



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n° 10425.001385/2002-65
Recurso n° 134.332 Voluntário
Matéria AI - Cofins
Acórdão n° 202-18.997
Sessão de 08 de maio de 2008
Recorrente UNIMED PATOS - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.
Recorrida DRJ em Recife - PE



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

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/09/2002

NORMAS PROCESSUAIS. PRECLUSÃO.

Com a apresentação da impugnação instaura-se a fase litigiosa do processo administrativo, precluindo o direito de o autuado levantar novas teses ou formular novos pedidos em momento posterior, a não ser nos casos previstos no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

**COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATO
COOPERATIVO. ISENÇÃO.**

Ato cooperativo é só aquele praticado entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para consecução dos objetivos sociais.

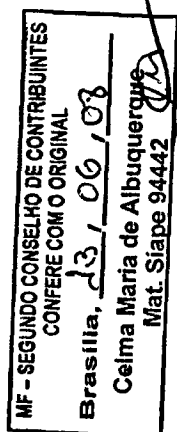
A contratação de terceiros, não associados, para a prestação de serviços hospitalares e auxiliares de diagnóstico e tratamento, tais como serviços laboratoriais, radiológicos e de imagens, constitui ato não cooperativo e sujeita-se à incidência da Cofins.

BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVAS. EXCLUSÕES.

Até 31/01/1999, a Cofins não incidia sobre as receitas decorrentes do ato cooperativo.

A partir de fevereiro de 1999, a teor do disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 8.218/99, todas as receitas das cooperativas passaram a integrar a base de cálculo da contribuição, permitidas as exclusões/deduções previstas na referida lei, na MP nº 2.158-35/2001 e na Lei nº 10.676/2003.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.



JA


U

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

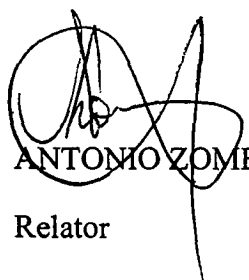
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

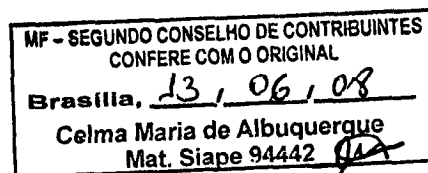
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Esteve presente ao julgamento a Estagiária Gabriela Schiffer, RG nº 12.841- CM-DF.


ANTONIO CARLOS ATULIM

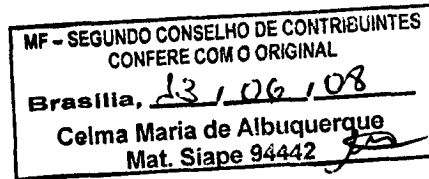
Presidente


ANTONIO ZOMER

Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Domingos de Sá Filho, Antônio Lisboa Cardoso e Maria Teresa Martínez López.



Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de fls. 05/08, lavrado em decorrência da insuficiência de recolhimento da Cofins relativa aos períodos de apuração de janeiro de 1998 a setembro de 2002, do qual a contribuinte teve ciência em 28/11/2002.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 17/32, que as receitas da autuada advêm da comercialização de planos de saúde e são contabilizadas de maneira proporcional aos custos classificados como decorrentes do ato cooperativo ou do ato não-cooperativo.

A fiscalização explica que, até o mês de janeiro de 1999, excluiu da base de cálculo as receitas do ato cooperativo, assim consideradas aquelas registradas contabilmente com "Intercâmbio com Unimed's".

A partir de fevereiro de 1999, com fundamento na Lei nº 9.718/98, todas as receitas foram tributadas, não sendo deduzida nenhuma das exclusões previstas na MP nº 2.158-35/2001, que não seriam aplicáveis às cooperativas de serviço.

Dos valores assim apurados, foram descontadas as importâncias recolhidas pela fiscalizada.

Irresignada, a autuada apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

1 – é sociedade cooperativa singular, constituída nos termos da Lei nº 5.764/71, cujo fim é a prestação de serviços aos seus associados, por meio da agregação, organização e composição de um produto que é levado, em nome dos sócios, aos usuários ou consumidores que, na verdade, são clientes, não da cooperativa, mas dos cooperados, pois os únicos clientes ou usuários da cooperativa são seus próprios associados;

2 – nas demais sociedades, os sócios atuam em nome da pessoa jurídica, enquanto que nas cooperativas, ao contrário, é esta que atua em nome dos associados, sendo por isto que se diz que as cooperativas são sociedades de representação e agem, nas contratações, com características de mandatárias dos cooperados, representando-os coletivamente;

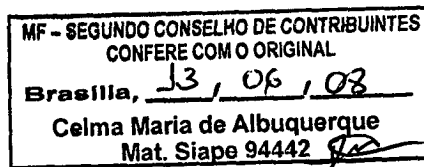
3 – oferece e firma os contratos com os usuários, sempre em nome dos cooperados, recebendo e repassando a estes todo o produto econômico dessas contratações. Nesta modalidade operacional, a cooperativa realiza o denominado ato cooperativo de que trata o art. 79 da Lei nº 5.764/71, que não se confunde com a atividade dos sócios, e não produz qualquer resultado financeiro;

4 – o art. 80 da lei de regência das cooperativas determina que os custos sejam rateados entre os associados, sendo deles as receitas, distribuídas, após a dedução dos custos, segundo o mesmo critério de proporcionalidade;

5 – atos não cooperativos são só aqueles em que a sociedade se utiliza da atividade de profissionais que teriam condições de ser sócios, mas não são;

JA

↓



6 – a revogação da isenção das receitas do ato cooperativo prevista no art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91, pela MP nº 2.037-23, não altera a condição de não incidência da Cofins e do PIS, pois as receitas não lhe pertencem mas aos associados;

7 – as disposições do art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 não podem ser interpretadas literalmente, devendo as exclusões nele previstas ser aplicadas a todos os tipos de cooperativas, pois quando o texto menciona produto, deve este ser entendido como bens ou serviços, em face da regra contida no art. 3º da Lei das Sociedades Cooperativas.

Por fim, requer o arquivamento do processo.

Apreciando o feito, a DRJ em Recife – PE julgou o lançamento totalmente procedente, conforme Acórdão nº 13.823, de 14/11/2005, fls. 383/388, que foi assim ementado:

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

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/09/2002

COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE O FATURAMENTO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incide sobre o faturamento das Sociedades Cooperativas.

Lançamento Procedente”.

No recurso voluntário, a atuada pugna pelo reconhecimento do direito à isenção da Cofins e do PIS sobre a totalidade de suas receitas, com base nas mesmas teses da impugnação, acrescentando o seguinte:

1 – se o ato cooperativo é somente aquele realizado entre os próprios cooperados, numa cooperativa de táxi, por exemplo, só seria ato cooperado a operação em que um cooperado transportasse outro. Mas não é assim; é também ato cooperativo o fornecimento aos associados, pela cooperativa de táxi, de combustível ou pneus, só não merecendo esta caracterização se o fornecimento destes produtos fosse feito para terceiros não associados;

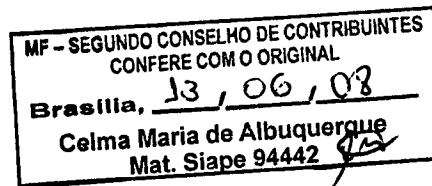
2 - se estes mesmos serviços fossem assumidos pela cooperativa perante não associados, o valor dos custos assim registrados também não estaria sujeito à tributação da Cofins e do PIS, pois caracterizaria encargo e não receita, ou seja, o que o associado paga não é receita da cooperativa mas ressarcimento do custo suportado por esta na contratação com o terceiro não associado. Isto é o que ocorre quando a cooperativa de médicos contrata o fornecimento de serviços auxiliares com hospitais, laboratórios, clínicas radiológicas, etc.;

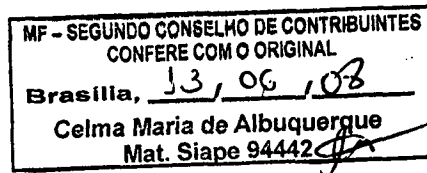
3 - mesmo que a cooperativa necessite contratar com não cooperados, esta prática não desclassifica a entidade, que continua sendo uma cooperativa, como reconhece o STJ e a própria Receita Federal, conforme Parecer Normativo nº 38/80. Desse modo, jamais podem ser considerados como receitas próprias das cooperativas os valores ingressados em decorrência da venda de planos de saúde, como pretende a autoridade fiscal e a decisão recorrida;

4 - as cooperativas são pessoas jurídicas de natureza meramente instrumental, as quais, devido a esta singularidade, não possuem faturamento, o que as retira do alcance das normas instituídas pela Lei nº 9.718/98. No entanto, com a edição da MP nº 1.856-6/99 e alterações posteriores, até a MP nº 2.158-35/2001, consolidou-se o entendimento de que, como entidades sem fins lucrativos que são, as cooperativas devem o PIS sobre a folha de salários e o PIS e a Cofins somente sobre as receitas das operações com não associados. Esta é a conclusão que se deve retirar das disposições do art. 15 da MP nº 2.158-35/2001, c/c a MP nº 66/2001 e Lei nº 11.051/2004, art. 30.

Por fim, manifesta discordância com o elevado valor do auto de infração, dizendo que a ela cumpre impugnar os cálculos efetuados pela fiscalização e defender a necessidade de realização perícia contábil, com o objetivo de apurar com exatidão os faturamentos mensais da recorrente, relativos aos atos não cooperativos, únicos a servir de base de cálculo para as contribuições.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro ANTONIO ZOMER, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para ser admitido, pelo que dele tomo conhecimento.

1 – Da preclusão das teses de defesa levantadas apenas em grau recursal

A recorrente levantou diversas teses novas no recurso voluntário, que só serão apreciadas nos exatos limites da lide instaurada na impugnação. Com efeito, dispõe o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, *verbis*:

“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

[...]

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)


[...]

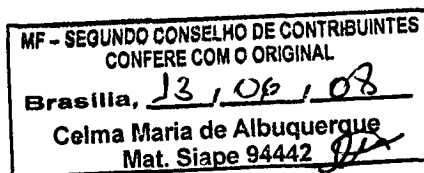
§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)



[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)".

De acordo com as normas processuais supratranscritas, é na impugnação que a lide é demarcada e o processo administrativo propriamente dito tem início, com a instauração do litígio, não se permitindo, a partir daí, a abertura de novas teses de defesa ou a apresentação de novas provas, a não ser nas situações legalmente excepcionadas. A este respeito, Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martínez López¹ asseveram que "a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa as afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha".

As alegações de defesa, embora sejam facultadas ao demandado, constituem-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, se não apresentadas no tempo certo, acarretam para a parte conseqüências gravosas, dentre elas a perda do direito de fazê-lo posteriormente, pois, opera-se, no caso, o fenômeno da preclusão, isto porque o processo é um caminhar para a frente, não se admitindo, em regra, ressuscitar questões já ultrapassadas em fases anteriores.

Nos termos do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), supratranscrito, só é lícito deduzir novas alegações em supressão de instância quando: 1) relativas a direito superveniente; 2) competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou 3) por expressa autorização legal.

À vista do disposto no inciso IV do art 16 do PAF, precluso está, também, o pedido de perícia apresentado somente em grau recursal, o qual não deve ser conhecido por este Colegiado, até porque versa apenas sobre matéria de defesa, ou seja, requer que se efetue a separação das receitas que considera como oriundas do ato não-cooperativo, coisa que só a ela compete fazer. Isto porque o Fisco já efetuou esta separação segundo o seu entendimento, descrito no Termo de Verificação Fiscal, até o fato gerador de janeiro de 1999, tributando a totalidade das receitas a partir desta data, com base na Lei nº 9.718/98 e na MP nº 2.158-35/2001.

2 - Da tributação das receitas da Unimed

No tocante ao mérito, a primeira questão a ser analisada diz respeito à possibilidade de tributação do que as Unimeds chamam de ato cooperativo auxiliar (serviços hospitalares e auxiliares de diagnóstico e tratamento, tais como serviços laboratoriais, radiológicos e de imagens).

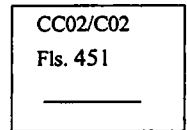
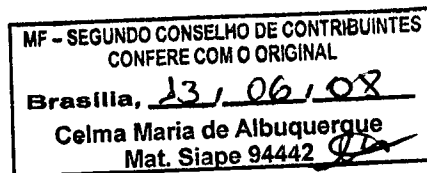
A fiscalizada comercializa, por meio de planos de saúde, além dos serviços dos médicos cooperados, outros serviços prestados por terceiros não cooperados, principalmente hospitais e laboratórios, que não se caracterizam como atos cooperativos, tal como definidos no art. 79 da Lei nº 5.764/71.

Na vigência da Lei Complementar nº 70/91, o inciso I do art. 6º isentava do pagamento da Cofins as sociedades cooperativas que observassem o disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades.

¹ *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67.*

A

J



Assim, para os fatos geradores ocorridos até o mês de janeiro de 1999, o Fisco excluiu da base de cálculo tributada as receitas do ato cooperativo, assim consideradas aquelas registradas contabilmente como "Intercâmbio com Unimed's". Nenhuma outra receita oriunda desta atividade foi apresentada pela autuada durante o procedimento fiscal e nem mesmo em sede de impugnação. Assim, não há reparo a se fazer quanto a esta parte.

A partir de fevereiro de 1999, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, todas as receitas das Unimed's passaram a compor a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Na vigência da Lei Complementar nº 70/91, o inciso I do art. 6º isentava do pagamento da Cofins as sociedades cooperativas que observassem o disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades. Todavia, a Medida Provisória nº 1.858-6, em seu art. 23, inciso II, "a", revogou expressamente, a partir de 30/06/1999, a referida isenção.

As alegações da autuada de que os serviços prestados por não-cooperados caracterizam-se como atos cooperativos porque são indispensáveis, essenciais e intimamente atrelados ao próprio atendimento ao paciente, esbarram nas determinações claras da Lei nº 5.764/71, que, em seus arts. 3º e 79, assim dispõe:

"Art. 3º - Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

[...]

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

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

Alega a recorrente que sem a prestação dos serviços auxiliares por parte da cooperativa, o exercício da atividade médica pelos seus associados tornar-se-ia impraticável. Entretanto, a lei diz que ato cooperativo é só aquele praticado entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para consecução dos objetivos sociais. Assim, não pode a recorrente distorcer o ditame legal, para classificar como ato cooperativo todo aquele necessário à consecução dos seus objetivos sociais, porque não é isto que dispôs o texto legal.

Portanto, para a caracterização de um ato como cooperativo não basta que ele seja realizado em atendimento ao objetivo social da entidade. É preciso, antes de tudo, que seja praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas. Nas cooperativas de trabalho médico, os atos cooperativos são somente aqueles serviços médicos prestados pelos associados aos usuários, por intermédio da cooperativa.

Quem adquire um plano de saúde objetiva receber a cobertura geral de qualquer serviço relativo à saúde física e mental sua e de seus dependentes, o que engloba serviços

médicos, como consulta e exames clínicos; hospitalares, como internação e cirurgia; ambulatoriais, como pronto-socorro e pequenas intervenções cirúrgicas, etc., além dos serviços de outros profissionais de saúde, como protéticos, ortopedistas, fisioterapeutas, etc.

Enfim, o que se objetiva com um plano de saúde é, mediante um pagamento mensal, cobrir os custos de todo e qualquer procedimento necessário à preservação da saúde do adquirente e de sua família, dentro dos limites contratados.

No caso da interessada, a receita da contratação que faz com os adquirentes dos planos de saúde não é repassada diretamente aos associados, sendo, pois, absurda a alegação de que o valor global dos pagamentos mensais efetuados pelos usuários dos planos de saúde seja receita de atos cooperados. Esta receita, oriunda dos pagamentos mensais efetuados pelos usuários do plano de saúde, não pertence aos médicos, mas à cooperativa, diferentemente daquela paga pelo serviço que o médico presta ao seu paciente.

Ademais, quando a cooperativa contrata serviços de terceiros para atender aos clientes dos planos de saúde, retira de suas receitas os recursos para custeio do serviço, o que representa, sem a menor sombra de dúvida, um ato mercantil. Neste momento, o médico associado fica de fora do ato praticado pela cooperativa. O serviço custeado pela cooperativa ao cliente passa a ter fundamento diverso do prestado pelo associado, pois diz respeito apenas ao cumprimento do contrato realizado entre a cooperativa e o cliente do plano de saúde.

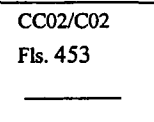
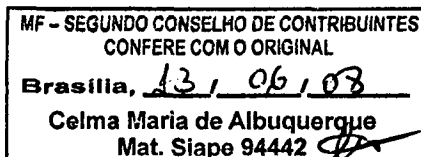
Este entendimento já está pacificado na jurisprudência do Primeiro e do Segundo Conselhos de Contribuintes, como demonstram as ementas abaixo transcritas:

“SOCIEDADE COOPERATIVA - Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. Nas cooperativas de trabalho médico, em que a cooperativa se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como exames laboratoriais e exames complementares de diagnose e terapia, diárias hospitalares, etc., esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos, devendo, seus resultados, ser submetidos à tributação.” (Acórdão nº 101-93.044, Rel. Sandra Maria Faroni)

“COFINS - A finalidade das cooperativas restringe-se à prática de atos cooperativos, conforme artigo 79 da Lei nr. 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.” (Acórdão nº 202-10.887, Rel. Maria Teresa M. López)

“COFINS. [...] ATOS NÃO-COOPERATIVOS. Considera-se atos não cooperativos os contratos de plano de saúde e aqueles praticados com terceiros não associados, embora objetivem atendimentos sociais e a finalidade da sociedade cooperativa, por faltar-lhes o requisito básico de estar em ambos os lados da relação negocial, a cooperativa e seus associados, para consecução dos seus objetivos.” (Acórdão nº 202-14.840, Rel. Nayra Bastos Manatta)

A mesma definição de ato cooperativo foi dada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em 17/02/2004, conforme se pode ver na ementa do Acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial nº 237.348/SC, abaixo transcrita:



“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.” (Relator Ministro Castro Meira, DJU de 17/02/2004, 2ª Turma).

No mesmo sentido, cita-se, ainda, a ementa do acórdão proferido pelo TRF da 1ª Região no julgamento da Apelação Civil nº 2001.33.00.007772-0/BA, na qual ficou textualmente registrado que incide a tributação sobre o que a recorrente chama de ato cooperativo auxiliar, nos seguintes termos:

“TRIBUTÁRIO. UNIMED. ANULAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO. ATO COOPERATIVO. LEI Nº 5.764/71. PROVA PERICIAL.

I - 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 (artigo 79 da Lei nº 5.764/71). O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

II - Os atos celebrados pela Unimed com pessoas físicas ou jurídicas, não associadas, e denominados de ‘atos cooperativos auxiliares’, não podem ser considerados atos cooperativos para efeitos jurídicos e tributários.

III. Apelação não provida.”

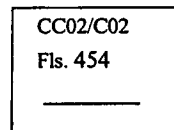
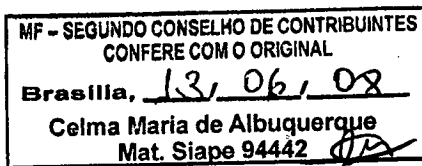
A partir do mês de novembro de 1999, a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins devidas pelas sociedades cooperativas passou a ser apurada de acordo com o disposto nos arts. 15 e 16 da Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, *verbis*:

“Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º [contribuição com base no faturamento] e 3º [definição de faturamento] da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.



§ 2º As operações referidas no parágrafo anterior serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do adquirente, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Art. 16. Para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, na forma do § 1º do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, relativamente às receitas decorrentes de operações praticadas com não-associados, aplica-se o disposto no artigo anterior.”

Posteriormente, com a edição das MPs nºs 1.858-9/99 (atual MP nº 2.158-35/2001), o disciplinamento da matéria foi aprimorado, segundo a forma que hoje prevalece, *verbis*:

“Art. 15. (...)

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13 (sobre folha de salário);

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.”

Contados os 90 dias previstos no § 6º do art. 195 da CF, as alterações introduzidas pela MP nº 1.858-7/99 passaram a ser aplicadas a partir de 01/11/99, nisto concordando a Receita Federal, conforme disposto no Ato Declaratório Normativo SRF nº 88, de 17/11/99.

Estas exclusões, no entanto, dadas as suas características, só se aplicam às cooperativas de produção agropecuária, não havendo método interpretativo que permita a sua aplicação às demais cooperativas.

As deduções permitidas às cooperativas em geral foram consolidadas pelos arts. 10 e 17, *caput* e § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 635/2006, *verbis*:

“Art. 10. As sociedades cooperativas em geral, além do disposto no art. 9º, podem deduzir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o valor das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, destinadas à constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971.

§ 1º É vedado deduzir da base de cálculo das contribuições de que trata o caput os valores destinados à formação de outros fundos, inclusive rotativos, ainda que com fins específicos e independentemente do objeto da sociedade cooperativa.

[..]

Das exclusões e deduções da base de cálculo das cooperativas de médicos

Art. 17. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de médicos que operem plano de assistência à saúde, pode ser ajustada, além do disposto nos arts. 9º e 10, pela:

I - exclusão dos valores glosados em faturas emitidas contra planos de saúde;

II - dedução dos valores das co-responsabilidades cedidas;

III - dedução das contraprestações pecuniárias destinadas à constituição de provisões técnicas; e

IV - dedução do valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

§ 1º As glosas dos valores, de que trata o inciso I do caput, devem ser decorrentes de auditoria médica dos convênios e planos de saúde nas faturas, em razão da prestação de serviços e de fornecimento de materiais aos seus conveniados.

§ 2º As disposições dos incisos II a IV do caput aplicam-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de dezembro de 2001.”

As deduções previstas no art. 10 aplicam-se a partir do mês de novembro de 1999, conforme disposto no § 3º do art. 1º da Lei nº 10.676/2003. As deduções referidas no art. 9º da instrução normativa, a seu turno, são as seguintes:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 13, 06, 08 Celma Maria de Albuquerque Mat. Siape 94442
--

CC02/C02 Fls. 456

"Art. 9º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas, pode ser ajustada pela exclusão:

I - das vendas canceladas;

II - dos descontos incondicionais concedidos;

III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), quando cobrado do vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;

V - das reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas;

*VI - das receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente; e
VII - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP)."*

Todas as deduções/exclusões apresentadas pela autuada durante o procedimento fiscal foram levadas em conta pela fiscalização, de modo que não há qualquer irregularidade na determinação das bases de cálculo tributadas, com relação a este pormenor.

3 – Das demais alegações da defesa

Diz a recorrente que firma contratos com os usuários dos planos de saúde sempre em nome dos cooperados, recebendo e repassando a estes todo o produto econômico destas contratações. Já se viu neste voto que não é assim que funciona a comercialização de planos de saúde. Um cliente pode adquirir o plano e nem se utilizar dos serviços contratados. De que cooperado seria esta receita, senão da própria cooperativa? É claro que a receita auferida com a venda de planos de saúde não tem vinculação direta com o médico cooperado, o qual só recebe pelo atendimento que faz aos contratantes dos serviços da cooperativa.

Alega a recorrente que o art. 80 da lei de regência das cooperativas determina que os custos sejam rateados entre os associados, critério que deve, também, ser aplicado às receitas das cooperativas. Diz, ainda, que ato não cooperativo é só aquele em que a sociedade se utiliza da atividade de profissionais que teriam condições de ser sócios, mas optaram por não sê-lo. A Lei nº 5.764/71 dispôs, nos arts. 85, 86 e 87, *verbis*:

"Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

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.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do 'Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social' e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos."

A prática das operações previstas nos arts. 85 e 86 supratranscritos, desde que necessários ao atendimento dos seus objetivos sociais, não desnatura a cooperativa, porém qualquer que seja a atividade desenvolvida com não associados, a receita delas proveniente deve ser contabilizada em separado, a fim de possibilitar o cálculo dos tributos. Não há aqui qualquer espaço para a interpretação pretendida pela recorrente, de que todo ato praticado pela cooperativa que possibilite o exercício da atividade fim do seu associado é ato cooperativo.

No caso da cooperativa de taxista, mencionada pela recorrente, todo ato realizado entre a cooperativa e qualquer associado é ato cooperativo, não o sendo aquele em que a cooperativa contrata com terceiros o fornecimento de combustíveis ou pneus, pois que o art. 85 da Lei nº 5.764/71 é claro ao classificar esta operação como ato não cooperativo. Da mesma forma, é ato não cooperativo a contratação, pela cooperativa de médicos, de serviços auxiliares com hospitais, laboratórios, clínicas radiológicas, etc.

Diz a recorrente que, auferindo apenas receita dos associados, não possui faturamento. Assim, a revogação do inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, feita pela MP nº 2.037-23/1999, não teria o condão de alterar a condição de não contribuinte da Cofins e do PIS-Faturamento, com relação ao ato cooperativo, pois a questão é de não-incidência e não de isenção.

A defesa desta tese passa pelo exame da constitucionalidade da Lei nº 9.718/98 e da Medida Provisória nº 1.858-6/99 e reedições, até culminar na MP nº 2.158-35/2001, matéria que não compete a este Colegiado apreciar, conforme dispõe a Súmula nº 2 deste Segundo Conselho de Contribuintes, *verbis*:

"O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária."

Por fim, aduz a recorrente que, com a edição da MP nº 1.856-6/99 e alterações posteriores, até a MP nº 2.158-35/2001, consolidou-se o entendimento de que as cooperativas são contribuintes do PIS sobre a folha de salários, devendo pagar o PIS-Faturamento e a Cofins somente sobre as receitas das operações com não associados, retirando esta conclusão da leitura do art. 30 da Lei nº 11.051/2004, *verbis*:

"Art. 30. As sociedades cooperativas de crédito, na apuração dos valores devidos a título de Cofins e PIS - Faturamento, poderão excluir da base de cálculo os ingressos do ato cooperativo, aplicando-se, no que couber, o disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-

35, de 24 de agosto de 2001, e demais normas relativas às cooperativas de produção agropecuária e de infra-estrutura.”

É certo que esta lei permitiu às cooperativas de crédito a exclusão, da base de cálculo do PIS e da Cofins, dos ingressos do ato cooperativo, bem como, no que couber, as deduções previstas para as cooperativas agropecuárias. Entretanto, a referida lei não estendeu o tratamento diferenciado às cooperativas de médicos, de forma que não vejo como a norma pode beneficiar a recorrente.

Ademais, em relação ao fato de que uma lei de 2004 permita a exclusão dos ingressos do ato cooperativo somente às cooperativas de crédito pode-se concluir, contrariamente ao que alega a recorrente, que: primeiro, as receitas do ato cooperativo integram a base de cálculo do PIS e da Cofins de todas as cooperativas, inclusive das de crédito; e, segundo, as receitas do ato cooperativo das demais cooperativas continuam sendo tributadas pelas referidas contribuições, mesmo depois da edição da Lei nº 11.051/2004.

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de maio de 2008.


ANTONIO ZOMER

