiscalização (fls. 138 a 141). E que fossem indicadas as contas contábeis a que se referem, em especial as relativas às deduções que entende não tenham sido consideradas pela fiscalização.*
- *A Delegacia de origem se pronunciasse quanto às novas planilhas apresentadas pelo contribuinte, ou elaborasse nova planilha, considerando, desta feita, se fosse o caso, que, por meio da Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013, foi acrescentado o §9ºA, ao art. 3º, da Lei nº 9.718/1998.*

Em resposta, a Delegacia de origem elaborou o Relatório de Diligência Fiscal (fls. 5161/5187), no qual esclarece em síntese que:

- *A fiscalizada apresentou as bases de cálculo em três ocasiões, a última no decorrer da diligência. Os valores apresentados variaram, ainda que se utilizasse a mesma base legal para a sua demonstração. A ausência de discriminação das contas contábeis que compunham as bases de cálculo, nas duas primeiras ocasiões, impediu que os órgãos julgadores aferissem a sua correção.*
- *Ao apurar a base de cálculo da Contribuição para o Pis e a Cofins para efetuar os lançamentos do processo, ateve-se às contas de Receitas (código 3), pois como cooperativas de serviços, as contribuições deveriam ser calculadas sobre a totalidade das receitas, e que, na condição de operadora de plano de saúde, seriam dedutíveis apenas as contas devedoras classificadas no grupo de receitas.*
- *Não foram consideradas as contas do grupo 4, que identificam os custos e despesas da UNIMED, e nas quais constariam as operações de corresponsabilidades cedidas, de intercâmbio eventual e os eventos ocorridos.*
- *Por meio do Termo de Constatação e Intimação nº 05, foram apresentadas as bases de cálculo utilizadas pelo contribuinte para efetuar o recolhimento das contribuições e as que a fiscalização entendia serem corretas. Estas abrangiam as totalidades das receitas, mantendo as mencionadas exclusões das contas de código 3. Estes demonstrativos traziam especificadas as contas contábeis que compunham as bases mensais (fls. 129 a 149).*

- *Em resposta (fls. 151/157), o contribuinte alegou, dentre outras alegações, que não foram consideradas as deduções previstas para as operadoras de plano de saúde, especialmente as do §9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001. Não especificou a que deduções se referia. Concluiu que a base de cálculo reconhecida pela fiscalizada foi a que serviu para a apuração dos recolhimentos efetuados.*
- *A base que serviu para os recolhimentos é ínfima em relação à totalidade das receitas da UNIMED VITÓRIA e trazia apenas as receitas classificadas como provenientes de atos não cooperativos.*
- *Realizou o lançamento dos tributos (com a exigibilidade suspensa) apurados sobre as bases anexas ao Termo de Constatação e Intimação nº 05. As diferenças lançadas referiam-se às receitas de atos cooperados.*
- *A fiscalizada reconheceu a existência de diferenças a recolher, apresentando planilhas em que a base de cálculo está composta com títulos genéricos, nas quais não foram discriminadas as contas contábeis por código e nome.*
- *Posteriormente, para aderir ao programa de parcelamento, novas planilhas foram apresentadas, de modo a demonstrar os débitos que deixaram de ser controversos. Nesses demonstrativos apenas os de 2005 identificam as contas que compõem a base de cálculo, incluindo receitas e despesas.*
- *A terceira ocasião em que o contribuinte apresentou novas bases de cálculo foi em atendimento ao termo de intimação da diligência. Desta vez, os demonstrativos referentes aos três anos detalham as contas contábeis e o total das receitas informado pelo contribuinte é igual ao apurado pela fiscalização (fls. 141, 145 e 149). Mas as bases de cálculo apresentadas foram consideravelmente diminuídas em relação àquelas apresentadas pelo contribuinte no parcelamento.*
- *Destacou a informação do contribuinte de que na planilha apresentada à época do pedido de parcelamento não teriam sido deduzidos todos os custos assistenciais, parcelando, inclusive, valor a maior.*
- *A base de cálculo apresentada pelo contribuinte é a soma das receitas que a empresa entende servirem de base para as contribuições, excluídas as deduções previstas em lei. Porém as deduções foram maiores que as indicadas anteriormente.*
- *A nova legislação promulgada por meio da Lei nº 12.873/2013, em nada alteraria as bases de cálculo, uma vez que apenas corroborou o entendimento que a Unimed já apresentava. A UNIMED considerava a dedução dos eventos ocorridos mencionados no inciso III do §9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 aplicável a eventos ocorridos tanto a usuários próprios*

da UNIMED VITÓRIA quanto de outras operadoras atendidos a título de responsabilidade assumida.

- Ao comparar as bases de cálculo reconstituídas com as planilhas apresentadas durante a diligência, foram incluídas como deduções das receitas as contas do grupo 41114 (EXAMES E TERAPIAS-REDE PRÓPRIA) e 441389 (EXAMES E TERAPIAS -REDE PRÓPRIA de Intercâmbio Eventual e de Usuários PEA). Nas planilhas anteriores essas deduções não estavam presentes.

- Tais valores representam, em verdade despesas, e não os repasses alegados pelo contribuinte, sendo incabível a sua dedução.

- A UNIMED VITÓRIA possuiu hospital próprio bem como instalações próprias para a realização de diagnósticos (UNIMED DIAGNÓSTICO). É inegável que os dispêndios com os serviços hospitalares, terapias e diagnósticos realizados em rede própria não se enquadram no seu entendimento de "repasses a terceiros". São despesas necessárias à prestação dos serviços hospitalares pelos quais pagaram os clientes da fiscalizada.

