



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : **10660.000708/99-45**

Acórdão : **203-06.978**

Sessão : 05 dezembro de 2000

Recurso : **115.075**

Recorrente : **UNIMED VARGINHA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO**

Recorrida : **DRJ em Juiz de Fora - MG**

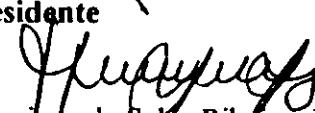
**COFINS – COOPERATIVA - ISENÇÃO** - Apenas os atos praticados com os cooperados é que estão fora do campo de incidência da Contribuição. A aquisição de bens ou serviços junto a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas não cooperadas, visando atender obrigações contratuais previamente assumidas pela cooperativa, quando esses bens ou serviços deveriam ser produzidos pelos próprios cooperados, não possui as características que o benefício fiscal pretendeu alcançar, tampouco deve ser classificada como despesas administrativas ou operacionais da entidade. **Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **UNIMED VARGINHA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Daniel Correa Homem de Carvalho (Relator), Antonio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2000

  
Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

  
Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo e Lina Maria Vieira.

Imp/cf/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10660.000708/99-45

Acórdão : 203-06.978

Recurso : 115.075

Recorrente : UNIMED VARGINHA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

## RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em decorrência da falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, no período compreendido entre janeiro/94 e dezembro/98.

Em sua peça impugnatória, alegou a Recorrente que se trata de sociedade cooperativa a qual conta com tratamento tributário diferenciado, sendo suas atividades não tributáveis, e que o procedimento adotado pela autoridade fiscal ao considerar as receitas oriundas dos serviços de laboratório como tributável, está equivocado.

A Decisão Recorrida de fls. 84/87 restou assim ementada:

“Ementa: BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. Incluem-se na base de cálculo da contribuição todas as receitas não oriundas da prática de atos cooperativos.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Ainda irresignada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 93/95, repisando os argumentos da peça impugnatória.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

190

Processo : 10660.000708/99-45

Acórdão : 203-06.978

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
DANIEL CORREA HOMEM DE CARVALHO**

**Conheço do recurso, por tempestivo.**

No mérito, a matéria discutida nos autos já é conhecida por este Colegiado, que já se pronunciou no sentido de que os atos praticados pela Recorrente não têm fins lucrativos, não implicando operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto, distinguindo-se, portanto, das sociedades mercantis.

Isto porque a Recorrente é cooperativa, instituída nos termos da Lei nº 5.764/71, formada por profissionais a ela associados e que prestam serviços de assistência médica ao público, não sendo ela, assim, prestadora de serviços, mas, sim, os médicos de seu quadro.

Dispõe o art. 6º, inciso I, da Lei Complementar nº 70/91, que as sociedades cooperativas que observem o disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades, são isentas da COFINS.

Desta forma, sendo a Recorrente sociedade que pratica atos que lhe são próprios, ou melhor, realizando a Recorrente operações sem auferir renda própria, não produzindo lucros, pois que decorrente de seus objetivos sociais e pertencendo aos cooperados, não resta configurada a hipótese de incidência da COFINS.

Por isso que, aqui, adoto como minhas as razões de decidir do eminente Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, proferido no Acórdão nº 203-05.185, de interesse da própria Recorrente:

*"No mérito, cabe ressaltar, desde logo, que a base de cálculo da Contribuição instituída pela Lei Complementar nº 70/91, é o faturamento, assim entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços, e serviços de qualquer natureza.*

*Toda a questão tem por fulcro a discussão de se o pagamento efetuado pela Recorrente a terceiros, portanto, despesa da mesma, pode ser objeto de incidência tributária cujo fato gerador é a obtenção de receita, e não realização de despesa.*



Processo : 10660.000708/99-45  
Acórdão : 203-06.978

.....

*De fato, os serviços da Recorrente não são prestados aos seus sócios cooperados, nem por eles requeridos. Fica claro que a Autoridade entendeu que o seu cliente da cooperativa é seu cooperado.*

*Sociedades cooperativas são constituidas por três modalidades, a saber:*

- 1- cooperativa de fornecimento de bens e serviços;
- 2- cooperativa de consumo; e
- 3- cooperativa mista.

*Na primeira, o esforço coletivo dos prestadores de serviço ou produtores de bens é que constituem o objeto da sociedade cooperativa. Neste caso, os clientes, ou seja, aqueles que obtêm os serviços e os bens ofertados pela cooperativa, não são cooperados, são meros clientes, sendo este o caso da Recorrente.*

*Na segunda, o esforço coletivo objetiva o consumo de bens, sendo esse o objeto da sociedade cooperativa. Neste caso, os cooperados são ao mesmo tempo fornecedores de capital e clientes da cooperada.*

*Na terceira, as duas situações acima mencionadas ocorrem simultaneamente, fato comum no ambiente das cooperativas agrícolas, onde os cooperados, além de reunirem para ofertar produto de terceiros, desde que destinados a cumprir obrigações contratuais com seus clientes.*

.....

*A aquisição de bens ou produtos de terceiros, sem dúvida, constitui despesa para a cooperativa. Contudo, se a cooperativa vende especificamente esses bens, desta atitude poderia resultar obtenção de resultado positivo ou negativo, caso a alienação do produto se fizesse por valor superior ou inferior a seu custo.*

*O resultado positivo, porventura, deverá compor o fundo de assistência técnica e social da cooperativa, e esse mesmo resultado, por força da legislação de regência, fica submetido à tributação.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10660.0000708/99-45

Acórdão : 203-06.978

*Como, in casu, inexiste a possibilidade acima argüida, compra e venda de produtos, mas mera oferta adicional de serviços, sem que dessa oferta resulte qualquer aumento de receita intrinsecamente relacionada com o serviço prestado, resulta claro que os serviços prestados a terceiros constitui despesa da cooperativa porque não prestado diretamente pelo seus cooperados.*

.....

*De se lamentar que igual segurança fiscal não tenha sido concebida para as cooperativas de serviço, contudo, não resta dúvida que seus cooperados é que são identicamente devedores da COFINS, e que, igualmente, são identicamente devedores do seu recolhimento, o que vale por dizer que essa Contribuição estará sempre assegurada.*

.....

*Concluo que igual regra adotada para as cooperativas de consumo deveria ser, também, para as cooperativas de serviço, contudo, a partir da vigência da norma jurídica, que proceda tal alteração. Inaceitável o inconformismo fiscal sem atendimento ao princípio da estrita legalidade".* (destaquei)

Com essas considerações, voto pelo provimento do recurso para julgar improcedente a ação fiscal, porquanto não está configurada a hipótese de incidência tributária da COFINS, prevista na Lei Complementar nº 70/91, pois que a Recorrente não gera receita.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2000

DANIEL CORRÉA HOMEM DE CARVALHO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10660.000708/99-45

Acórdão : 203-06.978

**VOTO DO CONSELHEIRO FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ  
RELATOR-DESIGNADO**

Designado Relator de voto vencedor, inicio por adotar o Relatório da lavra do ilustre Conselheiro Dr. Daniel Correa Homem de Carvalho, ora vencido.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido. Foi interposto com amparo em medida liminar dispensando o depósito recursal de 30%, criado pela MP nº 1.621, de 12/12/97, e reedições.

Com o devido respeito aos argumentos defendidos pelos ilustres Conselheiros que entendem assistir razão à recorrente no seu apelo a este Colegiado, consubstanciado no recurso voluntário formalizado contra decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância administrativa, entendo correta a r. decisão recorrida, em face das ponderações que passo a discorrer.

É por demais sabido e tornar-se-ia repetitivo falar sobre a finalidade à qual se propõe o sistema cooperativo, largamente utilizado e por demais conhecido, mas permito-me lembrar que a associação de pessoas em torno de uma cooperativa tem como objetivo precípua a alocação, no mercado, de produtos ou serviços que sejam frutos da atividade desenvolvida por cada um dos cooperados, na intenção de torná-los mais próximos do público alvo, através do desenvolvimento de um trabalho conjunto que, em última instância, a todos aproveita.

Em face dessas peculiaridades, admite-se a cooperativa como sendo uma entidade sem fins lucrativos, cabendo-lhe o papel de mera "facilitadora" no relacionamento produtor x consumidor. E não poderia ser diferente, pois mostrar-se-ia incompatível ao desempenho desse papel a presença de interesses próprios, visando lucros. Ela deve, sim, manter o equilíbrio de suas contas, com vistas à sua própria manutenção e perenidade. Naturalmente, isto envolve custos administrativos e operacionais, comuns a qualquer empreendimento, classificáveis como gastos necessários ao seu pleno funcionamento enquanto entidade, cujos gastos não devem ser confundidos ou comparados com os valores pagos pela aquisição, no mercado, junto a terceiros não cooperados, de produtos ou serviços que deveriam ser gerados no interior da cooperativa, já que esses produtos ou serviços representam a própria razão de ser da associação, enquanto entidade cooperativa sem fins lucrativos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10660.000708/99-45

Acórdão : 203-06.978

Dessa forma, nos compromissos assumidos junto a esses consumidores dos seus produtos e/ou serviços, deve-se cuidar da capacidade interna dos mesmos serem honrados com seus próprios recursos, a tempo e hora contratualmente acertados, somente se justificando o concurso de terceiros não cooperados na absoluta e eventual falta de condições desse atendimento ser efetuado com os meios internamente disponíveis, caracterizando-se essa medida como sendo de caráter excepcional e emergencial, pois teriam como escopo tão-somente o cumprimento de obrigação previamente assumida sob conta e risco da cooperativa. Não sendo assim, correríamos o risco de, sob o manto de uma aparente associação cooperativa, termos atos negociais sendo praticados à margem da tributação, cujos atos, no jargão popular, costuma-se chamar de operações de "fachada", capazes de gerar distorções fiscais e econômicas sobejamente conhecidas.

Esse é o contexto que vislumbro mais consentâneo para a análise do mérito da questão que se põe à apreciação deste Colegiado.

O caso concreto diz respeito aos chamados atos auxiliares, ou complementares que, sob a ótica de alguns, seriam praticados com o objetivo de viabilizar o cumprimento da obrigação contratual de prestar os serviços médicos, hospitalares, laboratoriais e outros, assumidos com seus segurados. Tais serviços tornariam possível a satisfação integral do filiado (consumidor) ao plano de saúde.

Entendo que realmente é devido ao segurado o pleno atendimento, até porque é ele a parte mais vulnerável da relação. O que me foge à compreensão é o porquê da cooperativa, assumindo o compromisso de prestar serviços médicos integrais, sem reunir condições internas para fazê-lo com seus próprios recursos, obrigando-se à terceirização de parte desses serviços, deseje manter-se livre da carga tributária que isonomicamente onera a todas as empresas que atuam nesse seguimento, sendo que a justa tributação, faz-se mister ressaltar, não estaria recaindo sobre todos os seus atos, mas apenas sobre o percentual da receita total em relação aos valores desembolsados para o pagamento dos serviços adquiridos junto a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas não cooperadas.

Que não se alegue o efeito cumulativo da COFINS, argüindo duplicidade na sua cobrança relativamente aos pagamentos efetuados a fornecedores pessoas jurídicas, pois uma das principais bandeiras daqueles que defendem o banimento dessa Contribuição do sistema tributário nacional reside justamente no que seria o seu efeito cascata, isto é, faz-se incidir sobre cada etapa do processo produtivo, onerando sobremaneira o produto final. Mas convenhamos não ser este o foro adequado a que se deva trazer esse tipo de questionamento.



Processo : 10660.000708/99-45

Acórdão : 203-06.978

De outra forma, raciocinando em torno de uma hipotética situação, imaginemos que dois profissionais médicos decidissem formar uma associação cooperativa para explorar o seguimento econômico representado pelos planos de saúde<sup>1</sup>. Apenas esses dois cooperados, obviamente, não teriam condições de oferecer aos segurados, que nessas alturas já seriam em grande número, todos os serviços constantes do contrato de filiação ao plano, firmado pelas partes. Somente terceirizando esses serviços é que teriam condições de atendimento pleno. Diante dessa hipotética situação, poderíamos chegar ao extremo de termos quase 100% dos serviços sendo executados por não-cooperados, mas estrategicamente situados fora do campo de incidência da Contribuição e de outros tributos, pois, no raciocínio trazido pela recorrente, seriam serviços complementares e/ou auxiliares, dos quais os imaginados dois cooperados não poderiam prescindir para o completo atendimento a que estaria a cooperativa contratualmente obrigada. Estaria, assim, ocorrendo uma flagrante distorção na já referida finalidade a que se propõe o sistema cooperativo, além de se estar praticando uma tremenda injustiça fiscal, passível de gerar consequências que poderiam até mesmo inviabilizar esse seguimento da economia.

Convém ainda ressaltar que, ao se tributar essas operações extracooperados, não se estaria tributando "despesas da cooperativa", conforme a respeitável opinião de alguns, pois, na linha do que foi dito anteriormente, despesas seriam aquelas administrativas e operacionais inerentes e voltadas à própria manutenção da entidade, repita-se, comuns ao funcionamento de qualquer empreendimento, tenha ele esta ou aquela natureza jurídica ou finalidade. Essa tributação visaria, isto sim, dispensar um tratamento fiscal adequado a operações que não se incluiriam no conceito de não-incidência, contemplada na legislação que disciplina a matéria.

Peço vênia para transcrever excertos do voto condutor do Acórdão nº 101-92.476, Sessão de 10/12/98, da lavra da ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, sobre idêntica matéria, conforme segue:

“O recurso apresentado parte da premissa de que a sociedade só pratica atos cooperativos, e como tal, não há o que tributar, pois todos seus atos se encontram fora do campo de incidência do imposto.

Ocorre que tal premissa não é verdadeira. Os atos decorrentes dos serviços prestados por terceiros não associados não se caracterizam como atos cooperativos.

<sup>1</sup> Situação hipotética aventada apenas para efeito de raciocínio, pois sabidamente a legislação não contempla associação cooperativa com somente dois associados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10660.0000708/99-45  
Acórdão : 203-06.978

196

A definição legal de ato cooperativo é dada pelo artigo 79 da Lei 5.764/71 e compreende os atos praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para a consecução de seus objetivos sociais. O objetivo social da cooperativa de trabalho médico é negociar diretamente com os consumidores do trabalho de seus cooperados, potencializando sua força negocial individual. Para isso ela existe: para prestar serviços aos seus associados. Ao contratar com terceiros a prestação de serviços de pessoas físicas ou jurídicas não associadas, a cooperativa estará praticando atos não cooperativos, não importa que os intitule atos cooperativos auxiliares.

Assim, a receita das mensalidades pagas pelos usuários se destina, em parte, a cobrir os custos/despesas diretas ou indiretas dos serviços prestados pelos cooperados, e em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados. Note-se que esses últimos atos (prestação aos usuários, de serviços hospitalares, laboratoriais, etc. se caracterizam pela presença de terceiros estranhos à cooperativa nas duas pontas da relação).

Esta Câmara tem decidido nesse sentido, conforme fez certo ao acolher, majoritariamente, voto vencedor proferido pelo ilustre Conselheiro Renato Isquierdo Scalco em processo versando sobre idêntica matéria, de cujo voto permito-me transcrever os seguintes excertos:

"Esses atos, serviços prestados por terceiros não cooperados, não se caracterizam como atos cooperados, tal como definidos no art. 79 da Lei nº 5.764/71, nem atos auxiliares (ou atos meios), e, portanto, sujeitos à tributação. Os acórdãos, cujas ementas são transcritas a seguir, demonstram o entendimento jurisprudencial já consolidado nos Conselhos de Contribuintes a respeito da tributação de tais atos.

**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 serem submetidos à tributação. (Ac. 101-93.044, Rel. Sandra Maria Faroni)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : **10660.000708/99-45**

Acórdão : **203-06.978**

**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. (Ac. 202-10.887, Rel. Maria Teresa M. Lopes)

**IRPJ/CSL/PIS/COFINS - SOCIEDADES COOPERATIVAS - COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS** - Sujeitam-se à incidência tributária a receita e/ou os resultados obtidos pela sociedade cooperativa na prática de atos não cooperados. 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 cooperado. Norma impositiva contida no artigo 111 da Lei nº 5.674/71 (artigo 168, inciso II, do RIR/94).

(Ac. 108-06.006, Rel. Tânia Koetz Moreira)."

Nessa ordem de juízos, nego provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2000

  
**FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ**