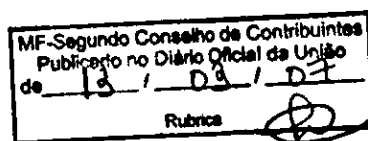




**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº	10140.001176/2002-16
Recurso nº	129.662 Voluntário
Matéria	Cofins - Auto de Infração
Acórdão nº	203-11.676
Sessão de	7 de dezembro de 2006
Recorrente	Unimed de Três Lagoas - Cooperativa de Trabalho Médico
Recorrida	DRJ-Campo Grande/MS



Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/1997 a 31/12/1997, 31/01/1998 a 31/12/1998

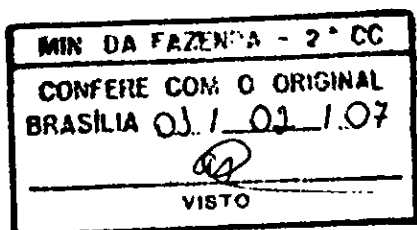
Ementa: COFINS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. A prestação de serviços por terceiros não associados, tais como hospitais, clínicas e laboratórios, ainda que complementar ou indispensável à prestação do serviço profissional do médico, não se enquadra no conceito de atos cooperativos, devendo as receitas correspondentes se submeter à incidência da Cofins.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

O pedido de cancelamento da multa de ofício ou de sua redução, por supostamente ter caráter confiscatório, não pode ser conhecido no âmbito administrativo, tendo em vista que o exame da constitucionalidade da norma transborda a competência dos Conselhos de Contribuintes. Ademais, existem dispositivos legais vigentes que permitem a exigência da multa de ofício a 75%.

JUROS SELIC. MATÉRIA ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A apreciação de matéria constitucional é vedada ao órgão administrativo de julgamento. Ademais, existem dispositivos legais vigentes que permitem a exigência de juros moratórios mediante a utilização da taxa Selic.



Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

  
ANTONIO BEZERRA NETO

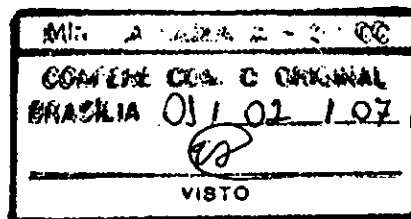
Presidente

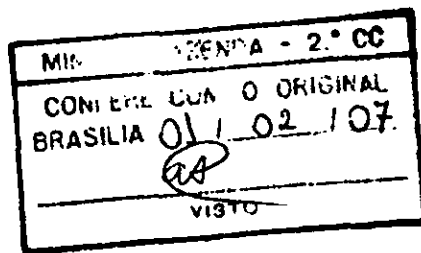
  
ODASSI GUERZONI FILHO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig, Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

/eaal





## Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em 2 de maio de 2002 para a exigência da Cofins dos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 1997 a dezembro de 1998, montando, à época da sua lavratura, em R\$ 138.916,59, incluídos juros de mora e a multa de ofício de 75%.

Segundo consta do relatório da fiscalização, à fl. 96, a autuada é uma cooperativa de trabalho médico, onde seus cooperados (médicos) prestam aos usuários, de forma direta, assistência médica e cirúrgica, cabendo à entidade a captação da clientela, a oferta pública ou particular dos serviços aos cooperados, a cobrança e o recebimento dos honorários, o registro, o controle a distribuição periódica dos honorários recebidos, a apuração e cobrança das despesas da sociedade. Conjuntamente com os serviços dos cooperados, a cooperativa contrata com a clientela o fornecimento a esta de serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares e laboratoriais.

Ainda segundo o autor do procedimento fiscal a exigência decorreu da falta de recolhimento da Cofins sobre transações com não-cooperados, estas por ele consideradas como sendo as estranhas à sua finalidade, não incluídas, portanto, no conceito de cooperativismo. Afastou da tributação, ou da sujeição à contribuição, as receitas relacionadas aos serviços prestados pelos cooperados (médicos) aos usuários, tais como a assistência médico-cirúrgica.

Pelo fato de a empresa não possuir na sua contabilidade uma separação entre receitas de atos cooperativos e de atos não cooperativos, mas, tão somente, de custos de atos cooperativos principais e custos de atos cooperativos auxiliares, o fisco determinou os respectivos montantes de uma e de outra com base nos Pareceres Normativos CST n.ºs. 73, de 1975, e 38, de 1980, ou seja, com base na proporção existente entre os dois grupos, de custos e o de receitas. Neste ponto, esclareça-se que, conforme relatório fiscal, dentre os *atos cooperativos principais*, a empresa classifica os pagamentos dos honorários médicos e os gastos com intercâmbio entre Unimed; e, dentre os chamados *atos cooperativos auxiliares*, a empresa registra os pagamentos efetuados a laboratórios, hospitais e clínicas e outros serviços.


Irresignada, a autuada apresentou impugnação (fls. 121/147), alegando que nada deve ao fisco federal a título da referida contribuição nos períodos de 1997 e 1998, visto, em resumo, que:

- a atuação das cooperativas tem respaldo na Constituição Federal, a exemplo do que dispõem os artigos 5º, XVIII; 146, III, c; 174, § 2º;

- as cooperativas exercem suas atividades econômicas visando o proveito comum de seus associados, sem o objetivo de lucro, a teor do artigo 4º da Lei nº 5.764/71;

- na forma da legislação que regem as cooperativas, e, de acordo com seu estatuto social, não auferem, além de lucro, também as receitas ou rendas. Cita trechos da doutrina nesse sentido;

- as cooperativas de prestação de serviços médicos, cuja finalidade essencial é a prestação de serviços aos seus médicos cooperados (sócios), sendo seu objeto social a prestação de serviços médicos e hospitalares a usuários individuais e empresas, no sistema

M1	RECEITA - 2.º CC
CONTÉM COM O ORIGINAL	
BRASILIA 03/03/07	
	
VISTO	

cooperativista e de livre escolha por parte dos usuários, só praticam atos cooperativos, não incorrendo, por isso, na hipótese de incidência dos tributos federais;

- a tributação da Secretaria da Receita Federal de atos cooperados como se não o fossem foi rechaçada por julgado do TRF 4ª Região, transcrevendo ementa;

- que todos os serviços médicos são prestados diretamente pelos médicos cooperados na rede credenciada, de modo que as operações realizadas entre a cooperativa e os médicos cooperados configuram atos cooperativos principais, e as operações de contratação de serviços credenciados, pela sociedade, configuram atos cooperativos auxiliares, integrando, todos eles, porém, necessariamente, o gênero dos atos cooperativos, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/71. Cita doutrina nesse sentido;

- a equiparação pretendida pelo fisco – de equiparar suas atividades às sociedades civis de prestação de serviços ou às sociedades comerciais comuns – afronta o direito que norteia as sociedades cooperativas, qual seja, aquele previsto na Lei nº 5.764/71. Esta lei impõe-lhe a efetiva inexistência de finalidade lucrativa, sendo certo que não prestam nenhum tipo de serviço externo, ou seja, todos os atos envolvendo a cooperativa e seus associados não existem para o mercado, não configuram contrato de compra e venda de mercadoria ou produto ou contrato típico de prestação de serviços; são atos internos, que não podem ser considerados para fins de tributação porque não transcendem os limites da cooperativa;

- de nada adiantam os pareceres normativos da Secretaria da Receita Federal que tratam da tributação de seus atos;

- que os seus cooperados (médicos) já pagam seus tributos em nome próprio, não cabendo a exigência do mesmo tributo da cooperativa;

- o STJ e o STF, em julgados que cita, afasta a incidência do ISS, para as cooperativas constituídas para prestar serviços a seus associados, sem fins lucrativos;

- é abusiva, confiscatória, desproporcional, desarrazoada, e, portanto, inconstitucional, a aplicação da multa de ofício de 75%. Cita doutrina e julgados nesse sentido, clamando pela sua aplicação, se for o caso, a 2%;

- tendo o país adotado medidas econômicas para estabilizar nossa moeda, a exemplo da Lei nº 8.091/95, que, em seu artigo 6º, determinou a extinção da correção monetária dos tributos, não se justifica a utilização da taxa Selic para indexar os valores cobrados. Cita manifestação do poder judiciário nesse sentido;

- ser incabível a cobrança de juros, que, no caso, revela o anatocismo, ou seja, a cobrança de juros sobre juros. Cita manifestação do poder judiciário nesse sentido;

- todas as questões suscitadas devem ser analisadas pela autoridade administrativa, inclusive as questões envolvendo matéria constitucional; e

- ter sido o levantamento do fisco efetuado de forma aleatória, desfocada da realidade, limitada e parcial, mostrando-se, por essas razões, equivocado, e de forma limitada de modo a impedir o contraditório e a ampla defesa, pleiteando, em razão disso, que seja

P.

designado pela autoridade competente ou pela impugnante um perito que proceda ao crivo técnico do volumoso e complexo relatório produzido pela fiscalização.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande, apreciando a impugnação, proferiu decisão formalizada no Acórdão DRJ/CGE Nº 04.845, de 3 de dezembro de 2004, assim ementado (fls. 213/227):

*“Ementa: Ilegalidade e/ou Inconstitucionalidade.*

*A discussão sobre legalidade ou constitucionalidade das leis é matéria reservada ao Poder Judiciário. À autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo este vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional.*

#### **MULTA CONFISCATÓRIA E IRRAZOÁVEL**

*Estando a multa devidamente prevista em lei, não cabe a discussão sobre a infringência desta a princípios constitucionais.*

#### **JUROS DE MORA. TAXA SELIC.**

*É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora em percentual superior a 1%. A partir de abril de 1995, os juros de mora serão equivalentes à taxa Selic.*

Mit.	CC
CONFERE	01 02 107
BRASÍLIA	01 02 107
<i>as</i>	
VISTO	

*Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos. Contratação de Serviços com Terceiros.*

*Sujeitam-se à incidência tributária a receita e/ou resultados obtidos pela sociedade cooperativa na prática de atos não cooperativos. O encaminhamento de usuários a terceiros não associados, como hospitais, clínicas ou laboratórios, ainda que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperativo.*

*Não discriminadas na contabilidade as parcelas da receita relativas a serviços de terceiros (não cooperados) e relativas a serviços de cooperados, cabe o arbitramento a partir dos correspondentes custos conhecidos, conforme previsto no PN/CST nº 38/1980.*

*Lançamento procedente.”*

Enfrentando cada um dos argumentos postos pela interessada, a DRJ assim se posicionou, em apertada síntese:

- a autoridade administrativa não possui competência para tratar de questionamentos quanto à suposta inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da cobrança da multa de ofício e dos juros de mora, haja vista tais exações estarem previstas em leis que deve observar, invocando os enunciados dos artigos 37 da Constituição Federal, 100 e 142 e 161 do Código Tributário Nacional, e, especificamente no que toca à taxa Selic, o artigo 84, I, da Lei nº 8.891, de 1995, artigo 13 da Lei nº 9.065, de 1995, e o artigo 61, § 3º, da Lei 9.430, de 1996;

- afastou a necessidade da perícia reclamada pela interessada, sob o fundamento de que a mesma tivera toda a oportunidade de trazer aos autos todos os documentos necessários

a comprovar a veracidade de suas alegações, restando precluso o seu direito de fazê-lo a partir desta fase;

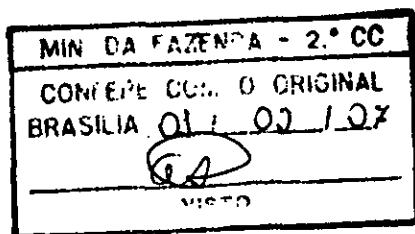
- quanto ao mérito, considerou correto o procedimento do fisco, haja vista que, à luz dos dispositivos legais que regem a matéria, a prestação de serviços médicos é aquela exercida pelo médico como seu trabalho pessoal, seja na clínica médica ou por meio de intervenção cirúrgica. Desta forma, a prestação de serviços compreendendo a *venda de remédios, os exames laboratoriais, os serviços de hotelaria em hospitais e clínicas* dentre outros, não podem ser considerados como integrantes do conceito de *prestação de serviços médicos* para fins de não incidência da contribuição. Ainda que tais benefícios complementem os serviços prestados pelos médicos associados de uma cooperativa, *facilitando* a vida do paciente, não fazem parte do trabalho médico profissional prestado pela cooperativa de serviços médicos, vez que seu objetivo exclusivo é a prestação de serviços médicos de seus associados e não a venda de remédios, internações hospitalares etc.; e

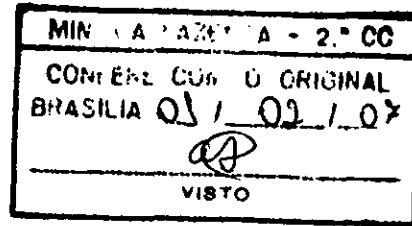
- transcreve dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda de 1994 (art. 168, II); da Lei nº 5.764/71 (artigos 79, 86, 87, 88 e 111); do Parecer Normativo CST nº 38/1980 (item 3); bem como julgados do STJ (REsp nº 254.549/CE, de 17/08/2000); do 1º Conselho de Contribuintes (Acórdãos 105-9.181, de 21/03/1995; 108-06.006, de 22/02/2000; 101-93.044, de 13/04/2000), e, ainda, a doutrina de Hiromi Higuchi, *in Imposto de Renda das Empresas*, ed. 1998, p. 89, todos para corroborar o seu entendimento.

Cientificada do referido Acórdão em 20/12/2004, fl. 236, a Unimed de Três Lagoas Cooperativa de Trabalho, apresentou recurso voluntário a este Colegiado (fls. 237/258), no qual praticamente repetiu toda a argumentação apresentada na sua peça impugnatória, exceção feita à transcrição de ementa de julgado do STJ no Resp nº 476.510-SC, trazida nesta fase, e ao pedido de designação de perícia, não repetido no recurso.

Às fls. 259/260 consta a relação de bens para arrolamento.

É o Relatório.





## Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

A autuação se refere aos períodos de apuração de 1997 e 1998, de maneira que as questões postas pela recorrente nesta fase restringem-se a: I) consideração de seus atos, na sua totalidade, como cooperativos e, portanto, fora do alcance da incidência da Cofins; II) efeitos confiscatórios da multa de ofício de 75%; III) injuridicidade da incidência da taxa Selic e dos juros moratórios; e IV) necessidade de que a autoridade administrativa analise matéria constitucional.

Enfrentemo-las, pois, pela ordem:

### I) Cooperativa de serviços médicos: atos cooperativos e atos não cooperativos x incidência da Cofins

O fato de a Constituição Federal de 1988 trazer algumas disposições específicas para as atividades das cooperativas de modo geral, conforme invocou a recorrente, não significa, entretanto, que tais dispositivos lhes concedam total abrigo contra a incidência de tributos. Senão vejamos.


#### Evolução legislativa x proteção constitucional

Inicialmente, esclareço que boa parte da temática a ser desenvolvida abaixo se baseou em excertos do voto proferido pelo desembargador federal *Fábio Bittencourt da Rosa*, no Acórdão publicado no DJ de 23/01/2002, p. 177, Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança nº 1999.70.05.03502-0/PR, Corte Especial do TRF 4ª Região.

As constituições federais brasileiras nunca trataram expressamente das sociedades cooperativas, com exceção desta última, de 1988. O Decreto-lei nº 22.239, de 19/12/1932, com a redação do Decreto-lei nº 8.401, de 19/12/1945, em seu artigo 38, dispunha que as cooperativas são sociedades civis, e como tais não sujeitas a falência, nem à incidência de impostos que recaiam sobre atividades mercantis. Era quase uma imunidade de tributos, norma que, entretanto, não sobreviveu à Constituição Federal de 1946, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. A verdade, porém, é que inúmeros outros diplomas normativos beneficiaram as cooperativas, do ponto de vista tributário. Exemplo disso foi o imposto do selo, conforme regra de isenção disposta no Decreto-lei nº 4.655, de 03/09/1942. Em 1962 o STF decidiu em sede de RE que "*As sociedades cooperativas estabelecidas no Paraná, estão isentas de impostos, por força do art. 94 da própria constituição do referido estado*". Seria cansativo e desnecessário arrolar todos os preceitos que criaram regras isentivas de tributos para privilegiar as entidades cooperativas.

A referência acima se faz necessária para demonstrar a evolução da visão do sistema normativo no que diz respeito à tutela do cooperativismo. Exatamente por isto é que inúmeras manifestações postularam disciplina expressa e benéfica às cooperativas na CF de

P.

MIN	2	11.676	11	- 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL				
BRASÍLIA 03 / 02 / 07				
 VISTO				

CC02/C03
Fis. 8
_____

1988, quando de sua elaboração. Assim, ao tratar da Ordem Econômica, a Comissão de Estudos Constitucionais, liderada por Afonso Arinos de Mello Franco, então encarregada de elaborar um anteprojeto de constituição, inclui no artigo 4º, § 4º, o seguinte texto: “O cooperativismo e o associativismo serão estimulados e incentivados pelo Estado”.

A simplicidade desse dispositivo não contentava, entretanto, os cooperativistas, tendo a Organização das Cooperativas Brasileiras, e a Organização das Cooperativas do Estado do Rio Grande do Sul apresentado aos constituintes a PE 025, em 6/08/1987, com 46.503 assinaturas. Na proposta se recomendava a adoção de três artigos, sendo um deles atinente à matéria tributária, com a seguinte redação: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir tributos sobre o ato cooperativo assim considerado aquele praticado entre o associado e a cooperativa ou entre cooperativas associadas, na realização de serviços, operações ou atividades que constituem o objeto social.”

Como se vê, pretendia-se verdadeira imunidade tributária ao ato cooperativo, e relativamente a todo e qualquer tributo, não só em relação a impostos. No entanto, a pretensão encontrou fortes resistências. Do projeto de constituição do relator, Dep. Bernardo Cabral, constou no art. 310, § 2º: “A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.”

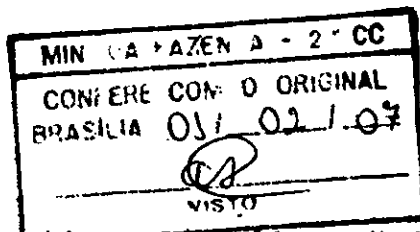
A influência do cooperativismo, ao final, se impôs e acabou sendo adotada disposição expressa em projeto votado em segundo turno pelos constituintes, no capítulo do sistema tributário nacional, dispondo-se nos artigos 152, III, c, caber à lei complementar estabelecer norma, em especial sobre o *adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas*. Esta foi a regra que acabou por ser aprovada e que está no artigo 146, III, c, da CF de 1988. Tal como no projeto votado em segundo turno, o que constava do art. 180, § 2º, passou a figurar no artigo 174, § 2º, do texto definitivo: “A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.”

De tudo isso somente se pode concluir que os constituintes não atenderam as extensas pretensões das cooperativas no que se refere ao benefício tributário sobre o ato cooperativo. Daí, o que é lógico concluir é que nem imunidade, nem isenção de qualquer tributo pode ser invocada com base no texto constitucional. Tal direito, certamente, não existe.

#### Atos cooperativos internos e externos x incidência de tributos

A Lei nº 5.764/71, que trata das sociedades cooperativas, estabelece em seu artigo 3º que tais sociedades de pessoas agem sem objetivo de lucro. Assim, na prática de atos cooperativos não se pode entender como a cooperativa possa auferir riqueza, já que simplesmente a repassa aos associados. Estes é que têm o lucro e pagam imposto sobre a renda.

Sobre isso não há divergência. Ocorre, porém, que existem outros atos que podem ser praticados pelos entes cooperativos, e que estão previstos nos artigos 85, 86 e 88 da referida lei, hipóteses em que se dá o relacionamento das cooperativas com terceiros, em que a tributação do lucro é expressamente autorizada, consoante a letra do art. 111 da lei em referência, que dispõe: “Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 desta Lei.” Ora, essa disposição autoriza a conclusão de que, em matéria de imposto sobre a renda, não pode o ato cooperativo propriamente dito caracterizar a hipótese de incidência. Não se ajusta à



descrição do preceito. Conduta atípica, como se fala em direito penal. Fato estranho à regra instituidora do imposto.

Se isso ocorre por tal modo, crucial é que se defina o ato cooperativo que, seguramente, tem um conceito indeterminado. A Lei nº 5.764/71 esclarece em seu artigo 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.*"

As cooperativas intermediam os produtos ou serviços, vendendo-os a terceiros ou comprando produtos de terceiros e entregando aos associados, sem o que não tem razão de existir as cooperativas. Essa é a sua finalidade institucional. Logo, é preciso saber se constitui ato cooperativo apenas o **ato interno**, quais sejam as relações entre a cooperativa e os cooperados, ou também o **ato externo**, este compreendido como aquele praticado com terceiro para cumprir o propósito da instituição.

Assim, no presente caso, resta analisar se os serviços prestados pela cooperativa de serviços médicos são considerados como os tais **atos cooperativos** – na sua totalidade, como pleiteia a requerente -, ou apenas parcialmente, no caso, apenas os **serviços médicos** no sentido estrito, como entendeu o fisco.

Vejamos como a norma infralegal, embora tratando de identificar o que estaria ou não coberto pela não-incidência do Imposto de Renda (Parecer Normativo CST nº 38, de 30/10/1980), define o que seja um ou outro, para o caso exclusivo das *cooperativas de médicos*:

Título	Descrição
Atos Cooperativos (item 3.1)	As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas no artigo 79 da Lei nº 5.764/71 ( <i>os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução de seus objetivos sociais</i> ) estão plenamente abrigadas pela incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela, a oferta pública ou particular dos serviços do associado; a cobrança e recebimento dos honorários recebidos; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos.
Atos Não-Cooperativos (item 3.2)	Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com: <i>a) diárias e serviços hospitalares; b) serviços de laboratórios; c) serviços odontológicos; d) medicamentos e e) outros serviços, especializados ou</i>

MIN. A. A. A. - 2. CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 03/02/07
<i>CA</i>
VISTO

CC02/C03
Fls. 10

Título	Descrição
	não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não-cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto em <b>modalidade contratual com traços de seguro-saúde</b> .
<b>Intermediação</b> <b>(item 3.3)</b>	Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social é voltado inteiramente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, ou que, evidentemente, é característica da mercancia, ou seja, a <b>intermediação</b> .

Estabelecidos os contornos do ato cooperativo, analisemos agora se as cooperativas têm ou não faturamento ou receita bruta. E também neste ponto não procede a argumentação trazida pela recorrente de que a Cofins não incidiria sobre as cooperativas em face de que faturamento ou receita bruta não seriam caracteres dos atos cooperativos, ou seja, de que as cooperativas não possuem faturamento ou receita bruta.

O exame do artigo 4º da Lei nº 5.764/71 permite concluir que as cooperativas são sociedades de pessoas, ou seja, pessoas jurídicas com personalidade distinta dos associados e por isso mesmo estão obrigadas a manter escrituração regular, possuindo livros fiscais e contábeis, obrigatórios (art. 22, inciso VI). Nesses livros serão registradas todas as operações, não só em relação aos atos cooperativos internos como aos externos. Se o repasse de valores se dá aos associados isto não significa que esteja descaracterizada, contabilmente, a receita bruta. E o que interessa para o direito tributário é verificar se ocorreu o fato imponible, criando a obrigação tributária. Se existe a receita bruta há a subsunção ao fato, sendo estranho à relação tributária o fim que é dado aos valores recebidos pela cooperativa. Não há dúvida que a receita obtida, por exemplo, com a produção trazida pelos associados, a estes será repassada, não pertence à cooperativa. Todavia, existe tal receita na sociedade e isso é o quanto basta para incidir a regra de tributação da Cofins, a qual, prevista pela Lei Complementar nº 70, de 1991, prevê em seu artigo 6º, inciso I, a isenção apenas para os chamados **atos cooperativos**.

E como tais – atos cooperativos – não podem ser considerados aqueles praticados entre o associado e terceiros ou entre a cooperativa e terceiros. Assim, o serviço prestado pelo associado ao seu cliente, ainda que o contrato tenha sido firmado por intermédio de cooperativa, não constitui ato cooperativo, estando o valor recebido pela sua prestação sujeito ao recolhimento da Cofins.

Vejamos agora alguns julgados do STJ e de alguns Tribunais Regionais Federais sobre a matéria aqui tratada:

*“Processo REsp 237348 / SC ; RECURSO ESPECIAL 1999/0100366-0*

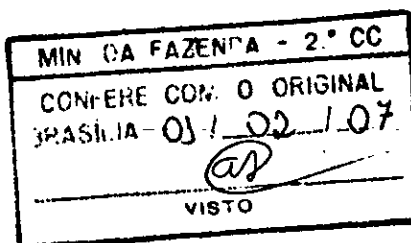
*Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA. Data do Julgamento 17/02/2004 Data da Publicação/Fonte DJ 17.05.2004 p. 165*

*Ementa TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVA MÉDICA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS. 1. A UNIMED presta*

serviços privados de saúde, ficando evidenciada, assim sua natureza mercantil na relação com seus associados, ou seja, vende, por meio da intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados. 2. O fornecimento de serviços a terceiros e de terceiros não-associados, caracteriza-se como atos não-cooperativos, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda. 3. Recurso especial provido. Acórdão. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça: por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon, Franciulli Netto e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentaram oralmente a Drª Cinara Kichel pelo recorrente, e o Dr. Rodrigo S. Ferrari pelo recorrido.”

“Processo REsp 746382 / MG ; RECURSO ESPECIAL 2005/0071334-7

Relator(a) Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA (1123) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 12/09/2006 Data da Publicação/Fonte DJ 09.10.2006 p. 279 Ementa TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL RECURSO ESPECIAL PIS. COOPERATIVAS. ISENÇÃO. ATOS COOPERATIVOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. CONCEITO DE FATURAMENTO MATÉRIA CONSTITUCIONAL. EXAME NA VIA DO RECURSO ESPECIAL IMPOSSIBILIDADE. 1. Os atos que não são tipicamente cooperativos, tais como os serviços prestados por sociedades cooperativas médicas a terceiros (não-associados), são passíveis de incidência do PIS. 2. A matéria relativa à validade da cobrança do PIS com base na Lei n. 9.718/98 – especificamente no ponto concernente à definição dos conceitos de receita bruta e faturamento e à majoração de suas bases de cálculo – é questão de natureza constitucional, razão pela qual refoge do âmbito de apreciação do recurso especial. 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido. Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, conhecer parcialmente do recurso e, nessa parte, negar-lhe provimento. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Eliana Calmon. O Dr. Ronald Alencar Domingues da Silva sustentou oralmente pela recorrente, Unimed Guaxupé - Cooperativa de Trabalho Médico. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro João Otávio de Noronha.”



“APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2000.51.01.006066-0/RJ, 2ª Turma do TRF 2ª Região, DJ 29/04/2003, p. 156 (Cooperar Saúde – Coop. Prestação Serviços). (...) III – a isenção prevista na LC 70/91 abrange apenas os atos próprios da finalidade das sociedades cooperativas, sendo que não pode ser considerado cooperativo o ato praticado entre o associado e terceiro ou entre a cooperativa e terceiro. Assim, o serviço prestado pelo

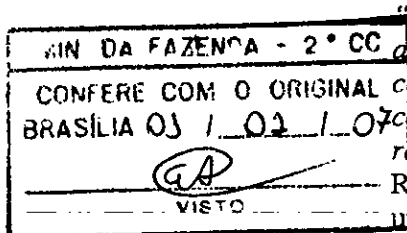
*associado ao seu cliente, ainda que o contrato tenha sido firmado por intermédio da cooperativa, não constitui ato cooperativo, estando sujeito o valor recebido pela sua prestação sujeito ao recolhimento da Cofins. (...)"*

*"CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA. COFINS. INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA CARACTERIZAÇÃO DE ATO COOPERATIVO QUE ENSEJARIA A ISENÇÃO. 1) Adequado tratamento ao ato cooperativo não significa imunidade tributária, nem impede que determinado tributo incida em igualdade de condições para as cooperativas e demais pessoas jurídicas. (...) Apelação Civil 2000.83.00.000273-2/PE, 2ª Turma TRF 5ª Região, DJ 27/02/2003, p. 394."*

Vejamos agora o posicionamento deste Segundo Conselho de Contribuintes:

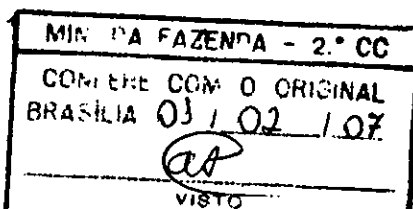
*"COFINS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. A prestação de serviços por terceiros não associados, especialmente hospitais e laboratórios, fornecimento de medicamentos e a comercialização de planos de saúde, não se enquadra no conceito de atos cooperados, nem de atos auxiliares, sendo, portanto, tributável. Recurso Negado." (Acórdão 203-090099, de 12/08/2003, Relatoria de Luciana Pato Peçanha Martins, provimento negado por maioria de votos, vencido um conselheiro, Unimed de Ourinhos/SP)"*

*"COFINS – A finalidade das cooperativas restringe-se à prática de atos cooperativos, conforme artigo 79 da Lei nº 5.764/71. Não são atos cooperativos os praticados com pessoas não associadas (não cooperados) e, portanto, devida a contribuição normal e geral de suas receitas. Recurso negado". (Acórdão 202-10887, de 03/02/1999, Relatoria de Maria Teresa Martinez López, provimento negado por unanimidade, Unimed de Foz do Iguaçu).*



*"COFINS. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da contribuição é o total da receita bruta obtida, compreendendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. Incabível exclusão da base de cálculo da contribuição de valores relativos ao custo de serviços contratados de terceiros por não possuir, a cooperativa, meios próprios de realizá-los, sendo que os contratos de planos de saúde firmados com os usuários são efetuados no nome da própria cooperativa. Recurso Negado." (Acórdão 202-15866, de 20/10/2004, Relatoria de Nayra Bastos Manatta, provimento negado por unanimidade, Unimed Cachoeira do Sul).*

*"NORMAS TRIBUTÁRIAS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. TRIBUTAÇÃO. Considera-se ato não cooperativo a venda de medicamentos a não associados (atividade de farmácia), pois, muito embora tenham pertinência aos objetivos da Cooperativa, falta-lhes o requisito básico de estar em ambos os lados da relação negocial, a cooperativa e seus associados, para consecução dos seus objetivos. Recurso Negado." (Acórdão 202-15577, de 12/05/2004, Relatoria de Gustavo Kelly Alencar, provimento negado por unanimidade, Unimed de Ribeirão Preto-SP).*



*"COFINS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. A prestação de serviços por terceiros não associados, especialmente hospitais e laboratórios, não se enquadram no conceito de atos cooperados, nem de atos auxiliares, sendo, portanto, tributáveis. Recurso negado."* (Acórdão 201-77765, de 10/08/2004, relatoria de Antonio Mario de Abreu Pinto, provimento negado por maioria de votos, vencidos dois conselheiros, Unimed de Teófilo Ottoni).

*"COFINS. COOPERATIVA. As sociedades cooperativas, constituídas para assegurar atendimento de saúde, sujeitam-se ao pagamento da contribuição quanto aos atos não-cooperativos. ISENÇÃO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. A isenção das contribuições para o Cofins sobre o faturamento de sociedades cooperativas se aplica somente às operações com cooperados (ato cooperativo)".* (Acórdão 201-78514, relatoria de Josefa Maria Coelho Marques, de 6/07/2005, provimento negado por unanimidade, Unimed de São Carlos).

A apuração dos valores sujeitos à incidência da contribuição se deu a partir dos valores escriturados pela empresa nas rubricas de *Custos dos Atos Cooperativos* e *Custo dos Atos Não Cooperativos*, a partir dos quais estabeleceram-se proporções às quais foram aplicados ao montante das receitas operacionais, conforme tabelas e quadros demonstrativos de fls. 99/107. Este procedimento se mostrou perfeitamente adequado e coerente com as circunstâncias da escrituração contábil disponibilizada pela empresa, não ensejando, ao contrário do que reclamara a recorrente com mais detalhes e ênfase na fase impugnatória, de se reabrir a *fase instrutória*.

Em resumo e concluindo, somente às receitas decorrentes da prestação do serviço médico, caracterizada pela atividade exercida por este profissional junto aos seus pacientes, por meio do emprego de seus conhecimentos de clínica médica ou de sua habilidade em realizar intervenções cirúrgicas, podem ser considerados como integrantes dos chamados **atos cooperativos**, ou atos internos, e, por isso, estão isentas da Cofins. Conseqüentemente, as receitas decorrentes dos **atos não cooperativos**, os chamados atos externos, tais como a venda de remédios, a prestação de serviços laboratoriais, hotelaria hospitalar etc., estão sujeitas à incidência da Cofins, devendo ser mantido na íntegra a sua exigência consubstanciada no Auto de Infração.

**II) Efeitos confiscatórios da multa de ofício de 75%; III) injuridicidade da incidência da taxa Selic e dos juros moratórios; e IV) necessidade de que a autoridade administrativa analise matéria constitucional.**

No ordenamento jurídico nacional, o controle da constitucionalidade das leis, aplicável à legislação infralegal, sem prejuízo, no caso desta, de sua revogação pela autoridade que a expediu, é exercido a priori pelos Poderes Legislativo e Executivo, e, a posteriori, pelo Poder Judiciário.

O controle pelo Poder Legislativo é exercido através da Comissão de Constituição e Justiça, que emite parecer acerca da constitucionalidade do projeto de lei, durante o curso do processo legislativo, e visa impedir o ingresso no mundo jurídico de normas contrárias à ordem constitucional.

Já o controle do Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, que pode vetar, no todo ou em parte, qualquer projeto de lei revestido, no seu entender, de inconstitucionalidade, conforme o art. 66, § 1º, da CF.

Encerrado o processo legislativo, o que era um projeto transforma-se em lei, que tem força coercitiva e presunção de constitucionalidade, pois se pressupõe que os princípios constitucionais estão nela contemplados pelo controle a priori da constitucionalidade das leis. Assim, enquanto não for declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que cuida do controle *a posteriori*, a lei não pode deixar de ser aplicada se estiver em vigor.

A partir desse momento, portanto, o controle da constitucionalidade é exercido apenas pelo Poder Judiciário, que não participa do controle a priori das leis e que o fará, exclusivamente, através de procedimentos fixados no ordenamento jurídico nacional.

Desta forma, para o Judiciário a presunção de constitucionalidade da lei é relativa, devendo, se acionado, apreciá-la, dentro de ritos privativos, e declará-la, ou não, inconstitucional, sendo que no caso do controle concentrado, tem efeitos erga omnes, e, no controle difuso, tem eficácia inter partes.

Portanto, para os Poderes Legislativo e Executivo, a presunção de constitucionalidade da lei é absoluta, pois, se a aprovaram é porque julgaram inexistir qualquer vício em seu teor. Podem, entretanto, posteriormente à sua promulgação, interpor, com fulcro no art. 103, da CF, ação direta de inconstitucionalidade, perante o STF, que irá, então, decidir a questão.

De conformidade com o exposto, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, no art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 2002, abaixo transcrito, veda aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação de lei em vigor, em virtude de alegação de inconstitucionalidade:

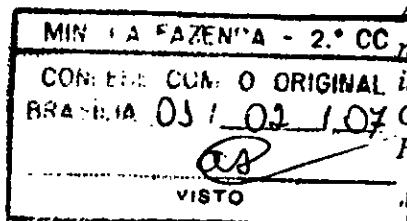
*"Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor".*

O Conselho de Contribuintes tem rejeitado arguições de inconstitucionalidade, por considerar que sua apreciação é atribuição privativa do Poder Judiciário, conforme se constata das ementas abaixo transcritas:

**"NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS.**

*As autoridades administrativas, incluídas as que julgam litígios fiscais, não têm competência para decidir sobre arguição de inconstitucionalidade das leis, já que, nos termos do art. 102, I, da Constituição Federal, tal competência é do Supremo Tribunal Federal". Acórdão 201-75948.*

**"TAXA SELIC - INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo". Acórdão 108-07513.**



**"NORMAS PROCESSUAIS - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - EXIGÊNCIA DE MULTA - ALEGAÇÃO DE CONFISCO - JUROS DE MORA - APLICAÇÃO DA TAXA SELIC - A declaração de inconstitucionalidade de lei é atribuição exclusiva do Poder Judiciário, conforme previsto nos artigos 97 e 102, I, "a" e III, "b" da Constituição Federal. No julgamento de recurso voluntário fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de lei em vigor. Recurso não conhecido (Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria MF n.º 55/1998, art. 22A, acrescentado pelo art. 5º da Portaria MF n.º 103/2002)". Acórdão 108-07387.**


A Administração Tributária já havia consagrado esse entendimento mediante o Parecer Normativo CST n.º 329, de 1970, que traz em seu texto citação da lavra de Tito Rezende, contida na obra "Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias", de Ruy Barbosa Nogueira - 1965, nos termos que seguem:


*"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão". (g.n.).*

Assim sendo, enquanto os dispositivos que regulam a imposição da cobrança de juros moratórios mediante a aplicação da taxa Selic, quais sejam, o artigo 84, I, da Lei n.º 8.891/1995, o artigo 13 da Lei n.º 9.065/1995, e no artigo 61, § 3º da Lei n.º 9.430/1996, bem como os que regulam a aplicação da multa de ofício, quais sejam, o artigo 10 da Lei Complementar n.º 70/91 e o art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/1996, não forem alterados ou revogados pelo Presidente da República ou declarados inconstitucionais pelo Poder Judiciário, devem ser aplicados pelas autoridades administrativas, tanto lançadoras como julgadoras.

Em face de todo o exposto acima, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2006

  
ODASSI GUERZON FILHO

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CÓPIA COM O ORIGINAL
BRASILIA 01/02/07
 VISTO