- A remuneração ocorre por meio de mensalidades dos planos de saúde, mas a prestação desses serviços é feita diretamente pela UNIMED VITÓRIA.

- Foram elaboradas novas planilhas de base de cálculo do Pis e da Cofins, apuradas em conformidade com a alteração legal trazida pela Lei nº 12.873/2013, sem considerar as deduções acima citadas.

Cientificada do Relatório em 10/08/2015, a interessada apresentou manifestação às fls. 5193/5198 em 09/09/2015. Nesta em resumo, aduz que:

- O ponto central de divergência exposto nas conclusões do relatório de Diligência é a dedução dos custos assistenciais da rede própria, os quais não haviam sido deduzidos pela Unimed por ocasião do parcelamento, mas que o foram na planilha protocolada pela cooperativa em 26/11/2014.

- Aquelas despesas não haviam sido deduzidas na planilha de apuração do parcelamento. Os custos da rede própria não haviam integrado a planilha de parcelamento, no campo deduções. A diferença a maior da base da diligência e a parcelada necessariamente se justifica por outros fundamentos.

- Relativamente a janeiro de 2003, a base de cálculo parcelada pela cooperativa foi de R\$ 5.884.909,75, e a base de cálculo do resultado da diligência totalizou R\$ 4.604.458,76. Em janeiro/2003 a cooperativa constituiu uma provisão no valor de R\$ 1.422.171,89 na conta 4114, que não

se enquadrava nos requisitos da caracterização de provisão técnica aos olhos da ANS (ausência de nota técnica da agência e ausência de cálculo atuarial específico). Por tal motivo, não deduziu tal provisão da sua base de cálculo.

- *O relatório da diligência a deduziu, o que reduziu consideravelmente a base de cálculo em face da base que foi parcelada. Tal dedução prejudicou a interessada em fevereiro de 2003, pois, ao reverter a provisão, o Relatório da Diligência entendeu que tratar-se-ia de uma "receita" (que a cooperativa, justamente por não ter deduzido a provisão, na reversão, tampouco a tratou como receita).*

- *Se a cooperativa não procedeu a esta dedução em janeiro, não poderia ser tratada como receita a reversão da mesma provisão pela fiscalização.*

- *O mesmo ocorreu nas competências de maio a outubro de 2003, quando a cooperativa constituiu novamente tal provisão gradativamente, mês a mês e também não a deduziu em nenhum dos meses da sua formação, pois não se enquadrava como verdadeira provisão técnica. No entanto, a fiscalização procedeu a tal dedução no Relatório de Diligência e, em novembro de 2003, entendeu que, por ter deduzido naqueles meses a sua reversão seria uma receita, no valor de R\$ 3.005.000,00.*

- *Se a cooperativa não procedeu a esta dedução nas competências de maio a outubro de 2003, a reversão da provisão não pode ser tratada como receita de novembro de 2003.*

- *A Diligência não poderia ser suficiente para manter a exigência de uma base de cálculo superior à parcelada pela Unimed, como ocorreu em determinadas competências no relatório fiscal.*

- *Além disso, a planilha elaborada para fins de adesão ao parcelamento é uma referência apenas para que a cooperativa aferisse o valor que pretendia parcelar e ali não estão incluídas receitas que a cooperativa entende não devam ser tributadas, embora a fiscalização as tenha exigido: juros de aplicações financeiras, receitas financeiras decorrentes de inadimplência, multas, aluguéis, rendimentos, participações societárias, deságio na aquisição de créditos tributários, indenizações de seguros, variações monetárias ativas etc).*

- *A cobrança de ingressos que não representam o conceito de faturamento, em face da inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, pacificada no STF e solidificada na jurisprudência do CARF.*

- *Destacou em planilha anexa a composição das rubricas de tais receitas e que compuseram o auto de infração. A diferença da base de cálculo no resultado da diligência, em determinadas competências, supera a diferença de receita objeto do auto de infração, quando confrontada com a receita das planilhas de parcelamento.*

- *Solicita o ajuste da divergência que prejudicou a Unimed em fevereiro de 2003 e novembro de 2003.*
- *Assim como em dezembro/2003, em dezembro/2004 a Unimed deduziu na planilha do parcelamento os valores das sobras cooperativistas destinadas ao FATES e ao Fundo de Reserva (R\$ 592.746,30), nos termos da Lei nº 10.676/2003. Todavia, na planilha apresentada em 26/11/2014, por equívoco na fórmula do Excel, a dedução não foi aplicada. Tal equívoco ocorreu no Relatório de Diligência, que também não as deduziu. Requer a retificação de tal apuração.*
- *Apresentou nova planilha denominada "Consolidação das Bases de Cálculo" demonstrativa da consolidação das informações envolvendo as diferenças apuradas.*
- *O fato de as deduções dos custos da rede própria não constarem na planilha do parcelamento, elaborada em 2009, antes do advento da Lei nº 10.873/2013, não afasta a sua ampla defesa em relação a todos os fundamentos que afastam o auto de infração.*
- *Com a interpretação promovida pelo §9º-A do art. 3º da Lei nº 9.718/98, ficou admitida a dedução total dos custos assistenciais, sem ressalva com relação ao fato de se tratar de repasse a terceiros ou custos da rede própria da operadora.*
- *A Delegacia de Julgamento, após o advento da Lei nº 10.873/2013, reconheceu tais deduções, tendo sido mantida a decisão de 1ª instância pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*
- *A Lei nº 12.873/13 neutralizou qualquer dívida quanto aos ajustes na base de cálculo, podendo ser deduzidos todos os custos assistenciais (médicos, hospitais, laboratórios etc.), terceiros ou rede própria, envolvendo o atendimento a usuários próprios e de outras operadoras (intercâmbio), atendidos pela rede assistencial da área de atuação da Impugnante e usuários próprios atendidos pela rede assistencial da área de atuação de outras operadoras (intercâmbio).*
- *Requer o reconhecimento de ofício da decadência da exigência das contribuições nos períodos de 01/01/2003 a 29/09/2003, por ter sido notificada dos lançamentos em 30/09/2008, devendo ser aplicável o § 4º do art. 150 do CTN, em face dos recolhimentos parciais.*

Ao analisar o resultado da diligência apresentada e os argumentos trazidos pela Impugnante, esta 16ª Turma da DRJ/RJO decidiu em 10/05/2016 por meio da Resolução nº 12-000.636 (fls. 5279/5290) por novamente baixar os autos em diligência a fim de que a unidade de origem, a partir da

escrituração contábil da atuada, isto é, do que efetivamente estivesse registrado em sua contabilidade, refizesse as bases de cálculo e apurasse o valor das contribuições devidas, considerando:

- *A exclusão da base de cálculo das receitas não operacionais e financeiras da interessada, de acordo com a jurisprudência do STF.*
- *A exclusão da base de cálculo das despesas e custos operacionais relacionados com os atendimentos médicos realizados em seus próprios beneficiários, por meio de estabelecimento próprio ou pela rede conveniada/credenciada de profissionais e empresas da área de saúde, bem como com os atendimentos médicos efetuados em beneficiários pertencentes à outra operadora de plano de assistência à saúde, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade (grupos 41114 - EXAMES E TERAPIAS-REDE PRÓPRIA; e 441389 - EXAMES E TERAPIAS-REDE PRÓPRIA de Intercâmbio Eventual e de Usuários PEA).*
- *A exclusão da base de cálculo da reversão de provisões técnicas, quando estas não representarem novo ingresso de receitas, nos termos do inciso II, do §2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.*
- *A exclusão da base de cálculo de sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES), nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.676/2003.*
- *Após, a exclusão das contribuições devidas dos valores declarados em DCTF, bem como dos confessados por meio do parcelamento requerido pela interessada.*

Em resposta, a Delegacia de origem elaborou o Relatório de Diligência Fiscal (fls. 5293/5317), no qual esclarece em síntese que:

- *Foram observados os seguintes ajustes: Dedução da totalidade dos custos assistenciais; Neutralização da Reversão de provisões técnicas; Exclusões do FATES e do Fundo de Reserva; e Exclusão das receitas não operacionais e das receitas financeiras.*
- *Após a apuração das novas bases de cálculo, conforme planilhas anexas, foram calculadas as contribuições devidas e excluídos os valores já declarados e os valores parcelados.*
- *Verificou-se por fim que não há débitos a serem cobrados neste processo, visto que parte dos valores lançados foram parcelados e a base de cálculo utilizada pela empresa para esse parcelamento foi maior do que a apurada nesta diligência.*

Cientificada do Relatório em 17/08/2017, a interessada apresentou manifestação às fls. 5324/5325 em 18/09/2017. Nesta em resumo, aduz que:

- *Está de acordo com a quase totalidade das correções procedidas pela fiscalização, que culminaram na (i) dedução da totalidade dos custos assistenciais no atendimento a usuários próprios e de outras operadoras, inclusive rede própria; (ii) neutralização da reversão das provisões que não se enquadrava nos requisitos da caracterização de provisão técnica aos olhos da ANS; (iii) exclusões das sobras destinadas ao FATES e Fundo de Reserva; e (iv) exclusão das receitas não operacionais e das receitas financeiras.*
- *Com relação àquele recálculo, discorda a Impugnante, exclusivamente, acerca da manutenção das receitas de alugueis dentre os ingressos tributáveis, posto não se tratar de receitas operacionais da Unimed, na medida em que locação de imóveis não representa venda de mercadorias tampouco prestação de serviços, tendo o STF já sedimentado que não representa obrigação de fazer, mas sim de dar (ao analisar a incidência do ISSQN); e a Unimed é operadora de planos de saúde cooperativa de trabalho médico e não se confunde com imobiliária, tratando-se de receitas eventuais não vinculadas ao cumprimento da sua atividade.*
- *A decadência do direito da União em exigir as contribuições cujos fatos geradores tenham ocorrido no período de 01 de janeiro a 29 de setembro de 2003, haja vista que a contribuinte somente foi notificada dos lançamentos em 30/09/2008, sendo perfeitamente aplicável o § 4º do artigo 150 do CTN, em face dos recolhimentos parciais confirmados pela fiscalização nas planilhas de fls. 912/913 (valores da coluna "apurado pela empresa" = valores pagos)."*

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Impugnação e apresenta a seguinte ementa:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL.

Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

**OPERADORAS DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE.
DEDUÇÕES.**

O valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 contempla 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.

REGIME CUMULATIVO. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES.

Para fins de determinação da base de cálculo do Pis/Pasep no regime cumulativo, excluem-se da receita bruta as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas.

**REGIME CUMULATIVO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS.
NÃO INCIDÊNCIA.**

As receitas financeiras e as receitas de aluguel, quando estas atividades não fazem parte do objeto social da pessoa jurídica, não integram a base de cálculo do Pis/Pasep no regime de incidência cumulativo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO
DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2005

**OPERADORAS DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE.
DEDUÇÕES.**

O valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 contempla 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.

REGIME CUMULATIVO. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES.

Para fins de determinação da base de cálculo da Cofins no regime cumulativo, excluem-se da receita bruta as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas.

**REGIME CUMULATIVO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS.
NÃO INCIDÊNCIA.**

As receitas financeiras e as receitas de aluguel, quando estas atividades não fazem parte do objeto social da pessoa jurídica,

não integram a base de cálculo da Cofins no regime de incidência cumulativo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) destaca a publicação da Lei nº 12.873/13, interpretando a extensão dos ajustes da base de cálculo do PIS/COFINS garantidos às operadoras de planos de saúde, ao acrescentar o § 9º-A ao art. 3º da Lei nº 9.718/98;

(ii) afasta-se por completo a possibilidade de interpretação fiscal restritiva a respeito do § 9º do art. 3º da Lei 9.718/98 introduzido pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, devendo ser excluídos da base de cálculo daquelas contribuições, o total dos custos assistenciais decorrentes, tanto no atendimento a usuários próprios quanto a usuários de outras operadoras;

(iii) o § 9º e § 9º-A do art. 3º da Lei 9.718/98, em nenhum momento restringiu as deduções a uma determinada categoria de atendimentos por médicos, hospitais, laboratórios, etc., seja por rede cooperada, credenciada ou até mesmo por rede própria, muito pelo contrário, deixou clara a necessidade de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, do total dos custos assistenciais decorrentes, tanto no atendimento a usuários próprios quanto a usuários de outras operadoras;

(iv) os custos assistenciais, decorrentes do atendimento à saúde do beneficiário, devem ser deduzidos na apuração da base de cálculo do PIS/COFINS, por se tratarem de custos pagos por conta e ordem do consumidor (no caso o próprio beneficiário);

(v) se o legislador admite a dedução total dos custos assistenciais, sem nenhuma ressalva com relação ao fato de se tratar de repasse ao prestador de serviço de assistência à saúde ou até mesmo custos assistenciais da rede própria, não pode o seu interprete fazê-lo;

(vi) cita decisões do CARF que vão encontro de sua tese de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator

- Do Recurso de Ofício

A decisão de primeira instância não merece reparos.

Em relação a decadência pontuou de modo acertado, nos seguintes termos:

"Inicialmente, em relação à preliminar de decadência, de acordo com as informações constantes nos sistemas da RFB e nos documentos de fls. 247/284, o sujeito passivo declarou e efetuou – ainda que parcialmente - os recolhimentos das contribuições.

Nesse sentido, aplicável a tais períodos de apuração a norma do § 4º do art. 150 do CTN, a qual prevê a contagem do prazo decadencial a partir da efetiva ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que não se verifica nos autos.

Desta forma, tendo em vista que o sujeito passivo tomou ciência do auto de infração em 30/09/2008, estão alcançados pela decadência os fatos geradores anteriores a 30/09/2003.

As contribuições têm como fato gerador a obtenção de cada uma das receitas que compõem seu faturamento, de modo que, sob o aspecto temporal, seu fato gerador é complexivo, visto que decorre da integração de sucessivos fatos geradores ocorridos durante o período de apuração, ao fim do qual, aquele se completa. Nesse momento é que se considera efetivamente ocorrido o fato gerador.

Como consequência, estão alcançados pela decadência somente os fatos geradores relativos aos períodos de apuração 01/2003 a 08/2003, visto que, em relação ao intervalo de 01/09/2003 a 29/09/2003, somente se considera ocorrido o fato gerador em 30/09/2003, de tal sorte que ainda não teria sido atingido pela decadência no presente caso, já que a ciência ocorreu em 30/09/2008."

Em razão de o auto de infração ter sido cientificado em 30/09/2008, constata-se que o prazo quinquenal se exauriu, o que implica na decadência do lançamento em relação aos fatos geradores relativos aos períodos de apuração 01/2003 a 08/2003.

A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do CARF.
Neste sentido:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Aplica-se o § 4º do Art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, aos impostos lançados por homologação, quando constatado pagamento parcial e não evidenciado casos de dolo, fraude ou simulação. Ultrapassado o prazo quinquenal extingue-se o crédito tributário, sendo irregular a formalização de lançamento tributário após o termo ad quem.

INCIDÊNCIA DE IPI NA REVENDA DE PRODUTO IMPORTADO. POSSIBILIDADE. NÃO HÁ BI-TRIBUTAÇÃO.

A segunda incidência do IPI acontece quando a mercadoria sai do estabelecimento importador a título de revenda, consoante previsto nos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN. O art. 51, II do CTN admite a equiparação dos importadores a estabelecimento produtor. O art. 4º, I da lei 4502/64 equipara os importadores a estabelecimento produtor. O Regulamento do IPI (Decreto 7212/2010) em seu art. 9º dispõe que os estabelecimentos importadores equiparam-se a estabelecimento industrial.

O imposto recai primeiramente sobre o preço de compra, considerada a margem de lucro da empresa estrangeira e ao depois incide uma segunda vez sobre o preço de venda, considerada a margem de lucro da empresa brasileira que fez a importação. Havendo dois fatos geradores distintos, não há que se falar em bi-tributação." (Processo nº 19515.003597/2009-19; Acórdão nº 3201-003.688; Relator Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima; sessão de 22/05/2018)

"PAGAMENTO PARCIAL ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 150, § 4º DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento realizado pela sistemática do artigo 543-C do antigo Código de Processo Civil, decidiu que, nos tributos cujo lançamento é por homologação, o prazo para constituição do crédito tributário é de 5 anos, (art. 150, § 4º do CTN) contados a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento, e do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento, ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação (artigo 173, I do CTN)." (Processo nº 10283.008461/2002-25; Acórdão nº 9303-006.982; Relator Conselheiro Demes Brito; sessão de 14/06/2018)

Ainda, de acordo com o previsto no art. 62, § 2 do Regimento Interno do CARF, as decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede recursos repetitivos devem ser observadas no Julgamento deste Tribunal Administrativo, sob pena de perda de mandato.

Neste sentido, tem-se que o Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo versando sobre a matéria ora sob exame, decidiu que, nos tributos cujo lançamento é por homologação, o prazo para constituição do crédito tributário é de 5 (cinco) anos, (art.150, § 4º do CTN) contados a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento, e do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento, ou na ocorrência de dolo, fraude ou simulação (artigo 173, I do CTN).

A decisão apresenta e seguinte ementa:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173,I do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel.

Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuidase de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) (grifos e destaques nossos)".

Assim, em razão de ter havido o pagamento parcial, conforme consignado na decisão recorrida, esta mostra-se correta, razão pela qual voto por negar provimento ao Recurso de Ofício em tal matéria.

Com relação aos custos assistenciais relativos aos beneficiários da própria operadora, de igual modo está correta a decisão de 1ª instância ao afastar a exigência fiscal em tal matéria.

Do voto condutor, destaco:

"No intuito de melhor esclarecer a questão, o Congresso Nacional editou a Lei nº 12.873/2013, que acrescentou à Lei nº 9.718/1998 o parágrafo § 9º-A, norma de natureza interpretativa, posicionando-se no sentido do entendimento adotado pelos contribuintes, nos seguintes termos:

§ 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)

Tratando-se, pois, de norma interpretativa, deve ser retroativamente aplicada, em função do que preceitua o inciso I, do art. 106, do CTN, por ser mais benéfica ao contribuinte, na medida em que proporciona exclusão da base de cálculo das contribuições mais ampla que a definida pela interpretação da RFB.

Desta forma, são deduzidos da base de cálculo das contribuições os valores de indenizações correspondentes ao 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, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 5161/5187, datado de 07/08/2015, e da apuração ao fim desse voto."

O CARF perfilha o mesmo entendimento:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE. CUSTOS ASSISTENCIAIS DE COBERTURA COM BENEFICIÁRIOS DA PRÓPRIA E DE OUTRA OPERADORA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. CABIMENTO.

De acordo com o §9º-A, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, incluído pelo art. 19, da Lei nº 12.873/2013 - de caráter expressamente interpretativo e que, por isto, deve ser retroativamente aplicado - podem ser deduzidos da base de cálculo da contribuição, a título de indenização por eventos ocorridos, não apenas os custos assistenciais, efetivamente pagos, decorrentes da utilização da cobertura pelos beneficiários de outras operadoras, atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida, mas, igualmente, os custos assistenciais efetivamente pagos, apurados no curso de diligência realizada nos autos, pela utilização dos planos de saúde relacionados a beneficiários da própria operadora. (...)" (Processo nº 10480.731101/2011-95; Acórdão nº 3301-004.393; Relatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 21/03/2018)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 30/06/2004 a 31/12/200

OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE (OPS). CUSTOS ASSISTENCIAIS DE COBERTURA COM BENEFICIÁRIOS DA PRÓPRIA E DE OUTRA OPERADORA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. CABIMENTO.

As operadoras de planos de assistência à saúde podem deduzir da base de cálculo da COFINS, as despesas e custos operacionais relacionados com os atendimentos médicos realizados em seus próprios beneficiários, por meio de estabelecimento próprio ou pela rede conveniada/credenciada de profissionais e empresas da área de saúde, bem como aos atendimentos médicos efetuados em beneficiários pertencentes a outra operadora de plano de assistência à saúde, deduzidos das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade. (...)" (Processo nº 16004.000367/2009-70; Acórdão nº 3402-004.625; Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; sessão de 27/09/2007)

Nestes termos, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício, no tópico em apreço.

No que tange ao tópico reversão de provisões técnicas, novamente, acertada a decisão, razão pela qual, adoto seus fundamentos, a seguir transcritos:

"Estabelece o art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/1998, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001, que as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas podem ser excluídos da receita bruta para determinação da base de cálculo das contribuições. Nesse sentido, se no momento da constituição das provisões, os referidos valores não foram excluídos da apuração da receita bruta, a reversão desses valores não representa ingresso de nova receita, pelo que pode ser abatida para a apuração da base de cálculo, nos termos acima expostos.

Em janeiro de 2003, a interessada constituiu provisão no valor de R\$ 1.422.171,89. Adotou o mesmo procedimento de maio a outubro de 2003, provisionando mês a mês, no montante total de R\$ 3.005.000,00. Tais valores foram revertidos em fevereiro e novembro de 2003, ocasião em que foram considerados como receitas pela Fiscalização e incluídos na base de cálculo das contribuições.

Ocorre que tais provisões não se enquadravam nos requisitos para caracterização de provisões técnicas para a ANS, pelo que a interessada não as deduziu da base de cálculo das contribuições quando da sua constituição. Assim, a despeito da contrapartida contábil, as reversões desses montantes não representam ingresso de nova receita e, desta forma, não entram na apuração da base de cálculo, nos termos do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/1998.

Assim, são excluídos do cômputo da receita bruta os valores das reversões das provisões efetuadas em janeiro de 2003, no valor de R\$ 1.422.171,89, e de maio a outubro de 2003, no valor de R\$ 3.005.000,00, as quais não haviam sido originalmente excluídas da base de cálculo pela interessada, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 5293/5317, datado de 17/08/2017, e da apuração ao fim desse voto."

Voto por negar provimento ao Recurso de Ofício em tal matéria.

No que tange às receitas financeiras e demais receitas não operacionais, constantes do Auto de Infração, a Fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições receitas não operacionais, tais como juros recebidos, atualizações monetárias ativas, variações cambiais ativas e outras receitas financeiras, além de receitas de aluguéis recebidos.

Tal matéria já foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal, pela sistemática da repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 585.235, cuja aplicação é obrigatória por este órgão colegiado de julgamento administrativo.

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal está ementada nos seguintes termos:

"RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.(RE 585235 QO-RG, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-227 DIVULG 27-11-2008 PUBLIC 28-11-2008 EMENT VOL-02343-10 PP-02009 RTJ VOL-00208-02 PP-00871)

A decisão recorrida de modo expreso consigna que seguiu o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

"Com base no disposto no §5º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, aplica-se ao presente julgamento o entendimento adotado no julgamento do RE 585.235, no qual foi julgado inconstitucional o alargamento da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, devendo as referidas contribuições incidir somente sobre as receitas operacionais das empresas, escapando da incidência as receitas não operacionais, tais como as receitas financeiras e as receitas de aluguel.

Por essa razão, são excluídas da base de cálculo do presente auto de infração as receitas não operacionais, incluídas nesse grupo as receitas financeiras e as receitas de aluguel, nos termos da apuração ao fim desse voto, ressalvando, contudo, que a diligência levada a efeito pela Fiscalização não excluiu as receitas de aluguel quando da apuração das contribuições, de modo que esse ajuste será efetuado diretamente por este colegiado."

Do CARF consigno o seguinte precedente que vai ao encontro do que fora decidido:

"(...)

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. PLANO DE SAÚDE. ART. 3º, § 1º, LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE. Os valores recebidos dos clientes dos planos de saúde operados pela Cooperativa correspondem a seu faturamento pela prestação de serviços e integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, ou seja, o faturamento é a totalidade das receitas de contraprestações pecuniárias (mensalidades dos planos de saúde). Isso porque, as cooperativas de trabalho médico têm como principal fonte de receita as vendas de planos de saúde à população em geral, a qual advém de não associados. Com o reconhecimento pelo STF,

com efeitos ex tunc, da inconstitucionalidade do artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.718/1998, através do RE nº 585.235/MG (repercussão geral), deve ser afastada a tributação das receitas financeiras e receitas não-operacionais." (Processo nº 13629.721175/2012-61; Acórdão nº 3301-004.666; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 22/05/2018)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/06/2007 a 31/12/2011

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. ATOS COOPERATIVOS.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial por qualquer modalidade processual antes ou posteriormente à autuação, com o esmo objeto, importa renúncia à instância administrativas ou desistência de eventual recurso interposto.

DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE.

Além da exclusão da base de cálculo das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), pelas cooperativas em geral, é permitido às sociedades cooperativas de médicos que operem plano de assistência à saúde os ajustes relativos à exclusão dos valores glosados em faturas emitidas contra planos de saúde; à dedução dos valores das corresponsabilidades cedidas; à dedução das contraprestações pecuniárias destinadas à constituição de provisões técnicas; e à dedução do valor de indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

Recurso de Ofício Negado." (Processo nº 10980.724769/2012-26; Acórdão nº 3301-002.851; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 25/02/2016)

Assim, não há que se alterar o entendimento firmado na decisão de 1ª instância, razão pela qual voto por negar provimento ao Recurso de Ofício no tem em apreço.

Por fim, em relação as chamadas sobras cooperativistas destinadas ao FATES e ao Fundo de Reserva, acompanho o consignado na decisão recorrida:

"Em relação à não exclusão das sobras cooperativistas destinadas ao FATES e ao Fundo de Reserva, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.676/2003, vale dizer que esta questão surgiu somente durante a execução da diligência cujo relatório segue às fls. 5161/5187 em decorrência de mero erro na geração das planilhas.

Dessa forma, não cabe a este colegiado pronunciar-se acerca do mérito desse ponto, senão para referendar o ajuste promovido pela auditoria fiscal e acatado pela interessada, o que se faz na apuração ao fim desse voto."

Reporto-me, ainda, ao já mencionado Acórdão nº 3301-002.851 que apreciou a questão entendendo pela exclusão da base de cálculo das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates).

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.

- Do Recurso Voluntário

Com razão a Recorrente. Aplicando-se o § 9º-A, do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, insculpido pela Lei nº 12.873/2013, deve-se admitir a exclusão dos custos da rede própria, que estão abrangidos no conceito de eventos a que se refere o mencionado §§ 9º e 9º-A.

A questão tem sido reiteradamente decidida pelo CARF em prol da tese defendida pela Recorrente.

Neste sentido, transcreve-se os seguintes precedentes:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

COFINS. BASE DE CÁLCULO. OPERADORAS DE PLANO SAÚDE. CUSTOS ASSISTENCIAIS. SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS. ATOS COOPERATIVOS PRÓPRIOS (ACP). EXCLUSÕES. GLOSAS. DILIGÊNCIA

Diante 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, admite-se as exclusões na base de cálculo, de todos os custos com atendimento de beneficiários da própria operadora, e dos beneficiários de outra operadora, o que resulta na inexistência de saldo a serem cobrados no presente processo. Os valores contestados pela empresa foi ratificado pelo Fisco em atendimento à solicitação de diligência.

Recurso de Ofício Não Conhecido.

Recurso Voluntário Provido." (Processo nº 13062.001430/2008-21; Acórdão nº 3402-005.381, Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; sessão de 21/06/2018)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009

OPERADORES DE PLANOS DE SAÚDE. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES ESPECÍFICAS. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, §§ 9º, 9º-A e 9º-B.

O valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III, do § 9º, da Lei nº 9.718/98, compreende 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.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2009

OPERADORES DE PLANOS DE SAÚDE. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES ESPECÍFICAS. LEI Nº 9.718/98, ART. 3º, §§ 9º, 9º-A e 9º-B.

O valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III, do § 9º, da Lei nº 9.718/98, compreende 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.

Recurso de Ofício Negado" (Processo nº 15956.720170/2013-15; Acórdão nº 3401-004.332, Relator Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida; sessão de 29/01/2018)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 30/06/2004 a 31/12/2007

OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE (OPS). CUSTOS ASSISTENCIAIS DE COBERTURA COM BENEFICIÁRIOS DA PRÓPRIA E DE OUTRA OPERADORA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. CABIMENTO.

As operadoras de planos de assistência à saúde podem deduzir da base de cálculo da COFINS, as despesas e custos operacionais relacionados com os atendimentos médicos realizados em seus próprios beneficiários, por meio de estabelecimento próprio ou pela rede conveniada/credenciada de profissionais e empresas da área de saúde, bem como aos atendimentos médicos efetuados em beneficiários pertencentes a outra operadora de plano de assistência à saúde, deduzidos das

importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 30/04/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002

OPERADORAS DE PLANOS DE SAÚDE (OPS). CUSTOS ASSISTENCIAIS DE COBERTURA COM BENEFICIÁRIOS DA PRÓPRIA E DE OUTRA OPERADORA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. CABIMENTO.

As operadoras de planos de assistência à saúde podem deduzir da base de cálculo do PIS, as despesas e custos operacionais relacionados com os atendimentos médicos realizados em seus próprios beneficiários, por meio de estabelecimento próprio ou pela rede conveniada/credenciada de profissionais e empresas da área de saúde, bem como aos atendimentos médicos efetuados em beneficiários pertencentes a outra operadora de plano de assistência à saúde, deduzidos das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade. Recurso de Ofício Negado." (Processo nº 16004.000367/2009-70; Acórdão nº 3402-004.625; Relator Conselheiro Waldir Navarro Bezerra; sessão de 27/09/2017)

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2008

BASE DE CÁLCULO. OPERADORAS DE PLANO DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. ART. 3º, § 1º, LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE.

As receitas que não se caracterizam como próprias da atividade da entidade, tal como estabelecido pelo estatuto ou contrato social, não compõem o seu faturamento, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, ao declarar a inconstitucionalidade da ampliação do conceito de receita bruta promovida pelo art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. PLANO DE SAÚDE. COOPERATIVA MÉDICA. DEDUÇÕES. INDENIZAÇÕES EFETIVAMENTE PAGAS. INTERPRETAÇÃO DO DISPOSITIVO LEGAL. As operadoras de planos de assistência à saúde podem deduzir da base de cálculo da Contribuição para o PIS e a COFINS as despesas e custos operacionais relacionados com os atendimentos médicos realizados em seus próprios beneficiários, por meio de estabelecimento próprio ou pela rede conveniada/credenciada de profissionais e empresas da área de saúde, bem como aos atendimentos médicos efetuados em beneficiários pertencentes à outra operadora de plano de assistência à saúde, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade, em conformidade com o preceptivo do art. 3º, § 9º-A da Lei nº 9.718/98, introduzido, em

caráter interpretativo, pela Lei nº 12.873/2013." (Processo nº 15868.720111/2011-74; Acórdão nº 3401-003.468; Relator Conselheiro Leonardo Ogasawara de Araújo Branco; sessão de 30/03/2017)

Da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

SOBRAS. DEDUÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

As cooperativas podem deduzir da base de cálculo das contribuições sociais as sobras até o limite destinado à formação dos fundos, de reserva e FATES, com base nos atos cooperativos, nos termos estatuídos no art. 1º, § 2º da Lei nº 10.676/2003.

As operadoras de planos de assistência à saúde podem deduzir da base de cálculo da Contribuição para a COFINS e do Programa de Integração Social PIS/PASEP, as despesas e custos operacionais relacionados com os atendimentos médicos realizados em seus próprios beneficiários, por meio de estabelecimento próprio ou pela rede conveniada/credenciada de profissionais e empresas da área de saúde, bem como aos atendimentos médicos efetuados em beneficiários pertencentes à outra operadora de plano de assistência à saúde, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade, em conformidade com o preceptivo do art. 3º, § 9º-A da Lei nº 9.718/98, introduzido, em caráter interpretativo, pela Lei nº 12.873/2013.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

SOBRAS. DEDUÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

As cooperativas podem deduzir da base de cálculo das contribuições sociais as sobras até o limite destinado à formação dos fundos, de reserva e FATES, com base nos atos cooperativos, nos termos estatuídos no art. 1º, § 2º da Lei nº 10.676/2003.

As operadoras de planos de assistência à saúde podem deduzir da base de cálculo da Contribuição para a COFINS e do Programa de Integração Social PIS/PASEP, as despesas e custos operacionais relacionados com os atendimentos médicos realizados em seus próprios beneficiários, por meio de estabelecimento próprio ou pela rede conveniada/credenciada de profissionais e empresas da área de saúde, bem como aos atendimentos médicos efetuados em beneficiários pertencentes à outra operadora de plano de assistência à saúde, deduzido das

importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade, em conformidade com o preceptivo do art. 3º, § 9º-A da Lei nº 9.718/98, introduzido, em caráter interpretativo, pela Lei nº 12.873/2013." (Processo nº 10650.001996/2006-73; Acórdão nº 9303-006.773, Relatora Conselheira Érika Costa Camargos Autran; sessão de 16/05/2018)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/08/2007

OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. CUSTOS.

Nos termos do § 9º-A do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, nos custos de utilização pelos beneficiários do plano, incluem-se não apenas os despendidos com seus próprios beneficiários, mas também com os beneficiários de outras operadoras atendidos a título de transferência de responsabilidade.

Recurso Especial do Procurador negado." (Processo nº 13063.000694/2008-58; Acórdão nº 9303-005.449, Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 26/07/2017)

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira.

Esta declaração de voto tem por finalidade assentar meu entendimento para dar provimento ao recurso de ofício para manter a receita de locação de imóvel próprio incluída na base de cálculo das Contribuições na sistemática da cumulatividade.

A decisão recorrida excluiu as receitas de aluguel da apuração das contribuições com supedâneo na decisão do STF no RE 585.235, de 10/09/2008, que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins

promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998. Nesse entendimento, as referidas contribuições incidem somente sobre as receitas operacionais das empresas, escapando da incidência as receitas não operacionais, nelas incluídas as receitas de aluguel.

Com tal modificação, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração cumulativa, passou a ficar restrita ao faturamento, que compreende a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos estabelecidos pelos arts. 2º e art. 3º, *caput*, da Lei nº 9.718, de 1998:

Art.2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art.3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2.158- 35, de 2001)

A receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas são as decorrentes do exercício de seu objeto econômico bem como daquelas atividades empresariais que, conquanto não contempladas por seu ato constitutivo, na prática sejam por ela habitualmente exercidas no contexto de sua organização. Daí que tais receitas são operacionais.

Nesse ponto, é oportuno observar que no exame de Recursos envolvendo pessoas jurídicas cujas atividades empresariais não se restringiam à venda de mercadorias e à prestação de serviços, isto é, em julgamentos que demandaram delimitação mais precisa do conceito de faturamento para a solução das lides, o STF, reiteradamente (RE nº 371.258-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJ 27.10.2006; RE nº 318.160, DJ 17.11.2005, Rel. Min. Cezar Peluso; RE nº 367.482, DJ 28.11.2005, Rel. Min. Cezar Peluso; dentre outros), manifestou-se no sentido de que o conceito de receita bruta, sujeita à exação tributária, envolve não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas sim a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

Especificamente em relação à incidência do PIS e Cofins sobre as receitas de locação há decisão do Supremo Tribunal Federal no sentido de reconhecer a repercussão geral sobre o tema no RE 599.658/SP, de 07/02/2013, que ainda aguarda julgamento, conforme ementa:

*REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
599.658 SÃO PAULO*

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE A LOCAÇÃO DE IMÓVEIS, INCLUSIVE SOBRE A RENDA AUFERIDA NA LOCAÇÃO DE IMÓVEL PRÓPRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

Decisão: O Tribunal, por maioria, reputou constitucional a questão, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia e

Rosa Weber. O Tribunal, por maioria, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia e Rosa Weber. (Relatoria do Min. Luiz Fux. Sessão do Plenário de 07/02/2013.)

Assim, entendo que as receitas de locações auferidas pela recorrente incluem-se dentre as operacionais ("outras operacionais"), integrando a base de cálculo das Contribuições para o PIS e Cofins conforme decidido no RE nº 371.258-AgR de 03/10/2006:

“EMENTA: RECURSO. Extraordinário. COFINS. Locação de bens imóveis. Incidência. Agravo regimental improvido. O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.” (RE 371258 AgR, Relator Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, votação unânime, julgado em 03/10/2006, DJ 27.10.2006)

Por sua clareza, relevante trazer excerto do voto do Ministro Peluso:

Seja qual for a classificação que se dê às receitas oriundas de locação de bens imóveis, o certo é que tal não implica na sua exclusão da base de incidência das contribuições para o PIS e COFINS. mormente após a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 dada pelo Plenário do STF. É que, conforme expressamente fundamentado na decisão agravada, o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

Dessa forma, votei no sentido de dar provimento parcial ao recurso de ofício para manter a inclusão das receitas de locação na base de cálculo do PIS e Cofins.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira