



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

Processo n° 16682.720633/2014-50
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.136 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2016
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

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

A Cofins incide sobre os atos ou negócios jurídicos praticados por cooperativa prestadora de serviço médico com terceiros tomadores do referido serviço, asseguradas as exclusões e deduções legalmente previstas.

OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE (OPS). RESULTADO DE INTERCÂMBIO EVENTUAL. VALORES QUE NÃO TRANSITAM PELAS CONTAS DE RESULTADO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores recebidos e pagos pelas OPS a título de intercâmbio eventual não transitam pelas contas de resultado, porque representam, respectivamente, recebimento de direito de outras OPS congêneres e pagamento de obrigações a outras OPS congêneres, logo, o resultado obtido a título de intercâmbio eventual não integra a base de cálculo da Cofins, por não representar receita nem despesa.

COOPERATIVA MÉDICA. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DA INDENIZAÇÕES REFERENTES A EVENTOS OCORRIDOS. EXTENSÃO AOS BENEFICIÁRIOS DA PRÓPRIA OPERADORA. POSSIBILIDADE.

É dedutível da base de cálculo da Cofins o valor integral das indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, compreendendo 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.

COOPERATIVA MÉDICA. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DAS PROVISÕES TÉCNICAS. POSSIBILIDADE.

É dedutível da base de cálculo da Cofins a parcela integral das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas pelas cooperativas medidas operadoras de plano de saúde.

OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS. DEDUÇÃO DA RECEITA BRUTA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com descontos concedidos condicionalmente, por antecipação de pagamento de fatura pelo devedor, registrados nos desdobramentos da conta "452119100 - Descontos Concedidos" do plano de contas das OPS, por falta de previsão legal, não são dedutíveis da receita bruta auferidas pelas cooperativas médicas, operadoras de plano de saúde.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

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

A Contribuição para PIS/Pasep incide sobre os atos ou negócios jurídicos praticados por cooperativa prestadora de serviço médico com terceiros tomadores do referido serviço, asseguradas as exclusões e deduções legalmente previstas.

OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE (OPS). RESULTADO DE INTERCÂMBIO EVENTUAL. VALORES QUE NÃO TRANSITAM PELAS CONTAS DE RESULTADO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores recebidos e pagos pelas OPS a título de intercâmbio eventual não transitam pelas contas de resultado, porque representam, respectivamente, recebimento de direito de outras OPS congêneres e pagamento de obrigações a outras OPS congêneres, logo, o resultado obtido a título de intercâmbio eventual não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, por não representar receita nem despesa.

COOPERATIVA MÉDICA. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DA INDENIZAÇÕES REFERENTES A EVENTOS OCORRIDOS. EXTENSÃO AOS BENEFICIÁRIOS DA PRÓPRIA OPERADORA. POSSIBILIDADE.

É dedutível da base de cálculo da Contribuição para PIS/Pasep o valor integral das indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, compreendendo 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.

COOPERATIVA MÉDICA. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DAS PROVISÕES TÉCNICAS. POSSIBILIDADE.

É dedutível da base de cálculo da Contribuição para PIS/Pasep a parcela integral das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas pelas cooperativas medidas operadoras de plano de saúde.

OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS. DEDUÇÃO DA RECEITA BRUTA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com descontos concedidos condicionalmente, por antecipação de pagamento de fatura pelo devedor, registrados nos desdobramentos da conta “452119100 - Descontos Concedidos” do plano de contas das OPS, por falta de previsão legal, não são dedutíveis da receita bruta auferidas pelas cooperativas médicas, operadoras de plano de saúde.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de diligência proposta pela Conselheira Lenisa Rodrigues Prado, Relatora, e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo (i) os resultados com intercâmbio eventual, apurados mediante encontro das contas discriminadas na planilha do Anexo 2 do TVF (fl. 13447), e (ii) os valores totais informados nos grupos “4.1.4 - Variação da Prov. De Eventos” e “4.1 - Eventos Indenizáveis Líquidos” da planilha do Anexo 5 do TVF (fl. 13449), vencidos o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, que não reconhecia a exclusão dos resultados com intercâmbio eventual, apurados mediante encontro das contas discriminadas na planilha do Anexo 2 do TVF (fl. 13447), o Conselheiro Domingos de Sá e a Conselheira Lenisa Prado, que também reconheciam a exclusão em relação aos descontos incondicionais. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento. O Conselheiro Walker Araújo votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lenisa Rodrigues Prado - Relatora.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Redator Designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de autos de infração (fls. 13458/13465 e 13467/13474), em que formalizada a cobrança do crédito tributário, no valor total de R\$ 64.731.726,52, referente à Contribuição para o PIS/Pasep, no valor total de R\$ 11.110.690,40, e da Cofins, no valor total de R\$ 53.621.036,12, do período de apuração de 01/01/2010 a 31/12/2010, em que incluído multa de ofício normal de 75% (setenta e cinco por cento) e juros moratórios, calculados até 30/9/2014.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 13400/13443, a fiscalização apurou que:

a) a atuada ofereceu à tributação mensal parte do valor das receitas vinculada aos “atos não cooperativos” e “atos auxiliares”, deduzida dos custos da atividade escriturados no Grupo Contábil 4.1, vinculados às receitas tributadas, calculada mediante rateio das receitas/custos, com base nos percentuais obtidos de forma extracontábil a partir dos valores dos custos/despesas escriturados nas contas do referido grupo;

b) o método de apuração utilizado pela fiscalizada estava em total desacordo com o disposto no art. 87 da Lei 5764/1971, que exigia o registro contábil das receitas em separado, de modo que a tributação das referidas contribuições incidia sobre a receita bruta mensal ajustada tão somente pelas deduções/exclusões legalmente permitidas;

c) a quase totalidade das receitas da fiscalizada era proveniente da venda de planos de saúde, denominadas de receitas de “contraprestações efetivas de planos de assistência à saúde”, integrante do Grupo Contábil 3.1 do Plano de Contas Padrão ANS;

d) os contratos de planos de saúde celebrados pela atuada eram tipo contratos a preço global não discriminativo para fornecimento, aos clientes contratantes, de serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com serviços médicos, como consultas e exames clínicos, com diárias e serviços hospitalares, com serviços de laboratórios, com serviços odontológicos, medicamentos e outros serviços, prestados por associados ou não associados;

e) para ofertar a assistência médica contratada pelos clientes dos planos de saúde, a fiscalizada contava com todo um universo de profissionais não associados, hospitais, clínicas e laboratórios (terceiros, contratados e remunerados) e o fornecimento desses serviços de terceiros não associados, certamente, era elemento essencial para a captação da clientela, logo, tratava-se de uma atividade de mercado;

f) os plano de saúde eram ofertados sob a modalidade individual e coletiva e, de acordo com o Estatuto da atuada, os associados da cooperativa eram médicos, inscritos no CRM, não se admitindo pessoas jurídicas, como hospitais, clínicas e laboratórios;

g) as receitas auferidas com os pagamentos mensais dos planos de saúde não tinham relação com a prestação de serviço específico por médico cooperado, pois a razão jurídica do pagamento do plano de saúde era diversa da razão jurídica do serviço que o médico prestava ao paciente. Na primeira hipótese, a razão era um contrato entre a cooperativa e um cliente. Na segunda, era o serviço efetivo prestado pelo profissional ao paciente;

h) a fiscalizada comercializava planos de saúde, sendo esse produto vendido a terceiro não cooperado, e prestava serviços médicos por meio de seus associados cooperados e por meio de rede assistencial não cooperada e, conforme o plano de saúde contratado, fazia a intermediação de serviços com hospitais, clínicas, laboratórios e outras empresas e profissionais afins;

i) a execução de tais contratos de planos de saúde envolvia terceiros não associados (hospitais, laboratórios, clínicas etc), atuando a fiscalizada como garante os serviços desses terceiros, em verdadeira intermediação comercial entre esses os terceiros não associados e os clientes contratantes dos planos de saúde, intermediação que fogia à definição de ato cooperado, o qual afastava as chamadas operações de mercado e exigia, nas duas pontas da relação jurídica, cooperativas ou associados. Dentro deste contexto, a atuada praticava operação de mercado. A par da intermediação mercantil existente, havia, por extensão, violação do art. 85 da Lei 5.764/1971, que só permitia adquirir produtos de não associados às cooperativas agropecuárias e de pesca, desde que fornecidos por agricultores, pecuaristas ou pescadores; e

j) embora organizada sob a forma de cooperativa e prestasse serviços de natureza médica, a fiscalizada se orientava por lógica de mercado, inteiramente voltada para o atendimento ao cliente (terceiro não cooperado), e para a geração de receita em contrato de risco, que podiam ou não resultar na prestação de serviços cooperados. Os contratos por ela celebrados caracterizavam como contratos de risco, a preço global, com características de seguro-saúde, uma vez que o cliente pagava a mensalidade do plano independentemente do uso da estrutura de serviços contratada, mas a cooperativa se obrigava a prestar toda a assistência contratada, caso se fizesse necessária, ainda que o custo de assistência excedesse aos das mensalidades pagas.

Com base nessas constatações, a fiscalização concluiu que a referida atividade de venda de planos de saúde não se caracterizava como atos cooperativos, por conseguinte, o resultado obtido nas vendas dos referidos planos deveriam ser integralmente tributados pelas referidas contribuições, sendo incabível qualquer segregação ou tributação parcial das receitas oriundas desta atividade ou ainda a exclusão dos lucros delas decorrentes das bases de cálculo das da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. Tampouco era cabível a tributação parcial das demais receitas auferidas - receitas financeiras, patrimoniais e não operacionais - eis que, por óbvio, não decorriam do ato cooperativo próprio.

A apuração da base de cálculo das referidas contribuições, de acordo com os anexos 01 a 08 (fls. 13445/13452), foi feita mediante a soma das receitas provenientes das vendas de planos de saúde (grupo contábil 3.1.1) e das outras receitas operacionais (grupo contábil 3.3) e exclusão/dedução dos seguintes itens:

- a) lucro na alienação de bens do ativo permanente (Subgrupo 3.6.1.1.1);
- b) importância destinada à constituição da Provisão Técnica de Eventos Ocorridos e Não Avisados - PEONA (Subgrupo Contábil 4.1.4);
- c) importância relativa às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos deduzida das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades, esta garantida mediante:

1º caso - (a) dedução do valor da conta contábil 3311690010002 (cancelamento de receita de intercâmbio) no valor relativo às receitas do Grupo 3.3 e (b) dedução do valor da conta contábil 4413610011101 (Intercâmbio eventual) tendo em contrapartida (a) inclusão do valor da conta contábil 3311690010001 (UN4)/4.4.2 (UN.) -

(Receita de Intercâmbio eventual) - no valor relativo às receitas do Grupo 3.3;

2º caso - (a) dedução do valor da conta do Grupo contábil 4.1 “Indenização de eventos ocorridos e efetivamente pagos”; (b) inclusão dos respectivos reembolsos e ressarcimento contabilizados na conta 3.1.1 do Grupo 3.1.

d) cumpre salientar que também foram garantidas as exclusões relativas às vendas canceladas (subgrupo contábil 3.1.1.5) e às co-responsabilidades cedidas (subgrupo contábil 3.1.1.7) mediante a tributação das receitas do grupo 3.1.1, o qual já se encontra líquido do valor de tais cancelamentos e co-responsabilidades.

Em sede de impugnação (fls. 13650/13689 e 13723/13762), em apertada síntese, a autuada alegou que:

a) era uma cooperativa formada por médicos e operadora de planos de saúde, que exercia tais atividades em sintonia com as Leis 5.764/1971 e 9.656/1998, respectivamente;

b) por ser uma sociedade cooperativa, não desempenhava atividade mercantil, mas apenas representava os médicos cooperados na captação de sua clientela, oferecendo toda a infra-estrutura operacional necessária para o desenvolvimento da atividade médica desses mesmos cooperados, para os quais eram repassados os valores pagos pelos clientes;

c) os valores recebidos dos clientes não constituíam receita própria, mas dos cooperados, e por isso, como mero ingresso e não como receita bruta da pessoa jurídica, os atos cooperativos, principais e auxiliares, deveriam ser excluídos da formação da receita bruta da pessoa jurídica;

d) inexistia impedimento legal ao procedimento adotado pela autuada, no que diz respeito à individualização das receitas por rateio, em função das despesas relacionadas aos atos cooperativos principais e auxiliares, mesmo porque se tratava de uma atividade regulada pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), a qual define o plano de contas a ser adotado pelas Operadoras de Plano de Saúde (OPS);

e) os resultados apurados nas operações de intercâmbio mereciam ser excluídos das presentes autuações, vez que correspondiam a ato cooperativo próprio;

f) as despesas com custos assistenciais também deviam ser integralmente descontadas, inclusive as vinculadas aos atos cooperativos principais; e

h) fazia jus ao abatimento dos descontos incondicionais concedidos.

A autuada pleiteou ainda a realização de diligência “na medida em que se façam necessárias, especialmente em relação a necessária recomposição da base de incidência das contribuições e da identificação das exclusões legais”.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 13916/13969), em que, por unanimidade de votos, não foi conhecido o pedido de diligência e negado provimento às impugnações, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

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

Documento assinado digitalmente em 09/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Autenticado digitalmente em 23/04/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 03

/05/2016 por LENISA RODRIGUES PRADO, Assinado digitalmente em 23/04/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCI

MENTO, Assinado digitalmente em 07/05/2016 por RICARDO PAULO ROSA

Impresso em 09/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ano-calendário: 2010

PROVAS. PROTESTO GENÉRICO.

O protesto genérico pela produção de provas admitidas na legislação ou em direito não se coaduna com a legislação processual administrativa tributária federal.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, contra o qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias no sentido de procurar demonstrar o seu alegado direito a ponto de pretender tê-lo provado.

COOPERATIVAS DE MÉDICOS.

A cooperativa de médicos que tem por objeto social a comercialização e operação de planos de saúde, envolvendo prestação de serviços de terceiros não cooperados, desempenha uma atividade de natureza mercantil.

DEDUÇÕES E EXCLUSÕES. ÔNUS DA PROVA.

O dever de demonstrar equívoco ou lacuna no feito fiscal e provar deduções e exclusões, concatenada, concreta e mensalmente, incumbe ao contribuinte.

DILIGÊNCIA.

Considera-se não formulada a pretensão de diligência desacompanhada da formulação de quesitos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

PROVAS. PROTESTO GENÉRICO.

O protesto genérico pela produção de provas admitidas na legislação ou em direito não se coaduna com a legislação processual administrativa tributária federal.

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, contra o qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias no sentido de procurar demonstrar o seu alegado direito a ponto de pretender tê-lo provado.

COOPERATIVAS DE MÉDICOS.

A cooperativa de médicos que tem por objeto social a comercialização e operação de planos de saúde, envolvendo

prestação de serviços de terceiros não cooperados, desempenha uma atividade de natureza mercantil.

DEDUÇÕES E EXCLUSÕES. ÔNUS DA PROVA.

O dever de demonstrar equívoco ou lacuna no feito fiscal e provar deduções e exclusões, concatenada, concreta e mensalmente, incumbe ao contribuinte.

DILIGÊNCIA.

Considera-se não formulada a pretensão de diligência desacompanhada da formulação de quesitos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 10/7/2015, a recorrente foi cientificada da decisão primeira instância (fl. 13978). Inconformada, em 11/8/2015 (fls. 13979/13980), trouxe à colação dos autos o recurso voluntário de fls. 13983/14030, em que reafirmou as razões de defesa apresentada na fase impugnatória.

Em aditamento, em sede preliminar, a recorrente pediu a conversão do julgamento em diligência, para que a fiscalização apurasse se as planilhas e documentos por ela trazidos aos autos eram aptas a inferir a real e única base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, caso este Colegiado entendesse que as referidas planilhas e documentos não eram suficientes para apurar que ela tinha direito à exclusão da base de cálculo das referidas contribuições (i) dos ingressos a título de ato cooperativo principal e auxiliar; (ii) dos ingressos a título de intercâmbio; (iii) das despesas com custos assistenciais, dentre eles a PEONA; e (iv) dos descontos incondicionais. No mérito, em síntese, a recorrente alegou que:

a) por adotar o entendimento exarado no Parecer Normativo CST 38/1980, a decisão recorrida incorrera em equívoco incluir as receitas oriundas da venda dos planos de saúde na base de cálculo das referidas contribuições, por não se enquadrarem na definição de ato cooperativo;

b) o acórdão recorrido havia ignorado os documentos coligidos aos autos na fase impugnatória, que traduziam um extenso trabalho de recomposição da base de cálculo tributável pelas referidas contribuições e evidenciavam que a recorrente levava à tributação todas as receitas oriundas dos prêmios por cobertura médica;

c) a apuração da nova base de cálculo ajustada, apenas não levou à tributação as rubricas que estavam expressamente isentas da tributação pelas referidas contribuições, na forma do artigo art. 3º, § 9º e 9º-A, incisos II e III, da Lei 9.718/98, ou seja, as despesas de intercâmbio, bem como todos os seus custos assistenciais e os descontos incondicionais;

d) a nova sistemática de apuração das referidas contribuições estava em linha com as argumentações da autoridade fiscal, tendo sido tributadas as receitas auferidas na comercialização de planos de saúde, descontados os resultados oriundos das operações de intercâmbio, que não são passíveis de tributação pelas referidas contribuições, por expressa disposição do art. 3º, § 9º, da Lei 9.718/1998; e

e) era imperiosa a análise dos referidos documentos por este Colegiado, sob pena de realização de julgamento distante da realidade dos fatos e da verdade material.

É o relatório.

Voto Vencido

A autuada foi intimada por meio eletrônico sobre os termos insertos no acórdão proferido pela instância de origem em 10/07/2015, sexta-feira, (fl.13978) e interpôs o tempestivamente o recurso voluntário em 11/08/2015, terça-feira (fls.14097).

Presentes os pressupostos extrínsecos de admissibilidade do recurso, é de rigor o seu conhecimento.

A recorrente se insurge contra o indeferimento ao seu pedido de perícia, para que os documentos por ela apresentados fossem devidamente analisados e julgados. Alega que o indeferimento de seu pleito caracteriza afronta ao Princípio da Verdade Material

Informa que trouxe aos autos *"documentos e planilhas que recompõe a base de cálculo que a Recorrente entende como apta à tributação, tais como: (i) planilha de apuração do PIS/COFINS; (ii) memória do cálculo; (iii) planilha que evidencia os recolhimentos à título de PIS/COFINS no ano de 2010, e; (iv) balancetes, pleiteando, ao final, a produção de todos os meios de provas admitidos na legislação, em especial as provas documentais adicionais para o esclarecimento de quaisquer questões no curso do processo administrativo ou pela realização de diligência fiscal, especialmente em relação à necessária recomposição da base de incidência das contribuições e da identificação das exclusões legais"* (fl. 13989)

E sustenta que não sendo analisados os documentos acostados, não há como provar que efetivamente **tributou as receitas oriundas da venda dos planos de saúde** e obedeceu os limites de dedução traçado pelo § 9º-A do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, com a redação conferida pela Lei n. 12.873/2013 (fl. 14007).

Sobre as rubricas de provisões técnicas e custos assistenciais, assim se insurge a recorrente:

"Considerando exclusivamente este fundamento, qual seja, de que a Recorrente não estaria autorizada a deduzir as despesas com as provisões técnicas em razão da revogação da Resolução Normativa n. 160/2007 pela Resolução Normativa n. 209/2009, a fiscalização desconsiderou os respectivos valores a título de provisões técnicas e custos assistenciais, incluindo-os na base de cálculo e exigindo o montante da Recorrente.

*Todavia, em nenhum momento a fiscalização transpareceu que as receitas apuradas pela Recorrente a título de **provisões técnicas** não seriam plenamente identificáveis, tanto é que pôde excluí-las em sua apuração, fazendo constar no parágrafo 51 do Termo de Verificação Fiscal o seguinte:*

'Para tanto, considerando que, à exceção da dedução prevista no inciso III do art. 9º da Lei n. 9.718/98, todos os valores das receitas e das demais exclusões/deduções eram perfeitamente

identificáveis nos registros contábeis apresentados, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal TIF n. 12 (...)'.

(...)

*Da mesma forma, o mesmo equívoco fiscal ocorreu em relação aos **custos assistenciais** vinculados aos seus médicos cooperados, pois o Agente Fiscal deixou de deduzir da base de cálculo das contribuições o custo decorrente de pagamento aos próprios cooperados." (fls. 14018/14019 - grifos nossos).*

Para comprovar a concessão de **descontos incondicionais**, a recorrente esclarece não dispor de notas fiscais ou faturas, mas que traz aos autos "diversos contratos celebrados com seus clientes, bem como seu livro razão do período, em que se atesta que tais descontos foram concedidos" (fl. 14029)

Analisando as informações contidas no Termo de Verificação Fiscal (fls. 13400/13443), constato que a fiscalização não reconhece o que alega a contribuinte (que efetivamente tributou as receitas sobre as vendas dos planos de saúde):

"76. Por derradeiro, cabe ainda ressaltar que as receitas da fiscalizada não foram contabilizadas de forma segregada, como já mencionado nos itens 44 a 49 mais acima, donde se conclui pela impossibilidade de exclusão de 'parte das receitas', como fez a fiscalizada, para os, supostamente ditos 'atos cooperativos', além do que, ficou evidenciado que a grande parte das receitas da fiscalizada, de fato, se referem à venda dos planos de saúde, o que descaracteriza, de plano, o enquadramento destes a título de 'atos cooperativos', o que implica na sujeição destas receitas à incidência do PIS e da COFINS" (fl. 13432).

Diante da divergência fática constatada, julgo necessária a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscalizadora:

1. Discrimine e defina, por natureza, cada espécie dos valores lançados, classificando-os como cooperados e atos não-cooperados, diante dos conceitos previstos na legislação de regência;
2. Aponte qual o montante referente às vendas dos planos de saúde;
3. Indique quais são os valores efetivos decorrentes das provisões técnicas e dos custos operacionais;
4. Analise quais os valores referentes aos descontos incondicionais efetivamente concedidos.

Depois de cumprida tal diligência, dê-se vista para a recorrente, para se manifestar sobre as conclusões da diligência no prazo de 30 dias.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Lenisa Rodrigues Prado

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Em que pese os bem postos argumentos apresentados pela i. Conselheira Relatora, com a devida vênia, este Relator ousa discordar da conclusão por ela apresentada, pelas razões a seguir aduzidas.

A controvérsia objeto dos presentes autos envolve (i) questões jurídicas genéricas, atinentes à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas auferidas pelas cooperativas em geral, provenientes da prática de atos cooperativos, e (ii) questões jurídicas específicas, referentes à tributação das cooperativas médicas, operadoras de plano de saúde.

No que tange à tributação das cooperativas médicas, operadoras de plano de saúde, a lide cinge em saber se as receitas provenientes da venda de planos de saúde eram receitas de atos cooperativos ou não e se tais receitas integravam a base de cálculo das referidas contribuições. O litígio ainda inclui questões fáticas, atinentes à correta apuração da base de cálculo das referidas contribuições dos meses de janeiro a dezembro de 2010, objeto das presentes autuações.

1) Da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o ato cooperativo próprio e impróprio.

Com base no artigo 79 da Lei 5.764/1971 e baseado em doutrina, a recorrente alegou que não havia incidência tributária das referidas contribuições sobre os atos cooperativos principais e auxiliares, porque os valores decorrentes de tais atos não representavam faturamento/receita bruta da atividade exercida pelas cooperativas, mas meros ingressos, sem exteriorização de conteúdo econômico inerente à atividade mercantil.

Para a recorrente, os atos praticados pelas cooperativas médicas dividir-se-iam em atos cooperativos (principais e auxiliares) e atos não cooperativos. Os primeiros, segundo a recorrente, estavam fora do campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por conseguinte, a receita bruta deles advinda não integrava a base de cálculo dessas contribuições.

A definição de atos cooperativos adota pela recorrente compreende todos aqueles praticados com o objetivo de realizar o objeto social da cooperativa e os dividiu em atos principais e auxiliares. Os atos cooperativos principais eram aqueles praticados entre cooperativa e cooperado e os auxiliares os praticados entre cooperativa e terceiros ou entre terceiros e cooperados. Já os atos não cooperativos seriam aqueles que não tivessem vinculação direta com o objeto da cooperativa, ou seja, os negócios estranhos ao objeto social da cooperativa.

Tal entendimento, indubitavelmente, amplia o alcance definição legal de ato cooperativo apresentada no art. 79 da Lei 5.764/1971, que tem o seguinte teor, *in verbis*:

*Art. 79. Denominam-se **atos cooperativos** os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas*

cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

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

Por se tratar de definição veiculada em diploma legal, em razão do disposto no art. 26-A do Decreto 70.235/1972, aos integrantes deste Conselho é expressamente vedada afastá-la, em detrimento de qualquer outra apresentada na doutrina ou na jurisprudência, por mais bem elaborados ou “judiciosos” que sejam. E a propósito, depois de intensa controvérsia, essa também é a definição de ato cooperativo que, ao final, prevaleceu no âmbito da jurisprudência dos tribunais superiores, conforme a seguir demonstrado.

Assim, com base no referido preceito legal, as sociedades cooperativas só praticam dois tipos atos ou negócios, a saber: a) **os atos cooperativos (típicos, internos ou próprios)**, celebrado entre a cooperativa e o cooperado ou ainda entre a cooperativa e outra cooperativa a ela associada, para a consecução dos objetivos sociais; e b) **atos não cooperativos (atípicos, externos ou impróprios)** aqueles praticados com terceiros (não cooperados ou associados), ainda que para a consecução dos objetivos sociais.

Além disso, o parágrafo único do art. 79 em comento, deixa claro que somente o ato cooperativo não implica operação de mercado, o que, em regra, assegura o possível de adequado, mas não privilegiado, tratamento tributário, conforme previsto no art. 146, III, “c”, da CF/1988; *a contrario sensu*, o ato não cooperativo tem natureza de operação de mercado, o que, em regra, submete-o a normal tratamento tributário. A propósito, a lei atualmente vigente (Lei 5.764/1971), que dispõe sobre o regime das sociedades cooperativas, expressamente, prevê a tributação das receitas/resultados obtidos com os atos não cooperativos, nos termos dos arts. 86 e 111, a seguir transcritos:

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

Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.

Especificamente em relação à tributação das receitas auferidas pelas cooperativas pela Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, depois de longa discussão sobre a matéria, no âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos RREE 598.085/RJ e 599.362/RJ, realizado sob regime de repercussão geral, nas assentadas dos dias 5 e 6 de novembro do corrente ano, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) deu provimento aos recursos interpostos pela Fazenda Nacional, para reconhecer que as receitas das cooperativas auferidas da prestação serviços a terceiros estava sujeita à tributação das referidas contribuições. E esse entendimento, sabidamente, por determinação regimental, deve ser replicado nos julgamentos deste Conselho.

Em apertada síntese, nos referidos julgados, por unanimidade, o que raro em matéria tributária, o plenário do STF manifestou o entendimento que:

a) a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins submetem-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma *ratio* quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), e que havia sim incidência das referidas contribuições sobre atos ou negócios jurídicos

praticados por cooperativa prestadora de serviço com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas;

b) a Lei 5.764/1971 foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com o status de lei ordinária e que o seu artigo 79 apenas definia o que seria ato cooperativo, sem nada definir quanto ao regime de tributação das cooperativas;

c) a alegação de que as sociedades cooperativas não possuíam faturamento, nem receita e, por essa característica, não estavam sujeitas à incidência de qualquer tributo sobre suas atividades principais e acessórias, levava ao mesmo resultado prático de se conferir a elas, sem expressa autorização constitucional, imunidade tributária;

d) o tratamento tributário adequado ao ato cooperativo era questão política que deveria ser resolvida na esfera competente, logo eventual insuficiência de normas não poderia ser tida por violadora do princípio da isonomia; e

e) não havia hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, conseqüentemente, seria possível que uma lei formalmente complementar, mas materialmente ordinária, fosse revogada por lei ordinária, o que teria ocorrido no caso da revogação da isenção veiculada na Lei Complementar 70/1991 pela Medida Provisória 1.859/1999 e reedições seguintes, até a redação definitiva dada pela Medida Provisória 2.158-35/2001, que validamente operaram a derrogação da norma concessiva de isenção da Cofins para as sociedades cooperativas.

Para mais detalhes sobre entendimento esposado pelo STF nos referidos julgados, seguem reproduzidos, respectivamente, os enunciados das ementas dos citados RREE 598.085/RJ e 599.362/RJ:

RE 598.085/RJ:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. ATO COOPERATIVO. COOPERATIVA DE TRABALHO. SOCIEDADE COOPERATIVA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICOS. POSTO REALIZAR COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (NÃO COOPERADOS) VENDA DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS SUJEITA-SE À INCIDÊNCIA DA COFINS, PORQUANTO AUFERIR RECEITA BRUTA OU FATURAMENTO ATRAVÉS DESTES ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. CONSTRUÇÃO DO CONCEITO DE “ATO NÃO COOPERATIVO” POR EXCLUSÃO, NO SENTIDO DE QUE SÃO TODOS OS ATOS OU NEGÓCIOS PRATICADOS COM TERCEIROS NÃO ASSOCIADOS (COOPERADOS), EX VI, PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS TOMADORAS DE SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL (ISENÇÃO DA COFINS) PREVISTO NO INCISO I, DO ART. 6º, DA LC Nº 70/91, PELA MP Nº 1.858-6 E REEDIÇÕES SEGUINTEs, CONSOLIDADA NA ATUAL MP Nº 2.158-35. A LEI COMPLEMENTAR A QUE SE REFERE O ART. 146, III, “C”, DA CF/88, DETERMINANTE DO “ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO”, AINDA NÃO FOI EDITADA. EX POSITIS, DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

1. As contribuições ao PIS e à COFINS sujeitam-se ao mesmo regime jurídico, porquanto aplicável a mesma ratio quanto à definição dos aspectos da hipótese de incidência, em especial o pessoal (sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota), a recomendar solução uniforme pelo colegiado.

2. O princípio da solidariedade social, o qual inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da CF/88, matriz constitucional da COFINS, é mandamental com relação a todo o sistema jurídico, a incidir também sobre as cooperativas.

3. **O cooperativismo no texto constitucional logrou obter proteção e estímulo à formação de cooperativas, não como norma programática, mas como mandato constitucional**, em especial nos arts. 146, III, c; 174, § 2º; 187, I e VI, e 47, § 7º, ADCT. O art. 146, c, CF/88, trata das limitações constitucionais ao poder de tributar, verdadeira regra de bloqueio, como corolário daquele, não se revelando norma imunitória, consoante já assentado pela Suprema Corte nos autos do RE 141.800, Relator Ministro Moreira Alves, 1ª Turma, DJ 03/10/1997.

4. O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88. **O benefício fiscal, previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158, tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas** (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995).

5. A Lei nº 5.764/71, que define o regime jurídico das sociedades cooperativas e do ato cooperativo (artigos 79, 85, 86, 87, 88 e 111), e as leis ordinárias instituidoras de cada tributo, onde não conflitem com a ratio ora construída sobre o alcance, extensão e efetividade do art. 146, III, c, CF/88, possuem regular aplicação.

6. **Acaso adotado o entendimento de que as cooperativas não possuem lucro ou faturamento quanto ao ato cooperativo praticado com terceiros não associados (não cooperados), inexistindo imunidade tributária, haveria violação a determinação constitucional de que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, ex vi, art. 195, I, b, da CF/88, seria violada.**

7. Consectariamente, **atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) na busca dos seus objetivos institucionais.**

8. A Suprema Corte, por ocasião do julgamento dos recursos extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 15-08-2006, e 346.084/PR, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ 01-09-2006, **assentou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS.**

promovida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços.

9. Recurso extraordinário interposto pela UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), com fulcro no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal de 1988, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, verbis: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COOPERATIVA. LEI Nº. 5.764/71. COFINS. MP Nº. 1.858/99. LEI 9.718/98, ART. 3º, § 1º (INCONSTITUCIONALIDADE). NÃO-INCIDÊNCIA DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS. 1. A Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 (DOU de 16/12/1998) não tem força para legitimar o texto do art. 3º, § 1º, da Lei nº. 9.718/98, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação, em 28 de novembro de 1998. 2. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RREE. 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG) 3. Prevalece, no confronto com a Lei nº. 9718/98, para fins de determinação da base de cálculo da Cofins o disposto no art. 2º da Lei nº 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. 4. Os atos cooperativos (Lei nº. 5.764/71 art. 79) não geram receita nem faturamento para as sociedades cooperativas. Não compõem, portanto, o fato impositivo para incidência da Cofins. 5. Em se tratando de mandado de segurança, não são devidos honorários de advogado. Aplicação das Súmulas 512 do STF e 105 do STJ. 6. Apelação provida. (fls. 120/121).

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

*11. Ex positis, **dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de***

serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. *Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta. (RE 598085, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015) - Grifos não originais.*

RE 599.362/RJ:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em suma, da leitura dos referidos enunciados, extrai-se que, diferentemente do alegado pela recorrente, para a firme jurisprudência do STF os atos cooperativos (próprios ou internos) são aqueles realizados pela cooperativa com os seus próprios associados (cooperados) na busca dos seus objetivos sociais, e que as receitas provenientes dos atos (negócios jurídicos) praticados pelas cooperativas com terceiros tomadores de serviço integram o campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Especificamente no que tange à receita auferida pelas cooperativas médicas, operadoras de plano de saúde, decorrentes da venda de plano de saúde a terceiros não cooperados, a matéria foi objeto de julgamento, sob regime de repercussão geral, no âmbito do referenciado RE 598.085/RJ, e a decisão foi no sentido de que tais receitas integravam a base de cálculo das referidas contribuições, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas.

Cabe ainda ressaltar, que, embora não tenha sido objeto dos referidos julgados, a leitura atenta do teor dos votos que respaldaram os respectivos acórdãos revela que, a partir da revogação dos preceitos legais que isentavam da tributação o ato cooperativo típico ou interno, as referidas contribuições também passaram incidir sobre as receitas provenientes dos mencionados atos. Essa conclusão pode ser extraída do excerto do voto do Relator, Ministro Luiz Fux, condutor do acórdão proferido no julgamento do citado RE 598.085/RJ, a

seguir transcrito:

O legislador ordinário de cada pessoa política poderá garantir a neutralidade tributária, com a concessão de benefícios fiscais às cooperativas, tais como isenções, até que sobrevenha a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, CF/88.

Do voto da lavra do Ministro Luiz Roberto Barroso, também é possível extrair o mesmo entendimento, senão veja o trecho a seguir transcrito:

[...] Afirma que o art. 79 da Lei nº 5.764/1971 não foi recepcionado com status de lei complementar e que os atos praticados pelos cooperados passaram a ser disciplinados por disposições específicas, que determinam sua sujeição ao âmbito de atuação da norma tributária impositiva. A rigor, os atos cooperativos típicos foram reputados isentos. A regra foi a desoneração enquanto se manteve em vigor a hipótese de exclusão legalmente prevista. Ocorre que a legislação subsequente disciplinou a hipótese em sentido diverso. Em que pese termine por concluir pela possibilidade de fazer o tributo incidir, os argumentos da parte recorrente merecem temperamentos.

Dessa forma, como os referidos julgamentos foram realizados sob regime de repercussão geral, previsto no art. 543-B do CPC, em conformidade com o disposto no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho (RICARF), aprovado pela Portaria MF 343/2015, adota-se integralmente os entendimentos neles esposados, para fim de rejeitar todas as alegações suscitadas pela recorrente no sentido de que a receita obtida pela recorrente na venda de plano de saúde a terceiros estaria fora do campo de incidência das referidas contribuições.

2) Da natureza jurídica da operação de venda de planos de saúde pelas cooperativas operadoras de plano de saúde.

Para fiscalização, as operações de venda de planos de saúde não se caracterizavam como ato cooperativo, mas atos mercantis, conforme explicitado no item 62 do referido Termo de Verificação Fiscal, que segue transcrito:

62. Com efeito, a fiscalizada comercializa planos de saúde, sendo esse produto vendido a terceiro não cooperado, e presta serviços médicos por meio de seus associados cooperados e por meio de rede assistencial não cooperada e, conforme o plano de saúde contratado, faz a intermediação de serviços com hospitais, clínicas, laboratórios e outras empresas e profissionais afins. A execução de tais contratos de planos de saúde envolve terceiros não associados (hospitais, laboratórios, clínicas e etc), atuando a fiscalizada, quando garante os serviços terceiros, em verdadeira intermediação comercial entre esses tais terceiros não associados e os clientes contratantes dos planos de saúde, intermediação esta, que como já afirmado, foge à definição de ato cooperado, o qual afasta as chamadas operações de mercado e exige, nas duas pontas da relação jurídica, cooperativas ou associados.

Por sua vez, a recorrente manifestou o entendimento de que os valores provenientes da venda dos plano de saúde eram mero ingresso, que se caracterizavam como atos cooperativos, conforme se explicitado no excerto extraído do recurso voluntário em apreço:

Essas considerações prévias são de extrema importância para definir que grande parte dos valores pecuniários que ingressam na Cooperativa, em verdade, não compõe o seu patrimônio, mas servem, diretamente, aos seus membros, no exercício direto e específico da atividade que individualmente exercem. Vale dizer, grande parte o numerário recebido pela ora Recorrente, (decorrente dos pagamentos dos planos dos usuários - sejam contratações individuais/familiares, sejam coletivas) trata-se de mero ingresso (mas não de receita própria).

Daí o erro cometido pela fiscalização, ao entender que os valores recebidos pela Recorrente de seus clientes não seriam receitas provenientes de atos cooperativos, mas de atos mercantis, pois a essência do cooperativismo adota a figura da cooperativa como um veículo para proporcionar a execução de uma atividade negocial e não como o próprio negócio em si gerador de renda (receita bruta da Pessoa Jurídica).

A razão está com a fiscalização. Nos termos do *caput* do art. 79 da Lei 5.764/1971 os atos cooperativos são somente aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados e entre as cooperativas associadas entre si, para a consecução dos objetivos sociais da correspondente cooperativa. Logo, os atos ou negócios praticados pelas cooperativas com terceiros não são atos cooperativos.

Assim, os atos praticados entre as cooperativas médicas e terceiros adquirentes de planos de saúde, por ser ato não cooperativo, caracteriza-se como operação de mercado, nos termos do art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/1971, em decorrência, as receitas auferidas da realização dos referidos negócios integram o campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Ainda sobre assunto, cabe ressaltar a evolução porque passou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que, inicialmente, afastou a referida definição legal de ato cooperativo, e adotou definição de sentido e alcance ampliado defendido por parte relevante da doutrina, de que o ato cooperativo deve abarcar o conjunto de atos praticados pela entidade cooperativa com os associados (cooperados) ou não, que se revelem imprescindíveis para a consecução de seus objetivos sociais, conforme se infere do excerto extraído do voto condutor do REsp 903.699/RJ¹, que segue transcrito:

Extrai-se do raciocínio jurídico do ilustre Professor, portanto, que o conceito legal de ato cooperativo deve abarcar o conjunto de atos praticados pela entidade cooperativa em nome dos cooperados, e em benefício desses, com pessoas físicas ou jurídicas não-associadas, sem intuito de lucro nem receita, que se revelem imprescindíveis para a consecução de seus objetivos sociais, que é o de auxiliar os associados, organizando e planejando suas operações coletivas, ainda que tais atos se apresentem, aparentemente, atípicos.

Nesse diapasão, não destoaria do conceito de ato cooperativo a venda de bens ou serviços dos associados por intermédio da cooperativa, pois em conformidade com o seu mister, sendo

certo que o resultado positivo obtido nessa operação não importa em receita da sociedade, pois transferido, proporcionalmente, a cada um dos cooperados.

Porém, atualmente, a jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que ato cooperativo é somente aquele praticado entre a sociedade cooperativa e associados (cooperados) ou entre cooperativas associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Portanto, em consonância com os termos da definição veiculada no *caput* do art. 79 da Lei 5.764/1971. A título de exemplo cita-se o acórdão proferido no REsp 829.458/MG, de onde se extrai a parte relevante do enunciado da ementa que segue transcrito:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PIS SOBRE FATURAMENTO E SOBRE FOLHA. INCIDÊNCIA. COOPERATIVAS MÉDICAS. UNIMED. REPASSES PELOS SERVIÇOS PRESTADOS POR PROFISSIONAIS COOPERADOS E NÃO COOPERADOS À CLIENTELA DA OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. RECEITAS DAS PRÓPRIAS ENTIDADES E NÃO DOS PROFISSIONAIS. PRECEDENTES DO STJ E DO STF. DESPROVIMENTO DO RECURSO.

[...]

REPASSES AOS MÉDICOS NÃO COOPERADOS: INCIDÊNCIA

18. Como já dito em tópico anterior, a fundamentação integral do Min. Castro Meira e parte dos argumentos da Min. Eliana Calmon estavam centrados no entendimento de que os arts. 2º e 3º, § 9º, III, da Lei 9.718/1998 veiculariam base legal de dedução de valores - no que se refere aos repasses aos médicos - da base de cálculo do PIS-Faturamento.

*19. Sabe-se que atos não cooperativos são tributados normalmente. A própria recorrente afirma em sua inicial, a saber: "Em decorrência da natureza **sui generis** das sociedades cooperativas, estas sempre tiveram um regime tributário próprio, no qual o ato cooperativo não sofre a incidência de tributos, e os atos não cooperativos são submetidos normalmente à tributação" (fl. 5).*

20. Isso, aliás, está previsto expressamente no art. 2º, § 1º, da Lei 9.715/1998, a saber: "§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados" (grifo nosso).

21. O STJ, por sua vez, sempre decidiu que os serviços prestados por cooperativas médicas a terceiros (não associados) são passíveis de incidência de PIS, justamente porque aí se tem ato não cooperativo, conforme os seguintes julgados: a) REsp 746.382/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 12.9.2006, DJ 9.10.2006, p. 279; b) AgRg no AREsp 170.608/MG, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, julgado em 9.10.2012, DJe 16.10.2012; c) AgR nos EDcl no REsp 84.75/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 16.3.2011; d) AgRg no Ag 1386385/RS, Rel.

Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 2.6/2011, DJe 9.6.2011.

22. Em relação à própria Unimed, na condição de operadora de plano de saúde, a Segunda Turma decidiu na mesma linha acima: "O fornecimento de serviços a terceiros não cooperados e o fornecimento de serviços a terceiros não associados inviabiliza a configuração como atos cooperativos, devendo ser tributados normalmente" (AgRg no REsp 786.612/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17.10.2013, DJe 24.10.2013).

23. *Presente esse contexto, interpretar o art. 3º, § 9º, III, da Lei 9.718/1998 como benefício fiscal (dedução da base de cálculo) - em favor dos repasses feitos pela Unimed aos médicos não cooperados - seria contrariar o longo histórico de precedentes do STJ sobre a matéria. A discussão sempre foi saber se os valores recebidos pela Unimed de clientes e repassados a médicos cooperados seriam passíveis de incidência do PIS, ou não. Não as quantias referentes aos não cooperados.*

24. *Além disso, se o STJ entender pela exclusão da base de cálculo dos valores repassados aos não associados, com espeque no art. 3º, § 9º, III, da Lei 9.718/1998, estará incidindo em flagrante contradição. É que soa ilógico admitir a tributação do valor que vai ser repassado ao médico cooperado, conforme esta própria Segunda Turma está decidindo, inclusive com base em julgados do STF, e afastar a tributação do que for transferido ao médico não cooperado.*

25. Se o STJ e STF se posicionaram no sentido de que os valores recebidos das cooperativas médicas dos seus clientes são receitas das próprias entidades e não dos médicos associados, com mais razão ainda os valores que serão repassados aos não associados.

26. *Recurso Especial desprovido. (REsp 829.458/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/04/2015, DJe 24/11/2015) - grifos não originais*

Não é demais esclarecer que esta mudança de entendimento na jurisprudência do STJ decorreu dos recentes julgados do STF, proferidos em regime de repercussão geral, nos RREE 599.362/RJ e 598.085/RJ, em que decidido que as sociedades cooperativas médicas têm suas receitas brutas submetidas à incidência da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins, na forma do ordenamento em vigor, sobre os atos praticados por cooperativas com terceiros tomadores de serviços dos cooperados, conforme explicitado no tópico precedente.

Dessa forma, em consonância com a atual jurisprudência consolidada do STF e do STJ, tem-se que os valores das mensalidades recebidos pelas cooperativas médicas dos seus clientes beneficiários, provenientes da venda de planos de saúde, são receitas das próprias entidades cooperativas e não dos médicos que lhe são associados, como entende a recorrente. Ademais, tais receitas não são provenientes de atos cooperativos, como defende a recorrente, mas de atos não cooperativos, porque não são provenientes de atos ou negócios realizados

entre a cooperativa e terceiros, que não os associados (cooperados) ou cooperativas associadas, conforme definição veiculada no *caput* do art. 79 da Lei 5.764/1971.

Dada essa condição, os valores das mensalidades pagas pelos filiados ao plano de saúde, indubitavelmente, representam receita bruta da recorrente proveniente de atos não cooperativos e, nessa condição, integram a base de cálculo das referidas contribuições, nos termos art. 2º, combinado com o *caput* do art. 3º, ambos da Lei 9.718/1998, porém, fica assegurado às entidades cooperativas médicas, operadoras de plano de saúde, as deduções gerais, previstas no § 2º, e as deduções específicas, previstas no § 9º, ambos do art. 3º da Lei 9.718/1998.

Assim, uma vez dirimidas as questões genéricas e específicos de natureza jurídica, passa-se a analisar as questões de fato, atinentes à apuração da base de cálculo das referidas contribuições, especificamente, no que tange às receitas adicionadas e as deduções autorizadas nos citados preceitos legais.

3) Da apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Com base no entendimento anteriormente exposto, fica demonstrado que não tem amparo legal a forma de apuração da base de cálculo das referidas contribuições, realizada pela recorrente, mediante a segregação das receitas (tributáveis ou não) com base nos percentuais de rateio calculados com base nos custos com atos cooperativos principais (custo com médicos e prestadores), atos cooperativos auxiliares (custo com laboratórios, diagnose e terapia, dentre outros) e atos não cooperativos (custo com demais atos), com a inclusão na base de cálculo das referidas contribuições somente da parcela das receitas proporcionais aos custos/despesas com os atos auxiliares e os atos não cooperativos. Em outros termos, não foi incluída na base de cálculo das referidas contribuições a parcela da receita proporcional aos valores dos eventos repassados aos médicos associados e aos terceiros prestadores de serviços médicos.

Uma vez afastado o procedimento de apuração adotado pela recorrente, resta analisar se a apuração da base de cálculo das referidas contribuições realizada pela fiscalização foi feita de forma correta, ou seja, em consonância com o disposto nos citados preceitos legais.

Inicialmente, cabe consignar que, por força do disposto no art. 10², VI, combinado com art. 15, V, ambos da Lei 10.833/2003, as cooperativas médicas foram mantidas, obrigatoriamente, no regime cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. De acordo com os referidos preceitos legais, apenas as cooperativas de produção agropecuária e as de consumo foram excluídas da obrigatoriedade de permanecer no referido regime cumulativo.

Assim, em consonância com o entendimento exarado pelo STF no julgamento dos RREE. 357.950/RS, 346.084/PR, 358.273/RS e 390.840/MG, integrará a base cálculo das referidas contribuições somente as receitas provenientes da prestação de serviços, que se enquadram nas definições de faturamento e de receita bruta, estabelecidas no art. 2º e

² "Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

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

art. 3º, *caput*, da Lei 9.718/1998. Além disso, da referida receita bruta, as cooperativas médicas, operadoras de plano de saúde, a exemplo da recorrente, estão autorizada a proceder as deduções previstas no art. 3º, §§ 2º e 9º, da Lei 9.718/1998. Os citados preceitos legais, no período da autuação em apreço, tinham a seguinte redação, *ipsis litteris*:

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.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

[...]

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III- os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (Vide Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000) (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

[...]

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

I - co-responsabilidades cedidas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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

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

[...]

Nos itens 86 e 87 do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 13437/13438, a fiscalização informou que, com base nas planilhas apresentadas pela fiscalizada e na sua escrituração contábil, elaborou a planilha “PLANILHA CÁLCULO DO PIS COFINS – APURADO PELA FISCALIZAÇÃO- 2010” (fls. 13445/13446), que integra o Anexo 1 do referido termo. Na referida planilha, encontra-se demonstrada a apuração dos valores mensais devidos das referidas contribuições no ano de 2010. Os anexos 2 a 8 do citado TVF (fls. 13447/13452) contêm o detalhamento dos valores das receitas e das deduções informados na referida planilha de forma consolidada.

No item 88 do citado Termo, a fiscalização esclareceu como foram apurados os valores das receitas e das deduções consignados na referida planilha, com os seguintes dizeres, *in verbis*:

88. Tais valores foram apurados, acrescentando-se às receitas já incluídas pela fiscalizada nas bases de cálculo das contribuições (Grupos Contábeis 3.1.1 – “atos auxiliares” e “atos não cooperativos”), aquelas parcelas de receita que haviam sido por ela afastadas da tributação, em virtude do indevido rateio de receitas/custos efetuado, e ainda procedendo-se às seguintes exclusões/deduções:

a) Lucro na Alienação de Bens do Ativo Permanente (Subgrupo 3.6.1.1.1);

b) Importância destinada à constituição da Provisão Técnica de Eventos Ocorridos e Não Avisados - PEONA (Subgrupo Contábil 4.1.4);

c) Importância relativa às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos deduzida das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades, esta garantida mediante:

1º caso- (a) dedução do valor da conta contábil 3311690010002 (cancelamento de receita de intercâmbio) no valor relativo às receitas do Grupo 3.3 e (b) dedução do valor da conta contábil 4413610011101 (Intercâmbio eventual) tendo em contrapartida (a) inclusão do valor da conta contábil 3311690010001 (UN4)/4.4.2 (UN.) – (Receita de Intercâmbio eventual)- no valor relativo às receitas do Grupo 3.3;

2º caso- (a) dedução do valor da conta do contábil Grupo 4.1 “Indenização de eventos ocorridos e efetivamente pagos”; (b) inclusão dos respectivos reembolsos e ressarcimento contabilizados na conta 3.1.1 do Grupo 3.1.

d) Cumpre salientar que também foram garantidas as exclusões relativas às vendas canceladas (subgrupo contábil 3.1.1.5) e às co-responsabilidades cedidas (subgrupo contábil 3.1.1.7) mediante a tributação das receitas do grupo 3.1.1, o qual já se encontra líquido do valor de tais cancelamentos e co-responsabilidades.

No presente recurso, a recorrente questionou a inclusão do resultado com intercâmbio eventual do Grupo 3.3 e a não exclusão da referida base cálculo dos valores integrais das provisões técnicas, dos custos assistenciais e dos descontos incondicionais.

3.1) Das receitas incluídas na base de cálculo.

Com base na planilha elaborada pela fiscalização, observa-se que foram incluídas como receita na base de cálculo das referidas contribuições dois tipos de receita, a receita do “Grupo contábil 3.1.1 - Contraprestações Líquidas (Planos de Saúde)” e do “Grupo contábil 3.3 - Outras Receitas Operacionais”. Em relação ao primeiro grupo de receitas, não há controvérsia.

O inconformismo da recorrente cinge-se à tributação das receitas do “Grupo contábil 3.3”, em especial, quanto à inclusão dos valores do resultado obtido com intercâmbio eventual. Da análise da planilha do Anexo 2 (fl. 13447), que trata do detalhamento das receitas integrantes do referido grupo, constata-se que nele foi incluído o resultado obtido com o intercâmbio eventual com outras cooperativas médicas do sistema Unimed, mediante a adição/exclusão dos valores registrados nas seguintes contas do plano de contas padrão das OPS do ano 2010³:

Receita de Intercâmbio Eventual - conta 3311690010001 (3331191000001⁴)
 (-) Cancelamento de Receita de Intercâmbio - conta 3311690010002 (U.N4⁵)
 (-) Despesa de Intercâmbio Eventual - conta contábil 4413610011101 (4421199000001⁶)
 = Resultado de Intercâmbio Eventual

³ O referido plano de contas consta no anexo aprovado pela Instrução Normativa da Diretoria de Normas e Habilitação das Operadoras (DIOPE) nº 36, de 22 de dezembro de 2009, disponível em: <<http://www.ans.gov.br/component/legislacao/?view=legislacao&task=PDFAtualizado&format=raw&id=MTU2OA==>>. Acesso em 03 mar. 2016.

⁴ Conta do plano de contas padrão das OPS vigente no ano 2010.

⁵ No item 52 do TVF (fls. 13424/13425), a fiscalização esclareceu que as contas registradas na escrituração contábil da autuada, não raras vezes, não correspondiam às contas dos respectivos balancetes apresentados, fato este justificado pela fiscalizada (em resposta ao TIF 20) como decorrente e alteração no Plano de Contas da ANS, presente nos balancetes, porém não alteradas na escrituração contábil. Dada essa circunstância, em algumas situações, foi constatado nos balancetes registros de contas (código- U N) diversos daqueles que foram efetivamente utilizados quando da escrituração contábil no período em objeto (código-UN4).

⁶ Conta do plano de contas padrão das OPS vigente no ano 2010.

Segundo a recorrente, o resultado de intercâmbio eventual representava a diferença entre (i) o valor cobrado pelos atendimentos realizados pela sua rede credenciada aos beneficiários de outras cooperativas e (ii) o valor cobrado pelos atendimentos aos seus beneficiários realizados pela rede credenciada das outras cooperativas do sistema Unimed. Assim, para a recorrente, tal resultado não representava faturamento nem receita bruta, mas mero ingresso provenientes de repasse de valores entre cooperativas, logo não integrava a base de cálculo das referidas contribuições. Ademais, como tal resultado decorria de relação jurídica interna (entre cooperativas médicas), o valor recebido a título de intercâmbio decorria de ato cooperativo próprio, conforme definido no art. 79 da Lei 5.764/1971, e não de ato mercantil, sujeito à tributação das referidas contribuições.

Em suma, a recorrente apresentou dois argumentos para não inclusão do resultado de intercâmbio na base de cálculo das referidas contribuições. O primeiro, que o citado resultado não representava receita bruta. E segundo, que, ainda que fosse receita bruta, tal resultado era receita decorrente de ato cooperativo próprio, portanto, não sujeito à tributação das referidas contribuições.

Dada essa configuração, em relação a este tópico, o deslinde da controvérsia prescinde de prévio esclarecimento sobre as denominadas operações de intercâmbio realizadas entre as cooperativas médicas do sistema Unimed e como os fatos contábeis delas decorrentes são registrados na contabilidade das OPS.

Nesse sentido, cabe esclarecer que as OPS, incluídas as cooperativas médicas, podem utilizar rede própria, rede conveniada, outras operadoras e o SUS, para prestar atendimento aos beneficiário do seu plano de saúde. Porém, por força do disposto no art. 8º, VII, da Lei 9.656/1998, as OPS somente podem atuar na área geográfica de cobertura especificada nos contratos, regulamentos ou condições gerais do plano privado de assistência à saúde por ela operado. E no âmbito da sua área geográfica de cobertura, a OPS realiza a prestação direta dos serviços de assistência à saúde por meio de sua **rede própria** ou **credenciada**.

Em face da referida restrição legal, para o atendimento dos seus clientes/beneficiários fora da sua área geográfica de cobertura, as OPS precisam contratar uma outra OPS, que opere na área de cobertura onde o beneficiário dela precisa dos serviços assistenciais, de modo que a OPS contratada ou cessionária, por intermédio da sua rede própria ou credenciada, preste os serviços de assistência à saúde aos segurados da OPS contratante ou cedente. Trata-se de forma de contratação indireta, em que os beneficiários da OPS cedente passam usufruir dos serviços assistenciais prestados pela rede própria e credenciada da congênera (do mesmo gênero da contratante), a OPS cessionária.

Essa modalidade de contratação de prestação de serviços entre OPS é denominada de operação de intercâmbio, que se realiza sob a forma de **transferência de responsabilidade e atendimento eventual**.

a.1) Da operação de intercâmbio com transferência de responsabilidade

Na modalidade de intercâmbio com transferência de responsabilidade, a OPS cedente transfere os riscos da prestação dos serviços assistenciais para a OPS cessionária, que, a partir da contratação, é quem assume a responsabilidade e se obriga a atender, na sua área de cobertura, os beneficiários que lhe foram transferidos. Em decorrência, a OPS cessionária, na sua área de cobertura, assume a responsabilidade e os riscos da cobertura financeira do plano do beneficiário que lhe foi transferido, incluindo a responsabilidade pelo

pagamento do valor integral, a sua rede credenciada, pelos atendimentos/eventos que esta prestar ao beneficiário do plano assumido.

Dada essas características, infere-se que, no âmbito dessa modalidade de operações de intercâmbio, há duas modalidades de receitas das OPS intervenientes. A receita da OPS cedente é o valor da mensalidade recebida do beneficiário do plano, enquanto que a receita da OPS cessionária é a parcela do valor transferido-lhe pela OPS cedente, como forma de retribuição/remuneração pelos custos financeiros que a cessionária passa assumir pelos eventos/atendimentos dos beneficiários assumidos.

No mesmo sentido, dispõe o plano de contas padrão das OPS, vigente no ano 2009⁷, que o valor transferido a título de corresponsabilidade é registrado:

a) na OPS cedente, como despesa na conta redutora/retificadora de receita “3117 - (-) CONTRAPRESTAÇÕES DE CORRESPONSABILIDADE TRANSFERIDA [...] DE ASSISTÊNCIA MÉDICO-HOSPITALAR”. Este valor é, integralmente, dedutível da receita bruta da OPS cedente, nos termos art. 3º, § 9º, I, da Lei 9.718/1998; e

b) na OPS cessionária, como receita na subconta “31131 - Contraprestações de Co-Responsabilidade Assumida”. Este valor é, integralmente, dedutível do “valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago”, nos termos do art. 3º, § 9º, III, da Lei 9.718/1998.

a.2) Da operação de intercâmbio com atendimento eventual (sem transferência de responsabilidade)

Diferentemente da anterior, nessa modalidade de operação de intercâmbio não há transferência de responsabilidade para a OPS cessionária dos custos de atendimento dos beneficiários da OPS cedente, que continua com a obrigação pela indenização dos eventos dos seus beneficiários atendidos pelos prestadores da rede credenciada da OPS cessionária. Em outras palavras, a rede credenciada da OPS cessionária presta os atendimentos (eventos) aos clientes da OPS cedente, mas não há transferência de responsabilidade ou de riscos para a OPS cessionária. Esta assume apenas o compromisso de atender o beneficiário da OPS cedente, por intermédio da sua rede credenciada.

Neste tipo de operação, a OPS cedente utiliza, indiretamente, os serviços da rede credenciada da OPS cessionária, que assume a obrigação de realizar o pagamento aos prestadores de serviços da sua rede credenciada pelos eventos prestados aos beneficiários da OPS cedente, que será integralmente cobrado da OPS cedente a título de reembolso. Assim, em relação ao pagamento dos eventos prestados a título de atendimento eventual, a OPS cessionária atua apenas como intermediária entre o prestador de serviço da sua rede credenciada e a OPS cedente.

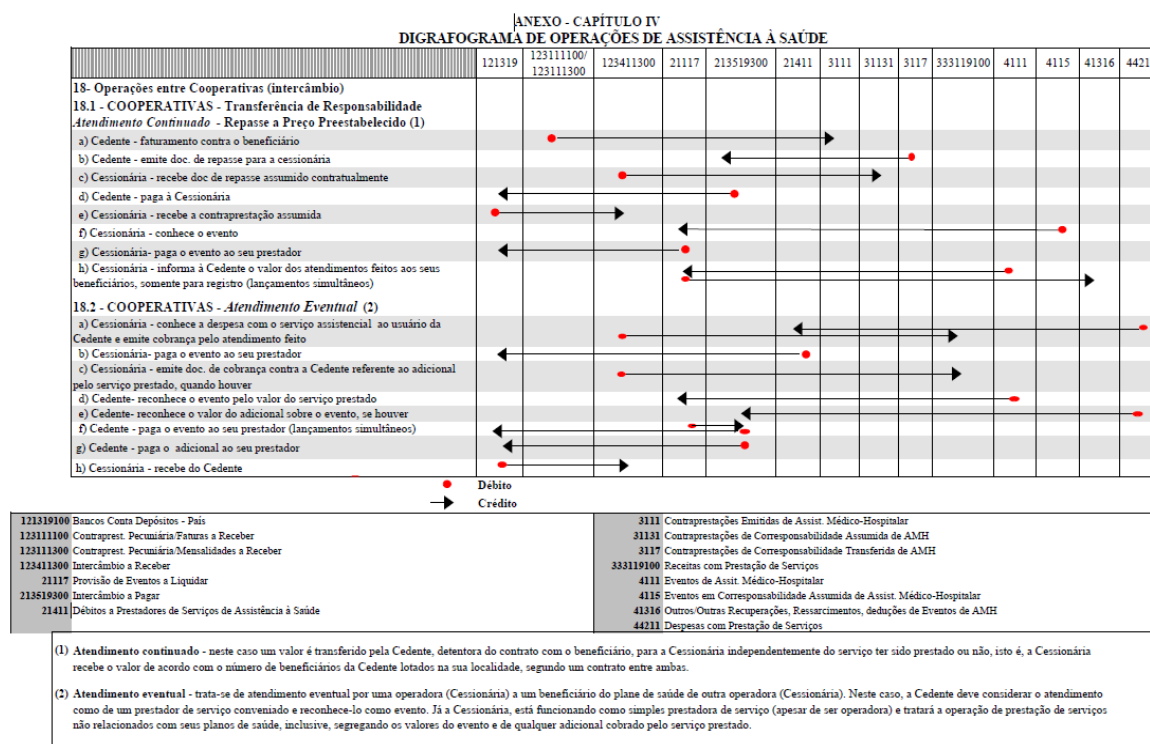
E por esse serviço de intermediação, a OPS cessionária é remunerada pela OPS cedente, mediante o pagamento de taxa de serviços prestados. No referido plano de contas padrão das OPS, essa receita é registrada na subconta “33311 - Receitas com Prestação de Serviços”.

⁷ O referido plano de contas foi instituído pela Resolução Normativa (RN) n.º 136, de 31 de outubro de 2006, e revisto pelas RN n.ºs 147, de 14 de fevereiro de 2007, e 184, de 19 de dezembro de 2008, todas da Diretoria Colegiada da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS). Disponível em: http://www.ans.gov.br/images/stories/Legislacao/rn/anexo_rm184.pdf. Acesso em 03 mar. 2016.

Acontece que, além da remuneração por meio de taxa, no âmbito das operações de intercâmbio com atendimento eventual, pode haver cobrança diferença entre os preços dos eventos da rede credenciada da OPS cessionária e os preços dos eventos nas operações de intercâmbio por atendimento eventual praticados pela OPS cedente. Essa diferença ocorre quando a cedente pratica tabela específica de preço, para as operações de intercâmbio, diferente da tabela de preço utilizada pela cessionária para indenizar os eventos da sua rede credenciada. Nessa circunstância, a OPS cessionária cobrará da cedente a diferença de preço entre as duas tabelas, que pode ser maior ou menor em relação ao valor do serviço a ser pago ao prestador de serviços da sua credenciado.

Assim, se a diferença de preço for maior, a cessionária registrará o valor cobrado a mais como receita de prestação de serviços à OPS cedente, na subconta “33311 - Receitas com Prestação de Serviços”. Caso contrário, se a diferença de preço for menor, a cessionária registrará o valor cobrado a menos como despesa de prestação de serviços à OPS cedente, na subconta “44211 - Despesas com Prestação de Serviços”. Na OPS cedente, tais valores serão registrados nas mesmas contas, porém, de forma inversa, de modo que o valor registrado como “receita de prestação de serviços” na OPS cessionária será registrado como “despesa de prestação de serviços” na OPS cedente.

Enfim, no âmbito das operações de intercâmbio com atendimento eventual, cabe ainda analisar a natureza contábil dos valores pagos/recebidos a título de reembolso. Para esse fim, é pertinente trazer à colação o seguinte digrafograma, extraído do anexo ao plano de contas padrão das OPS do ano 2010⁸, que segue transcrito:



Da análise dos lançamentos do subitem 18.2, que trata da forma de registro dos fatos contábeis atinentes às operações de intercâmbio por atendimento eventual, realizados pelas cooperativas médicas, verifica-se, na OPS cessionária, o valor registrado a título de

⁸ O referido plano de contas consta no anexo aprovado pela Instrução Normativa da Diretoria de Normas e Habilitação das Operadoras (DIOPE) nº 36, de 22 de dezembro de 2009, disponível em: <http://www.ans.gov.br/component/legislacao/?view=legislacao&task=PDFAtualizado&format=raw&id=MTU2>

intercâmbio eventual não representa receita nem despesa (e se representassem, o mesmo valor registrado como receita e despesa se anulariam), como equivocadamente dá a entender os dois lançamentos contábeis simultâneos apresentados na alínea “a”, mas representa um direito da OPS cessionária de receber da OPS cedente o referido valor. Logo, para OPS cessionário o referido valor representa um ativo, um direito perante a OPS cedente, registrado na subconta de ativo “12341 - Operadoras de Planos de Assistência Médico-Hospitalar”.

De outra parte, na OPS cedente, o referido valor é contabilizado como custo/despesa com eventos usufruídos pelos beneficiários próprios, registrado na conta “4111 - EVENTOS CONHECIDOS [...] DE ASSISTÊNCIA MÉDICO-HOSPITALAR”, e obrigação de reembolsar a OPS cessionária pelo pagamento dos correspondentes eventos, registrado na subconta “21351 - Operadoras de Planos de Assistência Médico-Hospitalar”.

Nesse sentido, ao perceber a impropriedade dos referidos lançamentos simultâneos, envolvendo, indevidamente, constas de receita e despesa, no Manual Contábil das Operações do Mercado de Saúde, que consta do anexo ao vigente plano de constas padrão da ANS⁹, tal equívoco foi corrigido e o lançamento contábil correto, representativo do fato contábil, que envolve apenas as contas patrimoniais do ativo e do passivo, representativas do referido direito e respectiva obrigação, conforme se lê no excerto extraído do citado manual, que segue transcrito:

OPERADORA QUE PRESTOU ATENDIMENTO

a) Registro dos eventos cobrados pelos atendimentos do Intercâmbio Eventual, no momento do recebimento da conta.

D – Contas a Receber/Intercâmbio a Receber – Atendimento Eventual - Reembolso (conta 124119022)

C – Prestadores de Serviços de Assistência a Saúde – Não relacionados com planos de saúde da operadora (conta 214119011)

Dessa forma, além de corretamente refletir o real efeito provocado pelos referido fato contábil no patrimônio da OPS cessionária, esse lançamento também evita equívoco por parte daqueles que menosprezam o aspecto material do fato contábil e supervaloriza os aspectos formais dos registros contábeis.

O lançamento em destaque ainda evidencia que foi a OPS cedente quem arcou com os custos/despesas com os eventos prestados aos seus beneficiários por intermédio dos prestadores de serviço da rede credenciada da OPS cessionária, que, na operação em comento, atuou apenas como intermediária entre a OPS cedente e os prestadores de serviço da sua rede credenciada e, exclusivamente, para realizar os pagamentos aos citados prestadores de serviço.

Assim, fica evidenciado que se há receitas no âmbito das operações de intercâmbio com atendimento eventual, certamente, elas se resumem a receita de cobrança da referida taxa e do citado adicional/redutor dos preços dos eventos cobrados.

⁹ O vigente plano de contas foi aprovado pela Resolução Normativa nº 290, de de 27 de fevereiro de 2012, da Diretoria Colegiada da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS). Disponível em: <
<http://www.ans.gov.br/component/legislacao/?view=legislacao&task=TextoLei&format=raw&id=MTk2MA==>>.

a.3) Da análise dos argumentos da recorrente.

Em relação ao resultado obtido com intercâmbio eventual, a recorrente alegou que ele não integrava a base de cálculo das referidas contribuições, com base em dois argumentos: não representava receita bruta, ou caso representasse receita bruta, esta era decorrente de ato cooperativo próprio.

Assiste razão à recorrente, apenas em relação aos valores por esta cobrados das OPS cedentes, posto que representam mero reembolso dos custos dos atendimentos prestados por sua rede credenciado aos beneficiários do plano de saúde das OPS cedentes, logo, por não ser receita, estão fora do campo de incidência das referidas contribuições.

De outra parte, as receitas provenientes da prestação de serviços a outras cooperativas associadas, ainda que caracterizada como receita de ato cooperativo próprio, conforme definido pelo art. 79 da Lei 5.764/1971, elas comporiam a base de cálculo das referidas contribuições, uma vez que, na data dos fatos, as receitas provenientes dos atos cooperativos próprios estavam sujeitas à cobrança das referidas contribuições.

Com efeito, no que tange à Contribuição para o PIS/Pasep, devida pelas entidades cooperativas, enquanto vigente, o art. 2º, § 1º, II, da Lei 9.715/1998, previa que as sociedades cooperativas deveriam recolher a contribuição incidente sobre a folha de salários e as receitas decorrentes das operações realizadas com não associados. Portanto, com amparo no referido preceito legal, estavam excluídas da tributação dessa contribuição as receitas provenientes dos negócios caracterizados como atos cooperativos próprios (celebrados entre cooperativas e associados ou entre cooperativas associadas). Já em relação ao Cofins, o art. 6º, I, da Lei Complementar 70/1991, enquanto vigente, isentava as receitas, auferidas pelas sociedades cooperativas, decorrentes dos atos cooperativos próprios de suas finalidades sociais.

Acontece que, tais preceitos legais, foram expressamente revogadas, em caráter provisório, a partir da produção dos efeitos do art. 23 da Medida Provisória 1.858-6/99 e, em caráter definitivo, pelo art. 93, I e II, “a”, da Medida Provisória 2.158-35/2001.

Assim, tem-se que, a partir dos efeitos da referida revogação, toda a receita bruta da atividade principal (faturamento) das sociedades cooperativas, seja provenientes de atos ou negócios cooperativos, seja decorrentes de atos ou negócios não cooperativos, passaram a ser submetidas a tributação das referidas contribuições.

E por força do disposto no art. 26-A do Decreto 70.235/1972 e em consonância com a súmula CARF nº 2, os integrantes deste Conselho não podem afastar a aplicação das referidas normas legais. Ademais, conforme anteriormente mencionado, no julgamento do RE 599.362/RJ, por unanimidade, a composição plenária do STF julgou constitucional referida revogação do art. 6º, I, da Lei Complementar 70/1991, e como o julgamento foi sob regime de repercussão geral, o entendimento nele esposta deve ser reproduzido pelos membros deste Conselho.

Entretanto, no caso em tela, a fiscalização informou, no item 91 do referido TVF (fls. 13440/13441), que não foram incluídas, na base de cálculo das referidas contribuições, as receitas auferidas pela recorrente, provenientes de atos cooperativos próprios, em razão da decisão judicial proferida pelo TRF da 2ª Região, nos autos da Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.02.01.025101-7 (nº do processo originário na 1ª Instância: 2000.51.01.016934-7), que manteve a sentença proferida na 1ª Instância Judicial “para afastar a incidência da COFINS sobre os atos cooperativos próprios da impetrante”.

Assim, embora sujeitas à tributação das referidas contribuições, por força da referida medida judicial, nas presentes autuações, as receitas de prestação de serviços de intercâmbio eventual a outras cooperativas médicas do sistema Unimed, certamente, estão excluídas da base de cálculo das referidas contribuições.

Por essas razões, afasta-se a inclusão da base de cálculo das referidas contribuições do valor integral da “Receita de Intercâmbio Eventual - conta 3311690010001 (U.N4)”. Também devem ser glosados, por falta de amparo legal, os valores totais do “Cancelamento de Receita de Intercâmbio - conta 3311690010002 (U.N4)” e das “Despesa de Intercâmbio Eventual - conta contábil 4413610011101 (U.N4)”.

Com base nessas considerações, o valor integral do resultado com intercâmbio eventual deve ser excluído da base de cálculo das referidas contribuições.

3.2) Da parcela do valor das deduções não excluídas da base de cálculo.

Em relação a esse tópico, a recorrente alegou que a fiscalização não deduzira da base de cálculo das referidas contribuições os valores integrais das provisões técnicas e dos custos assistenciais e assim violara o art. 3º, § 9º, II e III, e § 9º-A, da Lei 9.718/1998.

Da simples leitura da “PLANILHA CÁLCULO DO PIS COFINS – APURADO PELA FISCALIZAÇÃO- 2010” (fls. 13445/13446), verifica-se que a alegação da recorrente procede em parte, pois, ao contrário do que afirmara, constata-se na citada planilha que, em todos os meses do ano de 2010, foram deduzidos tanto valores a título de provisões técnicas quanto valores a título de custos assistenciais, respectivamente, nas rubricas “Variação da Provisão de Eventos Ocorridos e não avisados (PEONA) - Conta 4.1.4 (U.N)” e “Indenização de Eventos Ocorridos Efetivamente Pagos - Conta 4.1 (U.N)”. E tal dedução também foi confirmada pela própria recorrente, conforme se infere da análise da planilha “Revisao_Base_de_Calculo_PIS_COFINS_2010_Mensal”, que integra o arquivo não paginável anexado ao termo de anexação de fl. 14091, onde tais valores foram registrados, respectivamente, nas rubricas “Contraprestações pecuniárias para constituição de provisões técnicas” e “Custos Assistenciais”.

Com base na referida planilha apresentada pela recorrente (aba B1 2010), constata-se que as diferenças entre os valores deduzidos pela fiscalização (Base - Lançamento) e os valores apurados pela recorrente (Base - Ajustada) correspondem as parcelas dos valores das “Contraprestações pecuniárias para constituição de provisões técnicas” e dos “Custos Assistenciais” rateadas para os correspondentes atos cooperativos. Em outras palavras, enquanto a fiscalização deduziu apenas as parcelas dos valores rateados para os atos auxiliares e não cooperativos, a recorrente apropriou os valores integrais, ou seja, os valores dos atos cooperativos, auxiliares e não cooperativos.

Logo, fica evidenciado, que não existe controvérsia quanto ao direito da recorrente de excluir da base de cálculo das referidas contribuições os valores das referidas deduções, mas apenas em relação as parcelas que foram deduzidas.

E em relação a esse dissenso, a razão está com a recorrente, porque, se foram incluídos na base de cálculo das referidas contribuições os valores totais das receitas dos grupos contábeis “3.1.1 - CONTRAPRESTAÇÕES LÍQUIDAS (DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE)” e “3.3 - OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS”, em consonância com o disposto no art. 3º, § 9º, II e III, e § 9º-A, da Lei 9.718/1998, também deve

ser deduzido os valores totais “das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas” e “indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades”, respectivamente, registras nas rubricas “4.1.4 - Variação da Prov. De Eventos” e “4.1 - Eventos Indenizáveis Líquidos”, informados na Anexo 5 - Detalhamento 04 CUSTO TOTAL (fls. 13449) elaborado pela fiscalização, com base nas informações prestadas pela recorrente.

A dedução das parcelas da “4.1.4 - Variação da Prov. De Eventos” e “4.1 - Eventos Indenizáveis Líquidos” proporcionais aos custos com os atos principais (atos cooperativos), atos auxiliares e atos não cooperativos, discriminados nos Anexos 3 e 4 (fl. 13448), pode ser admitida.

Além disso, se por falta de amparo legal, a fiscalização desconsiderou o rateio das receitas com base nos percentuais dos referidos custos, pela mesma razão, o mesmo critério também deve ser aplicado em relação as deduções legalmente previstas, sob pena de evidente contradição e afronta ao disposto no art. 3º, § 9º, II e III, e § 9º-A, da Lei 9.718/1998, que assegura a dedução integral dos valores das referidas provisões e dos custos dos eventos ocorridos.

Por essas razões, deve ser excluídos da base de cálculo das referidas contribuições os valores integrais, registrados nas rubricas “4.1.4 - Variação da Prov. De Eventos” e “4.1 - Eventos Indenizáveis Líquidos” da planilha do referido Anexo 5 do TVF (fl. 13449).

3.3) Dos descontos incondicionais não deduzidos da base de cálculo das referidas contribuições.

A recorrente alegou que “os valores concernentes a descontos financeiros/incondicionais que porventura tenham servido de base de cálculo para as referidas contribuições, deverão ser excluídos da autuação ainda que não tenham sido destacados nos documentos fiscais, por se tratar de exigência meramente formal e desprovida de previsão legal para tanto.”

No âmbito do regime cumulativo, a dedução dos descontos incondicionais da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, trata-se de dedução de caráter geral, permitido para todas as pessoas jurídicas submetidas ao regime cumulativo das referidas contribuições, que se encontra expressamente prevista no art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/1998, que, na data dos fatos, tinha a seguinte redação, *litteris*:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

[...]

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

*I - as vendas canceladas, **os descontos incondicionais concedidos**, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de **substituto tributário**;*

[...] (grifos não originais)

No recurso em apreço, a recorrente informou que:

Para a identificação dos valores desconsiderados de pela fiscalização a título de descontos incondicionais, a Recorrente informou o número da conta contábil com seu respectivo saldo acumulado do exercício de 2010:

4.5.2.1.1.9.1.0.0.0.0.1 Descontos Concedidos 17.333.379

Acontece que, de acordo com o plano de contas padrão das OPS do ano 2010, a referida conta é destinada ao registro dos descontos condicionais, conforme descrição da função e funcionamento da subconta 45211, desdobramento 452119100, a seguir transcrita:

SUBCONTA 45211 Despesas Financeiras com Operações de Assistência Médico- Hospitalar

DESDOBRAMENTO 452119100 Descontos Concedidos

FUNÇÃO:

Registrar as despesas com descontos concedidos condicionalmente, por antecipação de pagamento de fatura pelo devedor.

FUNCIONAMENTO Debitada - pela apropriação das despesas incorridas.

OBSERVAÇÕES:

1. **Entende-se por desconto financeiro condicional**, aquele que é concedido aos pagamentos efetuados anteriormente à data de vencimento da fatura/duplicata, desde que previsto na fatura/duplicata.

Exemplo: 30 dias com 3% de desconto ou 60 dias líquido.

2. Por sua vez, **o abatimento concedido é, geralmente, um valor mais substancial, eventual, não previsto na fatura/duplicata e deverá ser deduzido da receita mediante utilização de conta redutora, por ser um cancelamento parcial do valor originalmente pactuado, classificado nas subcontas 31193 ou 31197, conforme for o caso.** (grifos não originais)

Por sua vez, a descrição da função e funcionamento da subconta 31123, que registra os abatimentos ou descontos incondicionais, tem o seguinte teor:

SUBCONTA 31193 Abatimento Concedido - Assistência Médico-Hospitalar

FUNÇÃO:

Registrar, por período de implantação do plano, por natureza jurídica da contratação e segmentação assistencial oferecida, utilizando o 3º código, o abatimento concedido sobre contraprestações / prêmios eventualmente concedido pela

operadora sobre o valor original da fatura/mensalidade, referente à assistência médico-hospitalar a preços Preestabelecido e pós-estabelecido.

FUNCIONAMENTO:

Debitada - pelo valor dos abatimentos.

Creditada - pelo cancelamento do documento.

OBSERVAÇÃO:

1) O abatimento concedido é, geralmente, um valor mais substancial que o desconto concedido condicionalmente, não previsto na fatura/mensalidade, que é deduzido da receita por ser um cancelamento parcial do valor originalmente pactuado.

2) Por sua vez, o desconto concedido condicionalmente deverá ser escriturado como despesa financeira, no subgrupo 452 – Despesas Financeiras com Operações de Assistência à Saúde.

Dessa forma, fica cabalmente demonstrado que, os valores registrados na conta “4.5.2.3.1.10.01.1.1.01 - DESCONTOS CONCEDIDOS” dos balancetes do ano 2010, representam descontos financeiros condicionais, portanto, não passíveis de dedução da receita bruta da recorrente, por falta de amparo legal.

Também por essas razões, rejeita-se o pedido de realização de diligência formulado pela recorrente, para fim de análise dos diversos contratos celebrados com clientes, que foram colacionados aos autos (fls. 14067/14090), bem como do livro razão do período. Além disso, o referido pedido de diligência não atende os requisitos legais previstos no art. 16, IV, do Decreto 70.235/1972.

Por essas razões, com fundamento no art. 18 do Decreto 70.235/1972, propugna-se pelo indeferimento do referido pedido de diligência, por se revelar de todo prescindível.

4) Da Conclusão.

Por todo o exposto, vota-se pela rejeição do pedido de diligência e, no mérito, pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, relativo a todos os meses do ano de 2010, (i) os resultados com intercâmbio eventual, apurados mediante encontro das contas discriminadas na planilha do Anexo 2 do TVF (fl. 13447), e (ii) os valores totais informados nos grupos “4.1.4 - Variação da Prov. De Eventos” e “4.1 - Eventos Indenizáveis Líquidos” da planilha do Anexo 5 do TVF (fl. 13449).

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento