



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo n°	10425.001880/2002-74
Recurso n°	133.457 Voluntário
Matéria	ATO COOPERATIVO; COFINS; ISENÇÃO
Acórdão n°	204-03.039
Sessão de	12 de fevereiro de 2008
Recorrente	UNIMED CAJAZEIRAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida	DRJ - Recife/PE

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
 Publicado no Diário Oficial da União
 de 12 / 06 / 08
 Rubrica

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
 CONFERE COM O ORIGINAL
 Brasília, 28 / 05 / 08
 Maria Luzimar Novais
 Mat. Sispel 91641

Assunto: Contribuição para o Financiamento da
 Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/1998 a 30/09/2002

Ementa: COFINS. A finalidade das cooperativas restringe-se à prática de atos cooperativos, conforme artigo 79 da Lei n.º 5.764/71. Não são atos cooperativos os praticados com pessoas físicas ou jurídicas não associadas (não cooperados) e, portanto, devida a contribuição normal e geral de suas receitas.

Recurso Voluntário Negado

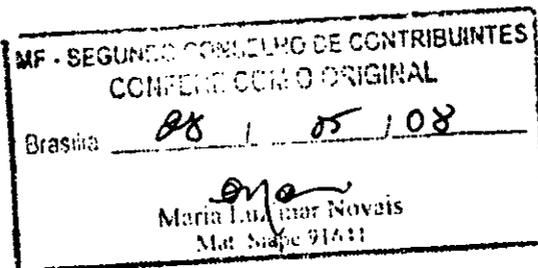
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quarta câmara do segundo conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Henrique Pinheiro Torres
 Henrique Pinheiro Torres
 Presidente

Leonardo Siade Manzan
 Leonardo Siade Manzan
 Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente), Airton Adelar Hack e Sílvia de Brito Oliveira.



Relatório

Por bem retratar os fatos objeto do presente litígio, adoto e passo a transcrever o relatório da DRJ no Recife/PE, *ipsis literis*:

"Contra a empresa acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 05 a 07 do presente processo, para exigência do crédito tributário referente aos períodos de outubro de 1998 a setembro de 2002, adiante especificado:

Valores em Reais

<Tabela do Word>

De acordo com o autuante, o referido Auto é decorrente da falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, conforme descrito às fls. 06/07 e no Relatório de Trabalho Fiscal de fls. 15 a 26.

Inconformada com a autuação, a contribuinte, através do seu Diretor Presidente, apresentou a impugnação de fls. 146 a 157, à qual anexou as cópias de fls. 158 a 181, onde requer o arquivo do processo, alegando, em síntese, que:

- desclassificaram o procedimento contábil adotado pela autuada e o reclassificaram, de modo a lançar como atos não cooperativos todas as atividades de seus médicos cooperados nos atendimentos aos usuários, lastreando-se em acórdãos do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e no Parecer Normativo CST n.º 38/80;

- está enquadrada como sociedade cooperativa nos termos da Lei das Sociedades Cooperativas (Lei Federal n.º 5.764/71), classificada como cooperativa singular, formada por profissionais de medicina em número mínimo de vinte, que resolveram congregar sua atuação econômica individual para a realização de atividades que transcendam a condição física de cada um, integrando o tipo no disposto no art. 6º, inciso I, da referida Lei;

- além de citar vários artigos da Lei n.º 5.764/71, aborda aspectos de incidência e exclusões, citando o revogado art. 6º, I, da Lei Complementar n.º 70/91, a Medida Provisória n.º 1.858/1999 (2.037) - art. 15 e a Instrução Normativa n.º 145/99;

- não está obrigada a efetuar o recolhimento do PIS/Cofins relativamente às operações provenientes do objeto econômico dos seus associados, sendo certo que sua obrigação está restrita aos ganhos de seus empregados (folhas de pagamento), o que vem sendo cumprido fielmente;

- a prestação de serviço da cooperativa beneficia exclusivamente seus associados, inexistindo qualquer resultado ou remuneração pela sua realização;

- sua atividade é exclusivamente instrumental, sendo certo que os interesses são sempre dos sócios, inexistindo a figura da sociedade (pessoa jurídica) destacada de seus associados;

- dentro dos seus demonstrativos contábeis, a arrecadação realizada pela cooperativa transita exclusivamente na conta do patrimônio líquido, a fim de ser distribuída ao cooperado (art. 4º, inciso VII, da Lei nº 5.764/71), inexistindo receita no sentido jurídico e econômico do termo.

Dentre os argumentos da defesa são inseridos textos da legislação e da doutrina, sobre o assunto abordado”.

A DRJ no Recife/PE considerou procedente o lançamento em decisão assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/1998 a 30/09/2002

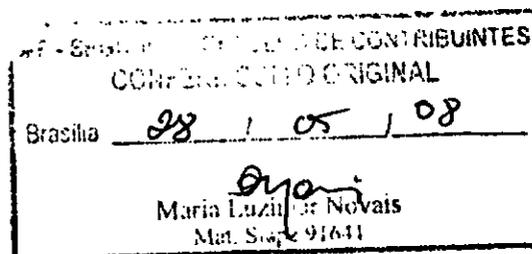
Ementa: COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE O FATURAMENTO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO.

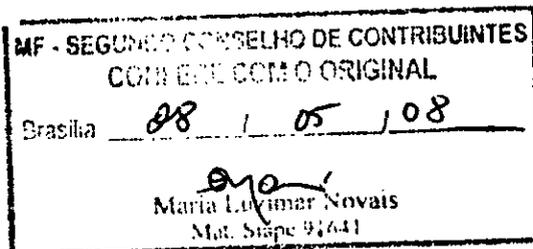
A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incide sobre o faturamento das Sociedades Cooperativas.

Lançamento Procedente

Irresignada com a decisão de Primeira Instância, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário a este Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes, reiterando os termos de sua peça impugnatória.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro LEONARDO SIADE MANZAN, Relator

O presente recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento e passo à sua análise.

Consoante relato supra, trata-se de Auto de Infração que constituiu crédito tributário referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, Cofins, por ausência de recolhimento por parte da contribuinte.

Compulsando-se os autos, verifica-se no Relatório de Trabalho Fiscal (fl. 15) que a principal fonte de receita da Cooperativa em epígrafe é a venda de planos de saúde. As outras receitas (financeiras e receitas diversas) são de menor vulto.

Há, ainda, outra receita significativa oriunda da Câmara de Compensação Regional, isto é, um acerto de contas entre as várias Unimed's do país decorrente do atendimento médico que seus cooperados fazem a clientes de outras Unimed's.

Assim, entende a Unimed que suas receitas, seja com a venda de planos de saúde, sejam oriundas da Câmara de Compensação, ou ainda de aplicações financeiras e serviços prestados, não devem ser oferecidas à tributação do PIS e da Cofins.

Mister ressaltar que a própria fiscalização considerou as receitas oriundas da Câmara de Compensação como ato cooperativo. Portanto, somente houve tributação dessas receitas a partir de fevereiro de 1999.

As receitas de aplicações financeiras e outros serviços prestados não foram objurgadas nas presentes razões recursais, razão pela qual estão preclusas tais matérias.

Resta-nos, por conseguinte, analisar a receita de comercialização de planos de saúde e as exclusões da base de cálculo da Cofins permitidas pela legislação vigente.

É necessária uma pequena digressão pela matéria a fim de viabilizar um perfeito deslinde da presente controvérsia.

O tema já foi bastante discutido nesta seara administrativa, resultando em inúmeros julgados deste Colegiado e na expedição de atos normativos por parte da Administração Tributária Federal, dentre eles o Parecer Normativo CST n.º 38/80, publicado no DOU de 05.11.1980.

As Sociedades Cooperativas foram regulamentadas, de início, pela Lei n.º 5.764, de 16 de dezembro de 1971, a qual define a política nacional de cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências.

Nos artigos 3º e 4º encontram-se a definição e as características das declinadas Sociedades. Assim dispõem tais dispositivos:

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. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência,

constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;

II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;

III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;

IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;

V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;

VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembleia Geral baseado no número de associados e não no capital;

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembleia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;

X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;

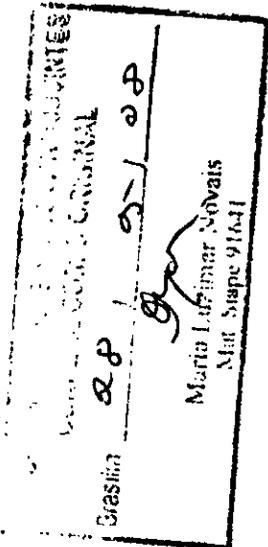
XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços. (Grifou-se).

Pelos dispositivos legais transcritos, vê-se que as Cooperativas são Sociedades de pessoas, constituídas *intuitu personae*, e não *intuitu pecuniare*, como as Sociedades de capital. Isto é, os valores humanos se sobressaem frente ao capital.

Não é por outro motivo que os valores distribuídos aos associados/cooperados o são na proporção de participação do associado/cooperado nas operações com a Cooperativa, e não em proporção do capital.

Waldirio Bulgarelli (*Sociedades Comerciais*. São Paulo: Atlas, 1989) ensina, de forma esclarecedora, como de praxe, as características dessas Sociedades:

"Nas sociedades cooperativas, como já pusemos em relevo, a 'affectio societatis' está em função do 'intuitu personae', já que a sociedade gira em torno das pessoas que a compõem; tanto que a participação do associado é 'dupla': como 'associado' e como 'cliente', ou seja, como usuário dos serviços da sociedade, e a sua estrutura é plenamente democrática, sendo a contribuição patrimonial limitada e até inexistente, em muitos casos, como nas cooperativas em que não há



A handwritten mark or signature in the bottom right corner of the page, consisting of a stylized, cursive-like scribble.

capital social. Desta forma ... os sócios prestam 'contribuição-patrimonial-limitada ou ilimitada e contribuição pessoal-máxima'".

Dentro desse especial contexto das Cooperativas, preconizado pela própria Constituição Federal em seu art. 174, § 2º, o qual recepcionou a Lei n.º 5.764/71, é que decorre o conceito de 'ato cooperativo', senão vejamos o que diz o art. 79 da referida lei:

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.

Nota-se, pela redação do artigo transcrito, a tão propagada característica da dupla qualidade, onde os associados fazem parte de uma dupla realidade jurídica: são sócios e usuários de suas atividades ao mesmo tempo.

Portanto, por expressa disposição legal, apenas são atos cooperativos aqueles realizados dentro do círculo formado pelas Cooperativas e seus associados. São, pois, atos *interna corporis*.

Por conseguinte, como se vê, há uma grande diferença entre tais atos cooperativos e os atos mercantis, estes últimos remunerados pelo preço do serviço prestado à Cooperativa, enquanto os primeiros são reembolsados no futuro, através do retorno das sobras líquidas, retorno a ele devido porque ele entregou seus serviços sem preço aos cooperados.

É esclarecedor o voto da Ilustre Conselheira Maria Teresa Martinez López no voto condutor do Acórdão n.º 202-10.887, de 03 de fevereiro de 1998, razão pela qual transcrevo, como a devida vênia, alguns excertos que considero principais:

"Assim, embora o parágrafo único do artigo 80 da citada lei admita que as despesas gerais sejam divididas em partes iguais entre os associados, impõe o rateio proporcional das sobras negativas apenas entre os associados que tenham se utilizado dos serviços da cooperativa, o que equivale a confirmar a regra de que os resultados são transferidos aos cooperados na proporção de seus serviços realizados. E, caso ocorram prejuízos, não sendo cobertos pelo fundo de reserva, também serão suportados pelos cooperados "mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos..." (artigo 89).

Dispõe o artigo 86 da Lei n.º 5.764/71, anteriormente transcrito, que: "as cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados (não cooperados), desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam em conformidade com a presente lei." À vista da definição de cooperativa, como prestadora de serviços aos cooperados, serviços estes consistentes essencialmente em vender os produtos ou mercadorias dos mesmos quando for o caso de cooperativas de venda, ou de serviços, nas outras, importa em concluir que quando a entidade realiza atos mercantis com não associados não está prestando serviço típico de cooperativa, e seus atos com estes, terceiros, jamais serão atos cooperativos, mas simplesmente atos comuns de comércio. Por isso, tais atos precisam estar autorizados em lei, como estão os referidos no artigo 85 (cooperativas agropecuárias e de pesca)." (Grifou-se).

Continua a Ilustre Conselheira citando a Resolução CNC n.º 01, de 04 de setembro de 1972, a qual dispõe sobre as operações das Cooperativas com não associados:

"I. A Cooperativa interessada na execução das operações previstas nos artigos 85 e 86 da Lei n.º 5.764, de 16.12.1971, deverá optar entre realizá-las em bases que não superam 30% (trinta por cento) ou 100% (cem por cento) do maior montante das transações nos últimos exercícios:

II. Na primeira hipótese, a opção deverá ser comunicada à Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Cooperativismo, juntando-se, na oportunidade, a seguinte documentação:... c) cópia da comunicação expedida à Delegacia da Receita Federal, assinalando a decisão de operar com terceiros, nos termos da Lei n.º 5.764/71 e desta Resolução.

III. Na segunda hipótese, a Cooperativa, para por em prática a opção..."

Ressalte-se que a própria Lei n.º 5.764/71, em seu artigo 111, dispõe que serão considerados com renda tributável os resultados positivos obtidos pelas Cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88. Vejamos a transcrição deste artigo:

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.

Retornando ao voto da Conselheira supra citada:

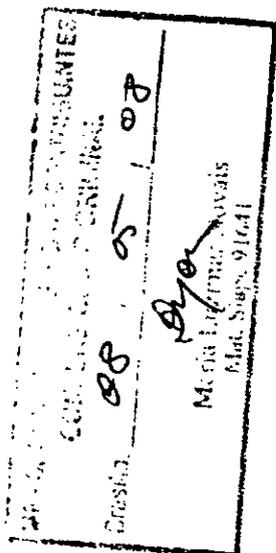
"E relevante é a regra estabelecida pelo artigo 87, no sentido de que os resultados obtidos nos atos dos quais os cooperados participam, ou seja, naqueles atos mercantis com não-cooperados, geradores de receitas, devem ser levados para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, e não para os resultados gerais da cooperativa. É que, se fossem para os resultados gerais, acarretariam retorno das sobras líquidas. É certo que os valores creditados ao discriminado fundo não vão para a disponibilidade dos cooperados, não apenas por não gerarem sobras, mas porque o artigo 28 da citada lei assim o estabelece, ou seja:

Art. 28. As cooperativas são obrigadas a constituir:

(...)

II - Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras líquidas apuradas no exercício.

Assim, verifica-se que os atos cooperativos geram resultados que vão retornar aos cooperados através das sobras líquidas, porque, através deles, e por meio da cooperativa, foram vendidos os serviços dos cooperados. São os cooperados que obtiveram o direito aos resultados assim gerados em proveito comum através da cooperativa. No entanto, quando não há ato cooperado como no caso presente, e sim atos mercantis com terceiros (clientes) geradores de receitas, os resultados pertencem à cooperativa, e não aos cooperados, tendo as destinações sociais que o artigo 28 prescreve". (Grifamos).



No início deste voto, citei o Parecer Normativo CST n.º 38/80, específico para as Sociedades Cooperativas de Trabalho Médico. Assim dispõe o referido Parecer:

“Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com: a) diárias e serviços hospitalares; b) serviços de laboratórios; c) serviços odontológicos; d) medicamentos; e e) outros serviços especializados ou 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 modalidade contratual com traços de seguro-saúde”.

Por conseguinte, as principais receitas obtidas pela contribuinte em tela, vendas de planos de saúde, com pagamentos mensais não discriminativos, independentemente da utilização do serviço, não se enquadram no conceito legal de ato cooperativo e, por via de consequência, não fazem jus à isenção estabelecida pelo art. 6º, I, da Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991, por não observância da Lei n.º 5.764/71.

Quanto às exclusões da base de cálculo da Cofins

Quanto a este último ponto a ser analisado nos presente autos, entendo que também não assiste razão à contribuinte.

É que as exclusões da base de cálculo da Cofins, previstas no art. 15 da MP n.º 1.858-7, de 29.07.1999, e modificadas pela legislação ulterior, são exclusões específicas para as Cooperativas de produtos, bens e mercadorias.

Devido às inúmeras reedições da Medida Provisória supra declinada, a Receita Federal editou a IN SRF n.º 145, de 09 de dezembro de 1999, que assim dispôs:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas sociedades cooperativas, serão calculadas com base no seu faturamento mensal, observado o disposto nos arts. 3º e 6º.

Art. 2º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta mensal da sociedade cooperativa.

Parágrafo único. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela sociedade cooperativa, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Exclusão da Base de Cálculo

Art. 3º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições referidas no art. 1º poderão ser excluídos da receita bruta mensal os valores correspondentes a:

I - vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestações de

88 05 of
2026

Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, quando cobrados do vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;II - reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas;III - receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente;IV - repasses aos associados, decorrentes da comercialização de produtos no mercado interno por eles entregues à cooperativa;V - receitas de venda de bens e mercadorias a associados;VI - receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;VII - receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;VIII - receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.IX - "Sobras Líquidas" apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, após a destinação para constituição da Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES) e para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES) previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, efetivamente distribuídas.

§ 1º Os adiantamentos efetuados aos associados, relativos a produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.

§ 2º Para os fins do disposto no inciso V, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos.

Como se vê, comprovando o que já foi dito acima, as exclusões alegadas pela contribuinte, dos incisos IV e V do art. 3º, referem-se exclusivamente a produtos, bens e mercadorias, não abrangendo qualquer espécie de serviço.

Sendo a Unimed uma Cooperativa de Trabalho, não faz jus às exclusões em análise.

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de negar provimento ao presente Recurso Voluntário pelas razões acima expendidas.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 12 de fevereiro de 2008.

LEONARDO SLADE MANZAN

MF - SEGURANÇA SOCIAL - CONTRIBuintES
COOPERATIVA DE TRABALHO
Brasília, 28 / 05 / 08
Maria Luzimar Novais Mat. Supl. 91641