



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15940.720065/2013-55
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.642 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de outubro de 2019
Recorrente UNIMED DE PRES PRUDENTE - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. RECEITAS. INTERCÂMBIO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide Cofins sobre as receitas obtidas com intercâmbio eventual, oriundas de outras cooperativas associadas, por serem decorrentes de atos cooperativos. Aplicação de tese firmada em julgamento do STJ, no regime dos recursos repetitivos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. RECEITAS. INTERCÂMBIO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide PIS/Pasep sobre as receitas obtidas com intercâmbio eventual, oriundas de outras cooperativas associadas, por serem decorrentes de atos cooperativos. Aplicação de tese firmada em julgamento do STJ, no regime dos recursos repetitivos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, impetrado pelo contribuinte, em face do acórdão nº 3401-003853, de 24/07/2017, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

RECURSO VOLUNTÁRIO. TEMPESTIVIDADE. REMESSA DO RECURSO VOLUNTÁRIO PELOS CORREIOS. DATA DE PROTOCOLO É A DATA DA POSTAGEM. ARTIGO 33 DO DECRETO Nº 70.235/1972. ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT Nº 19/1997.

A postagem de impugnações e recursos pelos Correios é aceita como protocolo, conforme previsto no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 19/1997, devendo ser considerado tempestivo o recurso voluntário postado dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

OPERADORAS DE PLANO DE SAÚDE. RECEITAS FINANCEIRAS E NÃO OPERACIONAIS. FATOS GERADORES ANTERIORES À REVOGAÇÃO DO ARTIGO 3º, PARÁGRAFO 1º, DA LEI Nº 9.718/1998, PELO ARTIGO 79, DA LEI Nº 11.941/2009.

Com o reconhecimento pelo STF, com efeitos *ex tunc*, da inconstitucionalidade do artigo 3º, parágrafo 1º, da lei nº 9.718/1998, conclui-se pelo afastamento desse dispositivo como fundamento para sujeitar receitas financeiras e não-operacionais ar a sujeição ao PIS/COFINS desde o nascimento na norma e não apenas desde a sua revogação pelo artigo 79, da Lei nº 11.941/2009, não se admitindo o corte temporal de validade da norma pretendido pela Fiscalização.

OPERADORAS DE PLANO DE SAÚDE. BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. ARTIGO 3º, PARÁGRAFO 9º, INCISO III, DA LEI Nº 9.718/1998. DESPESAS E CUSTOS OPERACIONAIS REALIZADOS EM BENEFICIÁRIOS DA PRÓPRIA OPERADORA E BENEFICIÁRIOS DE TERCEIROS. ARTIGO 19 DA LEI Nº 12.873/2013. ARTIGO 106, INCISO I, DO CTN.

Nos termos do artigo 19 da Lei nº 12.873/2013, "*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*". Em razão do caráter interpretativo dessa norma, como disposto no artigo 106, inciso I, do CTN, deve ser aplicada de forma retroativa aos fatos geradores anteriores à referida lei interpretativa.

OPERADORAS DE PLANO DE SAÚDE. BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. DEDUÇÕES PREVISTAS NO ARTIGO 3º, PARÁGRAFO 9º, INCISOS I, III E III, DA LEI Nº 9.718/1998. INTERCÂMBIO EVENTUAL.

Nem a dedução prevista no art. 3º, parágrafo 9º, I, da Lei nº 9.718/98, que só alcança os valores pagos a título de corresponsabilidades cedidas (transferência do risco), nem as demais hipóteses previstas no artigo 3º, parágrafo 9º, da Lei nº 9.718/98, contemplam a dedução de valores pagos a título de intercâmbio eventual (sem transferência de risco).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

LANÇAMENTO DE COFINS E DE PIS. APLICAÇÃO DAS MESMAS CONCLUSÕES E RESULTADO DE JULGAMENTO ÀS DUAS CONTRIBUIÇÕES.

No caso analisado, as mesmas conclusões a que se chegou em relação ao lançamento de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social devem ser aplicadas ao lançamento de Contribuição para os Programas de Integração Social, o que resulta em igual resultado de julgamento.

A parte destacada da ementa reflete bem a insurgência recursal. O contribuinte defende a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins dos valores recebidos a título de intercâmbio eventual. Aponta dois motivos: 1) que trata-se de receitas decorrentes de atos cooperativos, portanto não passíveis de serem tributados e 2) estaria também amparado pela exclusão da base de cálculo prevista no inc. III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

O recurso especial foi admitido por despacho aprovado pelo então presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Em contrarrazões a Fazenda Nacional pede o improvimento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

O recurso especial do contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Conforme relatado, em seu recurso especial, o contribuinte defende a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins dos valores recebidos a título de intercâmbio eventual. Aponta dois motivos: 1) que trata-se de receitas decorrentes de atos cooperativos, portanto não passíveis de serem tributados e 2) estaria também amparado pela exclusão da base de cálculo prevista no inc. III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

O acórdão recorrido rejeitou a primeira tese, de que os atos cooperativos não sofreriam a tributação, com base na mudança legislativa que teria ocorrido sobre o assunto. Sustentou que a isenção dos atos cooperativos, prevista no artigo 6º da LC nº 70/91, havia sido revogada pelo art. 23 da MP nº 2.158-35/2001 e que daí em diante houve uma série de mudanças no tratamento tributário a eles relativos. Transcreve inclusive trechos de um voto do ilustre ex-conselheiro José Fernandes, o qual sustenta sua posição no julgamento do STF, em regime de repercussão geral, dos RE 598.085 e 599.362. Vejamos então o que assentou o STF naqueles julgamentos:

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.(Destaquei)

Vejam que no item 4 do acórdão do STF assim se perfaz:

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.

Esse julgamento do STF deu-se em 06/11/2014, e de forma clara disse que não é inconstitucional tributar o ato cooperativo.

Posteriormente, o STJ analisando caso específico de atos cooperativos concluiu que os atos cooperativos típicos, mais especificamente aqueles submetidos ao julgamento, não poderiam ser tributados, pois havia ali um caso de não incidência tributária por força da lei. Olha como se deu aqueles julgamentos do STJ:

Repetitivo do STJ 1141667 e 1164716 julgados em 27/4/2016.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215

e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que **os atos cooperativos são 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. E, ainda, em seu parág. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. **No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.**

4. O Parecer do douto Ministério Público Federal é pelo provimento parcial do Recurso Especial.

5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, **fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.**

Importante observar que quando o ilustre ex-conselheiro José Fernandes proferiu o voto transcrito em parte no acórdão recorrido, 17/03/2016, o STJ ainda não tinha realizado esses julgamentos, os quais se deram em 27/04/2016.

O acórdão recorrido em momento algum afastou as receitas obtidas e classificadas como intercâmbio eventual, como sendo ato cooperativo. Ao contrário afirmou que, mesmo sendo ato cooperativo, houve alterações legislativas que culminaram na possibilidade de sua tributação. Importante então entendermos do que se tratam essas receitas em discussão. Transcrevo abaixo trechos do voto do acórdão recorrido, no qual delinea-se o que são as receitas decorrentes de intercâmbio eventual:

(...)

Quanto ao mérito, essa parte do lançamento se refere a valores recebidos a título de intercâmbio eventual pela Recorrente pela prestação de serviços a usuários de outras operadoras de saúde, em uma relação em que não há transferência de responsabilidade, conforme se extrai do seguinte trecho da decisão recorrida:

“conclui-se que o atendimento em Intercâmbio ocorre nos casos em que uma operadora de saúde (Cessionária) presta serviços aos usuários de outra operadora de saúde (Cedente). Nestas condições, os custos do atendimento são assumidos pela Operadora de Origem (Cedente), mediante pagamento à Operadora Executora (Cessionária).

Após a realização da diligência solicitada por esta DRJ (Resolução nº 2.001.676, fls. 828/832), restou esclarecido que as deduções efetuadas pela Autuada (rubrica 331 – Intercâmbio Eventual) referem-se aos recebimentos decorrentes da prestação de atendimento a beneficiários de outras operadoras de saúde da rede Unimed,

situação na qual a Impugnante atuou como Operadora de Saúde Cessionária (veja-se Termo de Informação Fiscal e Encerramento de Diligência, fls. 930/932).

(...)

Conclui-se então que se tratam de recebimentos oriundos de outras cooperativas Unimed, associadas para o cumprimento de seus objetivos sociais. Penso que se encaixam então entre os atos cooperativos na definição dada pelo art. 79 da Lei nº 5.764/71, devendo ser aplicado então o decidido pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, conforme acima demonstrado.

Quanto ao outro fundamento, de que teria previsão legal para exclusão das receitas com intercâmbio eventual da base de cálculo das contribuições, estou de acordo com o acórdão recorrido, no sentido de que não estão inclusas no permissivo legal constante do inc. III do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, com base nas mesmas razões lá elencadas. Porém, o fundamento anterior é suficiente, por si só, para dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal