

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 02 / 02 / 09
Sílvia Siqueira Barbosa
Mat.: Sispes 91745

CC02/C01
Fls. 1.335



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

Processo nº 10660.001110/2004-19
Recurso nº 137.970 Voluntário
Matéria Cofins
Acórdão nº 201-81.605
Sessão de 07 de novembro de 2008
Recorrente COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DE POUCO ALEGRE -
UNIMED SUL MINEIRA
Recorrida DRJ em Juiz de Fora - MG

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

Período de apuração: 30/11/1999 a 31/12/2003

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.

[Assinatura]

[Assinatura]

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília.	02 / 02 / 09	
Sávio Sidônio Barbosa		
Mat.: Siapa 91745		

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

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

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

Gileno Gurgão Barreto
GILENO GURGÃO BARRETO
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas, Maurício Taveira e Silva, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, José Antonio Francisco e Ivan Allegretti (Suplente).

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	02 / 02 / 09
Sávio Siqueira Barbosa Mat.: Sape 91745	

Relatório

Trata-se de auto de infração nº 0610600/00587/03 (fls. 4/16), lavrado em 30/07/2004 para exigir da contribuinte retro-identificada um crédito tributário de Cofins, decorrente da insuficiência dos recolhimentos realizados entre novembro de 1999 e dezembro de 2003, no valor total de R\$ 5.573.914,99, sendo: R\$ 2.554.372,47 de Cofins; R\$ 1.103.763,38 de juros de mora, calculados até 30/06/2004; e R\$ 1.915.779,14 de multa proporcional (passível de redução).

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 17/21), a autuação compreende diferenças demonstradas nas planilhas de fls. 70 a 79, as quais teriam sido apuradas em razão de exclusões indevidamente efetuadas na base de cálculo da Cofins, com base no inciso III do art. 25 do Decreto nº 4.524/2002, e abrange somente a receita bruta da vendas de mercadorias e serviços (art. 2º da LC nº 70/91), haja vista a suspensão da exigibilidade da Cofins sobre as receitas não compreendidas no conceito de faturamento, obtida através do Mandado de Segurança nº 1999.38.00.039155-3/MG (fls. 23/52).

Tais receitas integram outra autuação, com a exigibilidade suspensa, no Processo nº 10660.01109/2004-86. Há ainda o processo de autuação nº 10660.001111/2004-54, referente a recolhimentos a menor de PIS.

A contribuinte arrolou bens para garantia do crédito tributário (Processo nº 10660.001364/2004-29 - fls. 114/115) e, às fls. 120/172, apresentou impugnação, aduzindo que o auto de infração não pode subsistir, uma vez que a Fiscalização não teria compreendido a essência de sua atividade, cuja qualificação jurídico-econômica seria de operadora de planos de saúde, fazendo jus a uma *"interpretação consentânea com sua realidade, principalmente em torno das previsões da MP nº 2.158-35/2001, especificamente seu art. 3º, § 9º, inciso III, regulamentado pelo art. 26 da IN/SRF nº 247/2002"* (fl. 121). Ao final, pede:

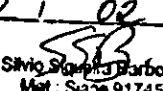
"(i) que se julgue procedente a presente impugnação administrativa, anulando-se integralmente o auto de Infração combatido, eis que todos os valores deduzidos pela Impugnante na base de cálculo da COFINS, e à título de 'custos assistenciais', encontram-se abrangidos no art. 3º, § 9º, da MP nº. 2.158-35/2001, conquanto não se configuram receita da sociedade, mas simplesmente 'entradas' ou 'ingressos', não podendo se sujeitar à tributação;

(ii) ainda assim, tendo-se a Impugnante como sociedade cooperativa, seu ato cooperativo está amparado da incidência tributária face à regra contida nos arts. 79, 87 e 111 da Lei nº. 5.764/71 c/c art. 6º, I da LC nº. 70/91, esta última específica à COFINS, devendo-se apartá-los do Auto de Infração combatido;

(iii) independentemente dos tópicos precedentes, e em se considerando procedente o lançamento fiscal, o que se admite somente por argumentar, requer-se a exclusão do Auto de Infração combatido dos valores lançados a título de sobras, porquanto, por determinação expressa estas podem ser deduzidas da base de cálculo da COFINS, a teor do que dispõe a Lei nº. 10.676/2003 (art. 1º)."

Ja

8

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	02 / 02 / 09
 Silvio Stumpf Barbosa Mat.: Sape 91745	

Referidos argumentos não foram acatados pela DRJ em Juiz de Fora - MG, que julgou procedente o lançamento, nos termos do Acórdão nº 09-14.713 (fls. 435/441), cuja ementa transcreve-se a seguir:

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

Período de apuração: 01/11/1999 a 31/12/2003.

Ementa: BASE DE CÁLCULO. OPERADORAS DE PLANO DE SAÚDE. DEDUÇÕES ESPECÍFICAS. As cooperativas médicas, como operadoras de plano de assistência à saúde, podem deduzir, para fins de apuração da base de cálculo, as parcelas definidas no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, inserido pela MP 2.158-35/2001. Tas deduções específicas não incluem os custos e despesas relativos a consultas médicas/odontológicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias, etc, de seu próprios associados, uma vez que a contribuição incide sobre o faturamento e não sobre o resultado.

Lançamento Procedente".

Irresignada com esta decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 446/1330), impugnado ao Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, repisando os argumentos e pedidos anteriormente formulados, defendendo ainda:

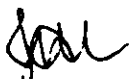
a) preliminarmente, a ausência de concomitância entre a matéria travada na esfera administrativa (definição e alcance do ato cooperativo) e aquela travada nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.38.00.039155-3 (não incidência tributária sobre os atos cooperativos praticados pela contribuinte);

b) a não incidência tributária sobre o ato cooperativo e sobre as sobras cooperativas;

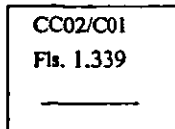
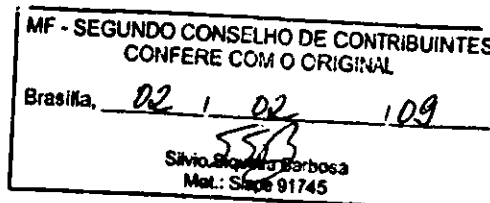
c) que "o objeto social da Recorrente abrange muito mais do que o simples atendimento médico pelo cooperado ao usuário, mas envolve toda a aparelhagem e instrumental necessários à prestação plena do serviço de assistência médica realizado pelo médico. (...) os 'custos assistenciais' com os quais arca a recorrente tratam-se, de fato, de receitas de terceiros, despesas da Recorrente, e como tal não devem compor a base de cálculo da COFINS, do contrário estar-se-ia tributando o que receita não é (eis que não se trata de entrada tendente a agregar ao patrimônio" (fl. 479);

d) que "o termo legal 'eventos ocorridos' abarca todas as despesas da operadora com os serviços prestados, não sendo possível à Receita Federal simplesmente limitar sua abrangência sem nenhuma fundamentação legal. Em consequência disso, juridicamente, consoante o artigo 3º, § 9º, inciso III da Lei nº 9.718/98 (artigo 2º da MP nº 2.158-35/2001), às operadoras é facultado, como adaptação do segmento à sistemática geral de incidência, retirar da base de cálculo da COFINS os gastos realizados em razão dos eventos ocorridos, deduzindo-se apenas o montante recebido da cooperativa cedente" (fl. 499);

e) que "independentemente de se tratar a Recorrente de sociedade cooperativa (societariamente falando), e verificando sua condição de Operadora de Planos de Saúde (economicamente falando), exsurge o seu direito de excluir da base de tributação da COFINS aquelas deduções que a própria lei lhe permite (art. 3º, § 9º da MP nº 2.158-35/2002 c/c art. 26 da IN/SRF nº







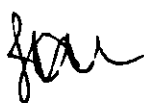
247/2002), desde o início da exigência da exação, e como forma de ajustar a tributação a tal realidade, sem a qual a incidência se daria não sobre a receita, mas sim sobre entradas, o que se mostra desarrazoado pela ordem jurídica (e como corolário da legalidade: art. 150, I da CF/88 e art. 97 do CTN), servindo como prova os documentos acostados aos autos" (fl. 515); e

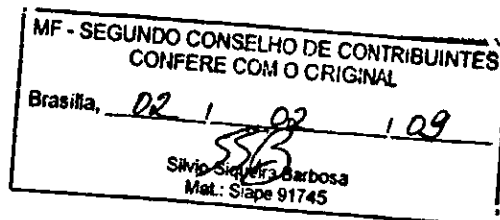
f) que não é permitida a exigência da Cofins sobre receitas financeiras, as quais são excluídas do conceito de faturamento.

Por fim, requer, eventualmente, "a realização de diligência no sentido de aferir o excesso exigido em virtude da desconsideração das deduções possíveis (e necessárias)".

Às fls. 322/1330, a contribuinte juntou documentos para comprovar suas alegações.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O presente recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

1 - Da preclusão das teses de defesa levantadas intempestivamente 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)

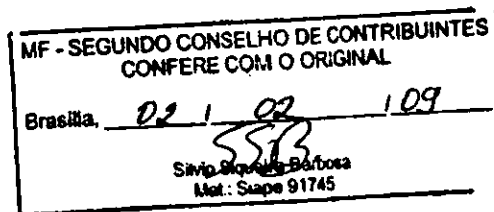
IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº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

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 de Lima e Maria Tereza Martínez López (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2002, p. 67), 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 consequências 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 Decreto nº 70.235/72, 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 Unimed's 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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 02 / 02 / 09	
Silvio Araújo Barbosa Mat.: SIAPE 91745	

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.

O inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, 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."

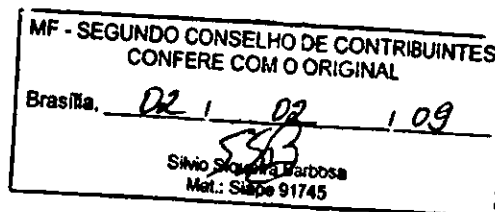
Alega a recorrente que sem a prestação dos serviços auxiliares por parte da cooperativa, o exercício da atividade médica pelos seus associados tornar-se-ia impraticável. Entretanto, a lei diz que ato cooperativo é só aquele praticado entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquelas e pelas 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

[Assinatura]

[Assinatura]



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, improcedente 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.

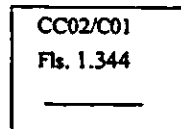
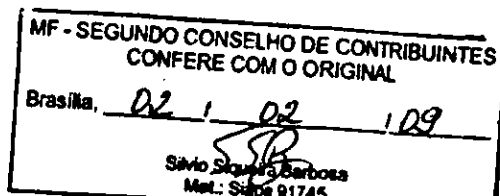
Este entendimento já está pacificado na jurisprudência dos Primeiro e Segundo Conselhos de Contribuintes, como demonstram as ementas abaixo transcritas:

"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, fictindo 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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	02 / 02 / 99
Sávio Barbosa Mat.: Sape 91745	

§ 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 da MP nº 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.

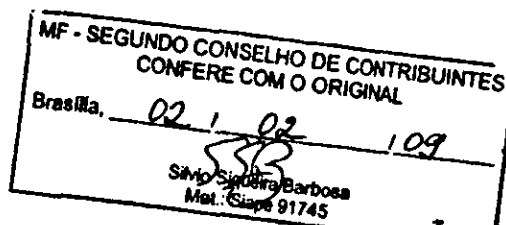
§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

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 (noventa) 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, até por princípio de direito tributário, que veda a analogia para fins de supressão de lacuna legal isentiva.

As deduções permitidas às cooperativas em geral foram consolidadas pelos arts. 10 e 17, *caput*, § 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

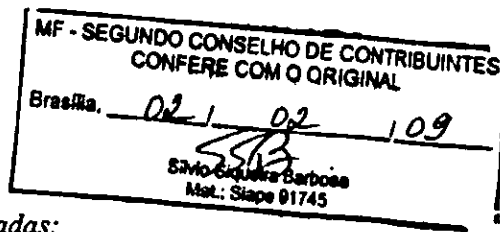
IV - dedução do valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

§ 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:

"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 a 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 utilizar-se 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.

MP - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 02 / 02 / 09	
Sávio Augusto Barbosa Mat.: Sape 91745	

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.

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

[Assinatura]

[Assinatura]

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	02 / 02 / 09
 Sílvia Siqueira Barbosa Mat.: S/pe 91745	

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

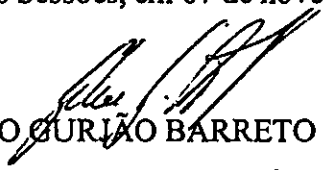
É certo que esta lei permitiu às cooperativas de crédito a exclusão, da base de cálculo do PIS e da Cofins, dos ingressos do ato cooperativo, bem como, no que couber, as deduções previstas para as cooperativas agropecuárias. Entretanto, a referida lei não estendeu o tratamento diferenciado às cooperativas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

Ex positis, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto pela contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2008.


GILENO GURIAO BARRETO

