



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Recurso nº : 141.638
Matérias : PIS/PASEP – Ex(s): 1999 a 2004
Recorrente : UNIMED PONTE NOVA – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
LTDA.
Sessão de : 28 de julho de 2006
Acórdão nº : 103-22.579

**PRELIMINAR - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO -
DESCARACTERIZAÇÃO DE SOCIEDADE COOPERATIVA –
INOCORRÊNCIA** - Não implica descaracterização da sociedade e nem
em nulidade o fato de o auto de infração tributar os resultados da
cooperativa, tidos pelo fisco como oriundos de atos não cooperativos,
em contraponto à tese de defesa de que se originaram apenas de atos
cooperativos e, por conseguinte, conforme o raciocínio da recorrente,
fora do campo da incidência.

PIS/PASEP - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA
- Por ser tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de
antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa,
a contribuição Fundo de Investimento Social – PIS/PASEP - amolda-se
à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a
contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do art. 173,
do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no parágrafo 4º
do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm
como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

PIS/PASEP - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO - As
sociedades cooperativas de trabalhos médicos ao desenvolverem atos
diversos dos previstos na Lei nº 5.764, de 1971, consistentes na
classificação das receitas de vendas de planos de saúde como atos
cooperados, na verdade pratica atos não-cooperativos sujeitos à
incidência da contribuição ao PIS/PASEP, não sendo alcançados pelos
benefícios fiscais próprios dos atos cooperativos, se deixou de
segregar contabilmente os valores correspondentes aos atos
cooperativos dos relativos aos atos não-cooperativos.

PIA/PASEP – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO - Os fatos
geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999, submetem-se à
disciplina do art. 2º e 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, conforme a previsão
do art. 17, I, da mesma lei. As referidas disposições atingem, para fins
de exigência do PIS, o faturamento da cooperativa, conceito dentro do
qual estão compreendidas todas as receitas, independentemente da
natureza dos atos negociais que lhes dão origem.

Recurso voluntário provido parcialmente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por UNIMED PONTE NOVA - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente; por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até o mês de outubro de 1998, inclusive, suscitada de ofício pelo conselheiro relator, vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheu; e, no mérito, pelo voto de qualidade, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a exigência da multa de lançamento *ex officio* isolada, vencidos os Conselheiros Flávio Franco Corrêa (Relator), Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Barbosa Jaguaribe e Edson Antonio Costa Britto Garcia (suplente convocado), que proviam a maior para excluir as exigências correspondente aos fatos geradores ocorridos até o mês de janeiro de 1999, inclusive, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE E REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 18 ABR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e LEONARDO DE ANDRADE COUTO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

Recurso nº : 141.638
Recorrente : UNIMED PONTE NOVA – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte o lançamento de ofício de PIS, com juros de mora e multa proporcional de 75%, relativamente aos anos-calendário entre 1998 e 2003.

Ciência do auto de infração no dia 25.11.2003, à fl. 07.

Pela clareza do relatório do órgão *a quo*, aproveito para reproduzir e adotar o resumo nele inscrito, *in verbis*:

"2. Na descrição dos fatos, a Fiscalização, reportando-se ao Termo de Verificação Fiscal – TVF, apontou uma infração à legislação tributária, qual seja, a falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição.

Do Termo de Verificação Fiscal – TVF, de fls. 24/33.

3. Eis os principais pontos que a Fiscalização aborda no TVF.

4. Inicialmente, destaca o art. 2º, "caput" e seus parágrafos, do Estatuto Social da Fiscalizada, os quais definem os seus objetivos sociais (fls. 48/49).

5. Enfatizando preceitos da Lei nº 5.764, de 1971, que definiu a política nacional de cooperativismo, salienta que as cooperativas são sociedades de pessoas, constituídas para prestar serviços aos associados e que são atos cooperativos, exclusivamente, aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.

6. Lembra que as cooperativas podem, porém, praticar atos não-cooperativos, os quais serão considerados como renda tributável, à luz do art. 111 da Lei nº 5.764, de 1971.

7. Aduz que, no âmbito administrativo, foi editado o Parecer Normativo CST nº 38, de 30/10/1980, visando a esclarecer dúvidas acerca da base de cálculo do IRPJ em relação aos atos não-cooperativos.

8. Diz que as cooperativas de trabalho médico (como é o caso da Fiscalizada), ao contratarem com terceiros a prestação de serviços de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

pessoas físicas ou jurídicas não associadas, estarão praticando atos não-cooperativos.

9. Nesse sentido, acentua que a Lei nº 5.764, de 1971, estabeleceu a não incidência objetiva, **submetendo as cooperativas, em relação aos atos não-cooperativos, às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas.**

10. A Fiscalização constatou que a contribuinte (UNIMED – Ponte Nova) pratica, com habitualidade, atos não-cooperativos, quando contrata com os usuários, a preço global, não discriminativo, a prestação de serviços de assistência médica e hospitalar, com cobertura de despesas relativas a tratamento clínico ou cirúrgico, honorários profissionais, diárias e taxas hospitalares, enfermagem e medicação, cujas receitas, provenientes dos planos de saúde, estão fora do alcance da isenção.

11. Salieta que os fatos configuram mercancia, quando haja prática habitual de atos não-cooperativos.

12. Destaca, está clara a figura do plano de saúde, conforme o parágrafo 1º do art. 2º do Estatuto Social da Fiscalizada.

13. Esclarece, as receitas auferidas com os pagamentos mensais não são dos médicos. Nesse sentido, existem receitas de naturezas diversas: uma auferida pela cooperativa, em face do contrato de plano de saúde; a outra, pelo serviço prestado ao cliente, que a cooperativa paga ao médico a título de honorários.

14. Examinando os contratos de plano de saúde, verificou a autuante que:

a) a UNIMED-Ponte Nova se obriga a prestar ao contratante e seus dependentes, que não são, via de regra, participantes da cooperativa como cooperados, os serviços de assistência médica e cirúrgica, em consultórios de médicos cooperados, internações, além dos serviços de diagnóstico e terapia, tais como exames laboratoriais, serviços radiológicos e etc, dentre a rede contratada, de acordo com o referido contrato;

b) como decorrência da disponibilização desses serviços, o contratante se obriga a pagar à UNIMED uma mensalidade de acordo com os serviços oferecidos, utilizando-os ou não.

15. Enfatiza, uma cooperativa de médicos atua primordialmente para buscar captação de clientela para os médicos cooperados. Quando a UNIMED-Ponte Nova realiza a venda dos chamados “Planos de Saúde”, ela recebe receitas não dos cooperados, mas de pessoas contratadas como USUÁRIAS DE PLANO DE SAÚDE. Assim podemos observar nas cópias dos contratos apresentados pela Fiscalizada, em anexo ao processo.

16. Perquirindo os dispositivos da Lei nº 5.764, de 1971, conclui a autuante que:

a) essa lei definiu o que são atos cooperativos típicos das sociedades cooperativas, quais são os atos não-cooperativos legalmente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

permitidos, como controlá-los e contabilizá-los adequadamente, qual o tratamento tributário pertinente e como consequência, quais os atos não-cooperativos que não são legalmente permitidos, que são todos aqueles não englobados nos arts. 85, 86 e 88;

b) portanto, como decorrência, se uma sociedade cooperativa exercer atividades que se definam como atos não cooperativos legalmente não permitidos, para efeitos tributários se descaracterizará como cooperativa e terá um tratamento idêntico a uma sociedade mercantil qualquer;

c) caso a sociedade cooperativa exerça, além dos atos cooperativos, apenas atos não cooperativos legalmente permitidos, aí sim, e somente caso atenda aos demais requisitos da legislação em vigor, como, por exemplo, a contabilização em separado desses atos, é que se tributaria os atos não cooperativos legalmente permitidos, preservando os atos cooperativos dessa tributação, em consonância com a legislação acima citada.

17. A autuante salientou que a contribuinte excluiu valores das bases de cálculo das contribuições federais, conforme se observa nas cópias das Declarações do IRPJ dos anos calendários de 1998 a 2002.

18. Evidenciou a Fiscalização que: **mesmo que, ainda considerássemos a UNIMED-Ponte Nova como uma cooperativa não haveria como tributar os atos não cooperativos, de acordo com legislação, pois a fiscalizada não faz de forma correta a segregação das receitas de atos cooperativos e de atos não-cooperativos, porque considera a maior parte de seus atos como cooperativos."**

19. Diante disso, concluiu o Fisco que a contribuinte é uma empresa comercial como outra qualquer, não podendo usufruir de privilégios ao excluir da base de cálculo do IRPJ e contribuições federais, valores que deveriam ser tributados normalmente, **pois tratam-se de receitas de atividades comerciais normais**, apesar da impugnante considerá-las como atos cooperativos em quase toda a sua totalidade.

20. Então, a Fiscalização lavrou o presente Auto de Infração do PIS, cujos valores tributáveis são os totais das receitas mensais apuradas pela Fiscalizada, conforme Declarações do Imposto de Renda – IRPJ, dos exercícios de 1999 a 2003 (Anexo "01", fls. 143/383), e demonstrativos da contribuinte (fls. 73/89 e Anexo "01", fls. 122). Os valores recolhidos a título de PIS-Folha de Salários foram aproveitados nas apurações das contribuições lançadas.

21. Salientou, ainda, o Fisco que com respeito à ação impetrada na Justiça Federal pela contribuinte, verifica-se que o Mandado de segurança nº 2000.38.00.018.768-1, tem por objetivo a suspensão da exigibilidade do PIS, na forma exigida pela IN/SRF nº 145, de 1999. A liminar foi indeferida e a segurança denegada. Não se trata do mesmo objeto do presente Mandado de Procedimento Fiscal."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

Impugnação às fls.131/138.

Ciência da decisão de primeira instância no dia 08.06.2003, à fl. 205,
assim ementada:

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/2003*

Ementa: COOPERATIVA DE SERVIÇO MÉDICO.

As sociedades cooperativas de serviços médicos ao desenvolverem atos diversos dos previstos na Lei nº 5.764, de 1971, não se encontram alcançadas pelos benefícios fiscais próprios dos atos cooperativos.

DEDUÇÕES AUTORIZADAS NA BASE DE CÁLCULO.

Segundo a legislação tributária vigente, na determinação da base de cálculo do PIS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir: (I) co-responsabilidades cedidas; (II) a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas; e (III) o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

Lançamento Procedente em Parte”

Recurso a este Colegiado com entrada na repartição de origem no dia 07.07.2004, às fls. 1/44 – volume 2. Bens arrolados às fls. 46/50 – volume 2, com juízo de seguimento á fl. 51 – volume 2.

Nesta oportunidade, aduz, em síntese:

- 1) nulidade do auto de infração, por descaracterização da recorrente como sociedade cooperativa, conseqüência direta da tributação de todos os seus atos, indistintamente, malferindo as normas que definem a competência da Receita Federal;
- 2) a autuada entende que o Fisco, *in casu*, está diante de uma não incidência objetiva, e não subjetiva, já que o destinatário do “adequado tratamento tributário”, segundo a previsão constitucional, não é a sociedade fiscalizada, mas determinado ato por ela praticado;
- 3) em face dos fundamentos indicados no item precedente, deveria o agente público buscar o ato cooperativo para destacá-lo, sem ignorá-lo por completo, como se a ausência de sua identificação pela própria interessada, ao deixar de segregar, na contabilidade, os atos cooperativos dos não cooperativos, contaminasse todo o ente, quando era possível identificar o ato cooperativo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

mesmo porque a fiscalizada ofereceu subsídios que possibilitaram sua detecção;

- 4) no mérito, assinala a autuada que as cooperativas alicerçam-se no princípio do mutualismo, visando ao crescimento conjunto dos associados, considerados *per si*, e não da pessoa jurídica, dado que estas sociedades situam-se em campo diametralmente oposto àquele no qual se inserem as empresas que se dedicam às atividades de fornecimento de produtos e serviços, com habitualidade e com o intuito de lucro;
- 5) vale dizer, o objetivo fundamental das cooperativas é o de possibilitar o melhor exercício das atividades profissionais de seus associados, otimizando o resultado de seus empreendimentos, individualmente observados;
- 6) nesse sentido, aproveitando as lições de Rubens Miranda de Carvalho, a recorrente adverte que a cooperativa não age em seu próprio nome, mas em nome de seus cooperados, acrescentando, nesse diapasão, que a receita obtida não é da cooperativa, mas dos cooperados, levando-se em conta que atua como mandatária destes;
- 7) por isso, no exercício do mandato referido, quando da prática de atos cooperativos, não há que se falar em renda ou lucro das cooperativas, o que implica inoccorrência de fato gerador algum, motivo por que eventual incidência tributária recai nas pessoas físicas do cooperado;
- 8) tese diversa da apontada no item anterior implicaria maior ônus tributário às cooperativas, porquanto acarretaria incidência sobre as pessoas físicas como também na pessoa jurídica;
- 9) na realidade – adverte a peça de defesa – as cooperativas apuram sobras líquidas que pertencem aos associados, após rateio na proporção do trabalho que realizaram, sendo inadmissível que sejam tratadas como sociedades que perseguem lucros;
- 10) acrescenta, ainda, a recorrente que o ato cooperativo deve nascer para a consecução dos objetivos sociais da cooperativa, o que sempre abrangeu a hipótese de utilização de terceiros para completá-lo, desde que fundamentalmente ligados aos atos típicos, porque esta via nada mais traduz do que a busca pelo atendimento do objeto social da sociedade, que tem em mira os anseios de seus cooperados e do meio social em que atuam;
- 11) no caso em exame, há que se atentar para o fato de que não se viabiliza a sobrevivência da autuada sem aludir-se ao próprio atendimento médico, o que é compatível com a idéia de que operações privativas dos associados sejam praticadas com pessoas que não pertençam ao quadro social da cooperativa, em virtude das particularidades do cooperativismo de saúde;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

- 12) ademais disso, tais hipóteses não escapariam à tipicidade dos atos cooperativos, à mercê do artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971, segundo pronunciamentos abalizadas da doutrina, pois é inevitável que as cooperativas de produção dependam de estranhos para os quais venderão seus produtos, assim como as cooperativas de consumo cobrarão de terceiros, ao passo que as cooperativas de trabalho precisarão de clientes para os quais os serviços serão prestados;
- 13) tudo o que se realçou, na visão da autuada, é amoldado à política de apoio e estímulo ao cooperativismo, como compreendeu o constituinte, ao estabelecer tratamento tributário especial para o ato cooperativo, determinando a expedição de lei complementar para conferir-lhe especial protagonização;
- 14) nessa esteira, argumenta a fiscalizada que a Lei nº 5.764, de 1971, formalmente recepcionada com o status hierárquico previsto no artigo 146, III, c, da Carta Magna, dispõe que os atos cooperativos estão livres de toda e qualquer incidência tributária, amparando os associados da sociedade, incentivando o cooperativismo;
- 15) não é em vão que se pronuncia que o ato cooperado não implica operação de mercado de compra e venda, revelando-se destituído de conteúdo econômico, não expressando receita para fins de incidência de PIS;
- 16) de mais a mais, a autuação, se acolhida, implicaria admitir a idéia absurda de que a Lei nº 5.764, de 1971, foi revogada pela Lei nº 9.718, de 1998, e pela MP nº 1.858, de 1999, atualmente MP nº 2.158-35, de 2001, ambas de hierarquia inferior à lei complementar mencionada;
- 17) no que toca ao cooperativismo de saúde, afirma a recorrente que o ato cooperativo consiste na prestação de assistência médico-hospitalar aos usuários do sistema, via médicos e demais profissionais credenciados, daí se afigurando indispensável, para a concretização de seu objeto, a utilização de hospitais, laboratórios e clínicas médicas, muitas vezes essenciais à própria vida do paciente, o que denota a utilização de meios intimamente atrelados ao próprio atendimento;
- 18) nesse condão, esclarece a recorrente que seu estatuto social prevê a defesa econômica dos cooperados, atuando, portanto, na catálise de atividades em benefício desses. Sendo assim, concorda com a decisão recorrida, quando esta assinala que o cliente, ao celebrar o contrato com a cooperativa, busca a contratação de um plano de saúde;
- 19) indo além, a autuada confirma o que se assentou na decisão guerreada, ao admitir que, não fosse a oferta ampla de serviços, não haveria o mesmo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

interesse pela contratação, já que o plano de saúde estaria restrito a consultas e exames pelos médicos cooperados;

- 20) nada de estranho, por conseguinte, segundo alega a fiscalizada, no negócio celebrado com os clientes contratados, porque esta seria a única forma de concluir seu objeto social, promovendo a captação, junto ao mercado, de oportunidades de trabalho para os cooperados, ampliando-lhes a clientela, possibilitando o seu exercício profissional;
- 21) outra hipótese exemplificativa, e submetida à tributação pelo agente fiscal, concerne ao fornecimento de medicamentos aos pacientes, em cumprimento à ordem médica, o que estaria inserido na essência dos atos cooperativos, considerando que não é de sua índole comercializar os remédios prescritos, embora a assistência medicamentosa, quando feita, visa ao cumprimento das atividades que constituem o objeto da recorrente;
- 22) em face do contexto apresentado, afirma a defesa que os atos não cooperados são aqueles que, em casos de atendimentos de urgência, realizam-se por médicos não cooperados;
- 23) de outra forma, entende a autuada que, no conceito de ato cooperativo, compreende-se, além do atendimento pelo associado ao paciente, o serviço prestado por hospitais e laboratórios, porque viabilizam ou complementam o ato principal, qual seja, a consulta médica, o que segue o pensamento exibido, na decisão guerreada, pelo ilustre Relator;
- 24) diante dessa linha, seria incorreta a tese de que os atos cooperados se restringem aos praticados com exclusividade entre a cooperativa e os médicos, ou seja, segundo o raciocínio do autuante, somente seriam atos cooperativos as consultas médicas prestadas por um médico cooperado a outro médico cooperado;
- 25) centrando-se a visão no equívoco acima aludido, é de se ter em mira que não é a sociedade que presta serviço aos usuários e sim o médico cooperado, razão por que a receita gerada na prestação de serviços médicos é do associado que atendeu ao paciente, e não da cooperativa;
- 26) observa, de todo modo, que não se deve confundir a cooperativa de serviços médicos com os planos de saúde convencionais, já que a primeira não obtém lucro, porquanto presta serviço a um associado, enquanto a empresa que explora planos de saúde tem o médico como custo e não objetiva angariar clientela para o profissional, mas para ela própria, intentando um resultado econômico positivo em seus negócios;
- 27) assim, vislumbrar-se-ia com nitidez que o cooperado não presta serviços à cooperativa, ao contrário dos planos de saúde comuns;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

- 28) a partir de tais constatações, é possível perceber que a relação jurídica entre cooperativa e cooperado é extremamente diferente da relação jurídica entre planos de saúde convencionais e os médicos, uma vez que a primeira se firma sobre um ato cooperado, e a segunda, sobre um contrato bilateral de prestação de serviços;
- 29) ademais, a defesa informa que o cooperado recebe da cooperativa na proporção dos atendimentos prestados aos usuários, depois de deduzidos os custos necessários à prestação dos serviços, dentre os quais os hospitais, as clínicas e os laboratórios, distintamente do que acontece nos planos de saúde, que pagam remunerações fixas ao profissional, seja ele um empregado ou um conveniado;
- 30) de tudo o que se destacou, a recorrente conclui que a incidência tributária recai na pessoa física do cooperado, que arcará com o ônus fiscal decorrente do acréscimo de seu patrimônio, não havendo espaço para a compreensão de receita auferida pela pessoa jurídica;
- 31) pelo exposto, os montantes transferidos aos associados se tratam de meros repasses, jamais integrados ao patrimônio da cooperativa, não obstante o trânsito pela conta caixa, sendo cristalina a destinação certa – o pagamento aos cooperados, assim como aos hospitais e congêneres, meio essencial à atuação daqueles;
- 32) finalmente, *ad argumentandum*, a fiscalizada afirma que se inclui na qualificação de “operadora de plano de saúde”, o que lhe basta para aproveitar certas exclusões da base de cálculo do PIS, conforme art. 3º, § 9º, da MP nº 2.158-35, de 2001, conformando-se ao pronunciamento já exarado na decisão recorrida, que limitou as deduções, porém, ao ano-calendário de 2002, enquanto o correto seria também consentir com a exclusão referida para o ano-calendário de 2003;
- 33) ao divergir do órgão julgador no que se refere à restrição das precitadas deduções, a recorrente defende a tese de que a legislação supracitada conserva a natureza de norma interpretativa, devendo, desse modo, retroagir à data da edição da primeira medida provisória, o que se revela necessário para o devido ajuste da tributação à realidade, caso contrário a incidência recairia sobre as entradas e não sobre a receita, o que é incompatível com a ordem jurídica.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

VOTO VENCIDO

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator

O presente reúne os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Em primeiro plano, o exame da questão preliminar suscitada, que versa sobre a alegada descaracterização da sociedade, conforme a reação da defesa.

Segundo o conceituado dicionário de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira¹, descaracterizar é perder as características; aquilo que se descaracteriza se desfaz de seus caracteres – elementos identificadores de pessoa ou coisa, conforme orienta o dicionarista.

Walmor Franke², com a autoridade de quem participou da elaboração do anteprojeto e do projeto de lei cooperativista, os quais resultaram na aprovação da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, explica, repetindo Gierke, que a *“missão fundamental da cooperativa se concentra na efetivação de relações negociais dirigidas para sua esfera interna. Esses negócios internos, em que o interesse das partes – cooperativa e cooperado – é idêntico, são “negócios cooperativos internos”, “atos cooperativos” ou “negócios-fim”*, que, em benefício do cooperado, há de ser *“precedido ou sucedido de um negócio externo, ou de mercado, denominado “negócio com terceiros” ou “negócio-meio”*. O autor arremata suas lições com a afirmativa de que, *“embora se trate de negócios distintos, verifica-se, porém, que há nas cooperativas uma íntima conexão entre o negócio-fim e o negócio-meio (...) O negócio interno ou negócio-fim está vinculado a um negócio-meio. Este último condiciona a plena satisfação de sua existência (como, por exemplo, nas cooperativas de consumo em que o negócio-fim, ou seja, o fornecimento de artigos domésticos aos associados, não é possível sem que esses artigos sejam comprados no mercado). (...)*

¹ *Minidicionário da língua portuguesa*, Editora Nova Fronteira, 9ª impressão, pág. 170

² *Direito das sociedades cooperativas*, Editora Universidade de São Paulo, 1973, págs. 24/27



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

No entanto, Franke adverte que “as próprias cooperativas que adotam, no seu funcionamento, o princípio do exclusivismo” – não é o caso da Unimed – “operando unicamente com associados, necessitam praticar, além de negócios internos (negócios-fim) e negócios de mercado (negócios-meio), outros negócios jurídicos, que não se confundem com aqueles, a saber: a) negócios auxiliares, que são todos os negócios que, em dado caso, precisam ser realizados por motivos especiais e imperiosos no interesse da persecução do objeto da sociedade, os quais, se tornam necessários à execução dos negócios-fim”, a exemplo da locação de imóveis para o uso da cooperativa e a aquisição de material de escritório; e b) “negócios acessórios, os quais não se encontram em relação imediata com o fim da sociedade”, a exemplo da venda de uma máquina obsoleta. Na mesma obra³, ostentando vasto conhecimento sobre outras tradições jurídicas, o especialista observa que, nos sistemas legislativos que facultam às cooperativas a realização de negócios com terceiros, há tratamento discriminatório entre estas e as denominadas “puras”, no que respeita aos benefícios fiscais, concedendo-se às últimas, em regra, **“certos favores tributários que são negados às que estendem a terceiros os negócios correspondentes aos negócios internos ou negócios-fim”**. (os grifos não estão no original).

Além da manifestação doutrinária acima iluminada, a legislação pátria não veda às cooperativas a celebração de negócios com pessoas estranhas ao quadro de cooperados, a teor dos art. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71. Nesta linha, cite-se a orientação especializada de Renato Lopes Becho⁴, no ponto em que, ao referir-se à natureza dos atos praticados com estranhos ao quadro de associados, o ilustre magistrado explica que “nossa lei, contudo, excluiu a relação com terceiro não associado do contexto do ato cooperativo”, acrescentando, ao final, que, tecnicamente, pela visão jurídica, a posição do direito brasileiro é a mais acertada.

Estou convencido de que a atuação do agente fiscal não implicou descaracterização da sociedade. O que consta no auto de infração é a tributação de

³ Ob. cit. págs. 30 e 31

⁴ Tributação das sociedades cooperativas, 2ª edição, Dialética, pág. 134
jms - 19/09/2006



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

receitas, as quais, aos olhos do Fisco, decorreram de atos não cooperativos, do que a defesa diverge, afirmando que se originaram, ao contrário, de atos cooperativos e, por conseguinte, conforme o raciocínio da recorrente, fora do campo da incidência.

Entretanto, observo certo trecho do julgamento em primeira instância, embora dele divirja em relação às conclusões que emanam, definitivamente, da decisão, salientando que a percepção do julgador *a quo* bastante se aproximam, ao menos na parte em destaque, da doutrina acima iluminada, *verbis*:

“73. Aliás, frise-se, não se nega à cooperativa de trabalho médico a necessidade que tem para complementar seus serviços de oferecer a seus pacientes os serviços complementares de exames radiológicos e laboratoriais, internação em outras clínicas e hospitais com os quais mantêm convênio etc. Contudo, tal não se confunde com a atividade beneficiada pela tributação, devendo sofrer a tributação na forma da legislação tributária, pois são eles cobrados pela cooperativa via plano de saúde.”

Quero dizer que os exames radiológicos e laboratoriais, internação em clínicas e hospitais, complementam os serviços prestados pelo médico associado, cuja atuação deve ser dirigida ao esforço máximo de curar o paciente. Frequentemente, um diagnóstico médico requer o uso de tecnologias avançadas, cujo custo é bastante elevado para o profissional associado que atende o paciente no consultório. Da mesma forma, a internação hospitalar para a cirurgia necessária à recuperação da saúde do doente, ou até mesmo, nos casos mais sérios, para tentar evitar o óbito. Há que se atentar, sobretudo, para as peculiaridades da prática médica e para a conduta que é exigida ao profissional médico. Nesse sentido, valho-me da Resolução CFM nº 1.246, de 26 de janeiro de 1988, que trata do Código de Ética Médica, atraindo-me, particularmente, pelos dispositivos seguintes:

“Capítulo I - Princípios Fundamentais

Art. 1º - A Medicina é uma profissão a serviço da saúde do ser humano e da coletividade e deve ser exercida sem discriminação de qualquer natureza.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

Art. 2º - O alvo de toda a atenção do médico é a saúde do ser humano, em benefício da qual deverá agir com o máximo de zelo e o melhor de sua capacidade profissional.

(...)

Capítulo V - Relação com Pacientes e Familiares

É vedado ao médico:

Art. 56 -

Art. 57 - Deixar de utilizar todos os meios disponíveis de diagnóstico e tratamento a seu alcance em favor do paciente.” (os grifos não estão no original)

Ora, se a recorrente é cooperativa de serviços médicos, é óbvio que os exames, internações e demais serviços prestados por outras pessoas jurídicas especializadas, em prol dos usuários, decorrem de negócios-meio indispensáveis à consecução dos negócios-fim da autuada, cujo objetivo fundamental é o de possibilitar o melhor exercício das atividades profissionais de seus associados, otimizando o resultado de seus empreendimentos, em consonância com as disposições do Código de Ética Médica.

Diante de tais argumentos, não concordo com a tese da descaracterização sublinhada na defesa, pois os negócios indicados na acusação não ultrapassam as conveniências do serviço médico, que deve ser intentado pela cooperativa, em razão do elevado espírito humanitário que se aguarda do profissional da Medicina, tendo em vista a preservação de bens fundamentais do indivíduo, como a saúde e a vida.

Por isso, rejeito a preliminar em referência

Entretanto, reconheço de ofício a caducidade do direito estatal ao lançamento de ofício do PIS, relativamente aos fatos geradores ocorridos até outubro de 1998, uma vez que o ato data de novembro de 2003.

A doutrina e a jurisprudência já firmaram uma sólida repulsa à idéia de que a inexistência de pagamento seria o bastante para atrair o art. 173 do CTN,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

afastando-se a aplicação do disposto no art. 150, § 4º da Lei nº 5.172/66. O regime jurídico do tributo é fixado pelo legislador, no exercício da competência que lhe é própria. José Souto Maior Borges¹ explica que a *"opção por uma ou outra modalidade de lançamento obedece a razões de ordem puramente técnica"*, cabendo a lei instituidora do tributo eleger a espécie mais adequada, para fins de facilitar a arrecadação. Se a lei atribuiu ao contribuinte o dever de antecipar o seu pagamento, sem o anterior exame da autoridade administrativa, é certo que o tributo se amolda, pela vontade manifesta do legislador, à sistemática do lançamento por homologação, consoante o preceito contido no art. 150, *caput*. Isso não significa, todavia, que o descumprimento ao dever de promover as referidas antecipações, por parte do contribuinte, modifique o regime jurídico do lançamento, uma vez que a lei não prescreveu a efetividade dos recolhimentos como condição de sujeição a essa modalidade, e sim a sua obrigatoriedade, a não ser que se acolhesse a idéia absurda da prevalência da vontade do administrado na determinação do regime.

O lançamento é um ato administrativo de aplicação da lei tributária material, como ensina Alberto Xavier³, idéia *"suficientemente compreensiva para abranger, na sua unidade, as diversas operações exemplificativamente referidas no art. 142 do CTN, e que não passam de momentos lógicos do processo subsuntivo"*: a constatação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo. O que a lei espera, quando o regime do tributo se amolda ao designado lançamento por homologação, é a adequação espontânea do destinatário do preceito legal ao cumprimento da obrigação de antecipar o tributo, procedendo, para tanto, ao conjunto de operações anteriormente indicadas, sem o auxílio do Fisco. Se frustradas as expectativas da lei, em razão da desobediência do sujeito passivo, o regime legal do tributo permanece inalterado, conforme a moldura que lhe deu o Poder Legislativo, no exercício de sua competência.

¹ Lançamento tributário, Malheiros, 2ª edição, pág. 329.

³ Do lançamento- teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, Forense, 1998, pág. 66.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

Também não vislumbro a entrega de declaração, qualquer que seja, como condicionante à qualificação do lançamento por homologação, pois a dicção legal do *caput* do art. 150 não nos remete a tal dependência. Com isso, afirmo total rejeição à corrente que defende a regulação do prazo decadencial pelo art. 173 do CTN, quando o contribuinte não cumprir o dever de informar o fato gerador ou o tributo devido ao Fisco, se a lei prefigurar a exigência aos moldes do lançamento por homologação. Estou convencido de que o pronunciamento do legislador não deixou margem à escolha do contribuinte, por uma regra ou outra, sobre caducidade, conforme o seu proceder. Se a norma de incidência do tributo se ajusta ao regime jurídico do lançamento por homologação, o comportamento do contribuinte não desloca o início da contagem decadencial do dia do fato gerador, exceção feita às hipóteses de dolo, fraude ou simulação, de acordo com a previsão legal do art. 150, § 4º, parte final, do Código. Nesse sentido, leia-se o entendimento firmado no acórdão CSRF/02-01.812, sessão de 24.01.2005:

“PIS – DECADÊNCIA. PRAZO. O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao PIS extingue-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Acolhida a decadência para o período de 31/01/89 a 30/06/92.”

Malgrado o reconhecimento *ex officio* da decadência para os fatos ocorridos até o mês de outubro de 1998, penso que a controvérsia se soluciona, em definitivo, no exame da determinação do montante tributável.

Explico-me: a jurisprudência do STJ nos auxilia a retirar o véu da dúvida que se derrama sobre a tormentosa tributação das cooperativas, ao assentar que há ato cooperativo quando a sociedade age em intermediação entre o médico cooperado e o usuário, que aproveita o serviço daquele, a teor do art. 79 da Lei nº 5.764/71, conforme se depreende do decidido no RESP nº 215.311-MA, DJ de 11.12.2000, Relatora Ministra Eliana Calmon. No mesmo julgado, a ilustre Relatora ainda destaca em seu voto:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

“Se a Cooperativa presta serviços a associados, não tendo interesse negocial, ou sem fim lucrativo, há completa isenção, porquanto o fim da cooperativa não é obter lucro, mas, sim, prestar serviços aos associados, sendo os próprios médicos que, recebendo os honorários dos conveniados, recolhem diretamente o ISS que incide sobre as importâncias que lhes são repassadas pela Cooperativa”.

Ora, as palavras da Ministra traduzem o entendimento jurisprudencial segundo o qual os pagamentos efetuados aos médicos associados são custos correspondentes a atos cooperativos. Considerando que uma das principais funções da sociedade é aglutinar a clientela, parte da receita arrecadada com essa aglutinação se destina aos honorários dos próprios associados e ao funcionamento da organização como um todo, para bem cumprir sua tarefa de satisfazer os interesses dos cooperados. Isto é, há uma parte da receita obtida com a venda dos planos de saúde que se refere a atos cooperativos.

Preceitua o art. 187, § 1º, da Lei nº 6.404/76 que, na determinação do resultado do exercício, serão computadas as receitas e rendimentos do período, independentemente de sua realização em moeda, bem assim os custos, as despesas, os encargos e as perdas correspondentes a essas receitas e rendimentos (os grifos não estão no original). Vejo na obrigatória correspondência, gravada no texto legal selecionado, uma vinculação entre custos e respectivas receitas que, no âmbito das cooperativas, deve corresponder à espécie de ato praticado, como, aliás, recomenda o Parecer Normativo CST nº 38/80.

A jurisprudência administrativa coleciona interessantes pronunciamentos na solução de conflitos sobre a tributação do imposto de renda das cooperativas de serviços médicos, as quais, mediante o pagamento de mensalidades da clientela, oferecem atendimento médico aos usuários do plano de saúde, afora certos serviços de não cooperados, incluídos no preço, em complementação à assistência prestada pelos cooperados. Para ilustrar, vale recordar o trecho abaixo, do acórdão nº 103-21.155, lavrado nesta Câmara, pelo Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

“Dentro de tal contexto, temos que se a escrituração contábil da sociedade cooperativa segregua as receitas e os seus correspondentes custos, despesas e encargos segundo a sua origem - atos cooperativos e demais atos - serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos. Todavia, se a escrita - acompanhada de documentação hábil que a lastreie - não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais as receitas dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade. Isto porque, neste caso, é impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

No caso da cooperativa de trabalho médico, onde esta recebe mensalidades dos usuários e, como contraprestação, se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como: exames laboratoriais, exames complementares de diagnóstico e terapia, diárias hospitalares, fornecimento de medicamento, etc., a receita das mensalidades pagas pelos usuários se destina, em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados. Esses serviços, prestados por não associados não se classificam como cooperativos. Nesses casos, a cooperativa deve ratear a receita das mensalidades entre receitas de atos cooperativos e receitas de outros atos segundo critério razoável a ser justificado perante a fiscalização.”

Já contempladas as posições jurisprudenciais aqui realçadas, entendo que é razoável e válido o rateio das receitas mensais recebidas dos adquirentes dos planos de saúde, proporcionalmente à segregação dos custos entre os atos cooperativos e os não cooperativos, a exemplo das reiteradas decisões deste Conselho, proferidas para a pacificação de litígios que versam sobre o IRPJ, uma vez que o pagamento do assistido tem em mira a cobertura do serviço médico - ato cooperativo - e os demais serviços prestados por elementos estranhos à sociedade cooperativa - atos não cooperativos. Nesse sentido, sublinhe-se o Acórdão CSRF/01-03.322, 1ª Turma, de 16.04.2001, publicado no DOU de 24.09.2001, conforme anotado na obra de Antonio Airton Ferreira, Luiz Martins Valero, Ricardo Fernandes de Souza Costa e Victor Hugo Isoldi de Mello Castanho⁵:

“COOPERATIVAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – Nas cooperativas de prestação de serviços, é lícito apropriar a receita

⁵ Regulamento do Imposto de Renda - 2002, vol. I, FISCOSoft Editora, pág. 413.
jms - 19/09/2006



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

correspondente aos atos não cooperativos pela aplicação sobre o montante das receitas do percentual obtido na comparação dos custos incorridos com terceiros com o total dos custos incorridos. Eventual erro no rateio deve ser apurado pela fiscalização, mediante aprofundamento de sua atividade fiscalizadora, sendo inaceitável a simples glosa do total da exclusão relativa a atos cooperativos procedida diante da dificuldade na sua apuração exata. Recurso improvido."

O Fisco, todavia, tomou a totalidade das mensalidades auferidas para exigir o PIS sob a incidência da MP nº 1.212, de 1995, e suas reedições, que culminaram na Lei nº 9.715/98. Vale recordar que, nos termos do artigo 2º, § 1º, da Lei referida, as cooperativas passaram a sofrer a incidência do PIS sobre a folha de pagamento mensal, sendo que, adicionalmente, os atos não cooperados por elas realizados tornaram-se sujeitos à tributação com base no faturamento de cada mês. Não pode prosperar o lançamento, portanto, sob a égide da norma mencionada, pois a autuação impôs o gravame tributário sem distinguir a parcela tributável das mensalidades, assim considerada a parte derivada, unicamente, de atos não relacionados aos atendimentos dos associados aos usuários, ou não decorrentes de atos praticados entre as cooperativas associadas, na consecução dos seus objetivos sociais. Em suma, na base de cálculo do crédito tributário constituído de ofício, com relação aos períodos de apuração ocorridos até janeiro de 1999, agregou-se um valor que não deveria ser agregado, porquanto referente a atos cooperativos.

Os fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999, por sua vez, submetem-se à disciplina do art. 2º e 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, conforme a previsão do art. 17, I, da mesma lei. Anote-se que a regra daí então instituída passou a atingir, para fins de exigência do PIS, o faturamento da cooperativa, conceito dentro do qual estão compreendidas todas as receitas, independentemente da natureza dos atos negociais que lhes dão origem.

Para a confirmação do entendimento exarado no parágrafo anterior, cabe ao intérprete reparar que a MP 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, introduzindo exclusões à base de cálculo do PIS, apresentou, porém, o significativo detalhe da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

menção direta à aplicação da Lei nº 9.718/99 às sociedades cooperativas, encerrando um texto que se tornou definitivo nas reedições sucessivas, até a derradeira e ainda vigente MP nº 2.158-35, de 2001. Eis o artigo 15, caput e §§ 1º e 2º, da MP nº 1858-9, repetido na atual vestimenta da MP 2.158-35:

“Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro 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;

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;

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”.

Devidamente expostas as normas vigentes ao longo do tempo, é de se concluir que a Medida Provisória nº 1.858-9 e reedições subseqüentes aniquilaram as incertezas sobre a incidência da Lei nº 9.718/99, no que diz respeito ao PIS das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

cooperativas. As exclusões da base de cálculo previstas nos incisos do art. 15 da MP em referência e a remissão, nessa mesma MP, aos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, eliminaram quaisquer possibilidades de contestação à interpretação de que a lei intenta alcançar e tributar a receita bruta das cooperativas, apenas admitindo-se as exclusões mencionadas no artigo 3º, § 2º, da Lei 9.718/98, bem aquelas expressas no rol do art. 15 da MP nº 2.158-35, sendo que estas últimas não são compatíveis com as cooperativas de serviço médico, a exemplo da recorrente.

No que tange ao pedido de aplicação retroativa da norma inscrita no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, com a redação dada pelo artigo 2º da MP nº 2.158-35, sob a alegação de que se trata de lei interpretativa, sou da opinião de que não há fundamentos jurídicos que amparem a pretensão da interessada. Com a linguagem mais transparente possível, cumpre-me verificar se a norma em exame deflui de matriz legal que reúne as características das leis interpretativas. O Ministro Luiz Fux soube selecionar importantes informações doutrinárias que exploram o tema, quando redigiu o voto emitido no julgamento do EResp nº 476150, DJ de 14.09.2005. Na ocasião, deixou-se a seguinte orientação, que bem descreve as particularidades da lei interpretativa:

"8. Forçoso concluir que a lei interpretativa para assim ser considerada, não pode "encerrar qualquer inovação; essa opinião corresponde à fórmula corrente" e deve obedecer aos seguintes requisitos: "a) não deve a lei interpretativa introduzir novidade, mas dizer somente o que pode reconhecer-se virtualmente compreendido na lei precedente; b) não deve modificar o disposto na lei precedente, mas explicar, declarar aquilo que, de modo mais ou menos imperfeito, já se continha na lei preexistente (acórdão de 12 de abril de 1900, in Foro italiano, 1900, I, pág. 978)." (ob. cit., pág. 294 a 296)."

Segue daí a visão cristalina – e óbvia – que não se admite inovação pela via da lei interpretativa, uma vez que a espécie não se amolda às fontes de Direito que introduzem regramento novo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

Outra vertente que se extrai da lição ora recolhida é aquela que compreende a função da lei interpretativa nos limites que não ultrapassam as explicações do que não está suficientemente claro no texto escrito a ser interpretado. Não se pode classificar como tal a lei que deixe de realizar a missão de esclarecer, de eliminar incertezas ou obscuridades do ato normativo que pretende interpretar. Eduardo Espinola⁶ preleciona que se deve ***“distinguir da lei interpretativa a lei nova que repete o conteúdo de uma lei precedente, modifica-a, acrescenta-lhe qualquer coisa ou lhe repara as omissões”*** (os grifos não estão no original).

Não percebo o artigo 3º, § 9º, da Lei nº 9.718, de 1998, com a função de clarificar o texto de uma lei qualquer. Se o legislador quisesse emitir interpretação autêntica, teria sido objetivo, direto, transparente. Novamente Eduardo Espinola⁷ nos socorre, ao advertir que ***“a interpretação legal deve designar-se de modo não ambíguo, uma vez que, na dúvida, não se presume esse caráter”***, afinal – repetindo Chironi – ***“quando se considera que raras vezes o legislador dá interpretações autênticas e se pensa na eficácia aparentemente retroativa da interpretação, pode sustentar-se que o caráter da interpretação autêntica, se não é declarado expressamente, deve ser demonstrado de modo absolutamente certo”*** (os grifos não estão no original).

Com efeito, não obstante todo o esforço e toda a boa vontade, não encontro no dispositivo em exame sequer um traço sugestivo de uma vocação interpretativa, ou uma sombra que ao menos indique o texto que se quer interpretar. Por isso, a norma em estudo não pode retroagir. Por outro lado, não é possível aplicá-la aos fatos ocorridos em 2003, em razão da ausência de elementos comprobatórios, ou sequer da menção às importâncias correspondentes.

⁶ Sistema de direito civil brasileiro, volume I, 4ª edição, Editora Conquista, pág. 190.

⁷ Ob. cit. pág. 190.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

No que afeta à suposta inconstitucionalidade da Lei nº 9.718, de 1998, ou da MP 2.158-35, reproduzo e adoto o que manifestei na declaração de voto no processo nº 10768.032525/97-29, recurso nº 138.149:

*“Em primeiro lugar, os julgadores das instâncias administrativas não têm competência para apreciar a arguição sobre a constitucionalidade de lei. Revela a doutrina do Direito Constitucional que nosso sistema abriga duas espécies de controle de constitucionalidade: o político e o judicial. O primeiro deles é essencialmente preventivo, enquanto o segundo é repressivo. A preventividade do controle político requer, como é óbvio, um controle prévio. Em nosso País, na esfera federal, exercem o controle preventivo, apenas, o Congresso Nacional – por intermédio da Comissão de Constituição e Justiça – e o Presidente da República, este último dotado de poderes conferidos pela Carta Magna para vetar o projeto de lei, por razão de interesse público ou por **considerá-lo inconstitucional** (art. 66, § 1º, CR/88) (os grifos não estão no original) Não há outro preceito pelo qual a Constituição tenha atribuído ao Poder Executivo a competência para o exercício do controle de constitucionalidade de uma lei, assim compreendido o ato do Poder Legislativo que percorreu as fases precedentes do processo legislativo, na forma dos artigos 64 a 66 da Carta Política, antes da sanção do Presidente da República, que poderia, ao contrário, se visível a inconstitucionalidade, consignar o seu veto na ocasião oportuna, quando o que havia, até então, não era nada além de um simples projeto de lei. Ora, se houve a sanção presidencial, a lei nasceu, depois de submetido o respectivo projeto ao controle preventivo do Chefe Supremo do Poder Executivo.*

O que pretende a defesa é o exercício de um controle a posteriori, de cunho repressivo, tipicamente judicial, embora em sede administrativa. A recorrente quer valer-se, pelo exposto, de um meio de controle que não se coaduna com os modelos constitucionais, clamando ao Poder Executivo pelo reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei, cuja aplicação lhe desagrada. Nesse desejo, todavia, alberga-se um risco não dimensionado no momento e na ânsia de defender-se, tais as implicações para a coletividade, porque, se houvesse a possibilidade jurídica de concedê-lo, a lei, por outro lado, poderia ser descumprida a todo instante pelo Poder Executivo, sempre com o apoio do argumento de que, em vez de infringi-la, estar-se-ia, tão-somente, prestigiando a Constituição, mediante a prática de um controle repressivo.

A imperatividade da lei vigente é decorrência da presunção relativa de sua constitucionalidade. Se assim não se presumisse, a lei não seria imperativa. Entretanto, adentrando-se puramente no campo das hipóteses, é de se admitir que uma lei, sancionada por um Presidente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

da República, possa aparentar vícios de inconstitucionalidade somente observados por outro Presidente da República, posterior àquele que a sancionou. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Moreira Alves, em liminar deferida na ADIN nº 221 – DF, explicitou que “os Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais” (RTJ 151/331) (grifos nossos). Duas conclusões se sobressaem, de imediato, das palavras do festejado Ministro: a primeira delas se refere à necessária existência de uma ordem emanada do próprio Presidente da República aos órgãos subordinados, no sentido de determinar o afastamento da lei que lhe pareça inconstitucional. Essa conclusão, como já se adiantou, traz o risco de fazer do Poder Legislativo um Poder sem expressão, afora a geração de um Poder Administrativo hipertrofiado, porquanto o entendimento presidencial em sentido divergente bastaria para derrubar a teoria da presunção de constitucionalidade das leis, ao menos daquelas que o Executivo quisesse descumprir. Ressalte-se, porém, que não houve qualquer ordem de descumprimento das normas ora questionadas, por parte dos Presidentes da República que assumiram o comando do Executivo Federal.

No rumo desse raciocínio explanado pelo Ministro do STF e, dessa feita, com a previdente reorientação de suas palavras, no curso de uma interpretação compatível com a idéia nuclear de que não cabe a invasão de competências constitucionais, o Poder Executivo baixou o Decreto nº 2.346/97, estabelecendo que o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos de decisão proferida pelo STF em caso concreto. O que se vê no ato referido é a cautela do Chefe do Executivo, que cuidou de resguardar os demais Poderes constituídos, impondo aos órgãos subordinados a obediência aos atos com força de lei, expedidos pelo Poder Legislativo, enquanto o Supremo Pretório, guardião máximo da Constituição, não declarar a inconstitucionalidade do ato.

Também para reforçar a preocupação com a eventualidade do exercício ilegítimo dos poderes alheios, vale recordar que o Decreto supramencionado, a teor de seu art. 4º, parágrafo único, determinou aos órgãos julgadores, coletivos ou singulares, da Administração Fazendária, o afastamento de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que considerado inconstitucional pelo STF, quando houver



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

impugnação ou recurso, ainda não definitivamente julgado, contra a constituição de crédito tributário.

Outra conclusão que se obtém das palavras do Ministro realça o caminho constitucionalmente previsto ao Chefe do Executivo, que detém legitimação ativa para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade, em face de ato normativo que lhe pareça contrário à vontade do Legislador Constituinte (art. 103, I, CR/88). É cristalino: se o dispositivo constitucional oferece ao Chefe Supremo do Executivo Federal a legitimação para a propositura de ADIN, não há amparo, com base na Constituição, à tese de que o Executivo poderia, ao seu alvedrio, descumprir atos com força de lei, por sua livre convicção. Se assim o fosse, o art. 103, I, da Constituição da República, não teria o menor sentido.

O órgão a quo simplesmente aplicou a lei vigente no tempo da ocorrência do fato gerador, sem adentrar no exame de sua inconstitucionalidade. Se o fizesse, estaria invadindo a competência alheia, realizando a função de legislador negativo. Acrescente-se, ademais, a sólida jurisprudência administrativa, no repúdio ao pretendido exame de inconstitucionalidade de ato com força de lei, a exemplo do decidido nos acórdãos 106-11.421, em 15 de agosto de 2000 – 1º Conselho/6ª Câmara, publicado no DOU 22.12.2000, e 203-05792, em 17.08.99 – 2º Conselho/3ª Câmara, publicado no DOU em 18.10.2000."

De tudo o que relatei, REJEITO a preliminar suscitada, RECONHEÇO a decadência do direito estatal ao lançamento de ofício para os fatos geradores ocorridos até outubro de 1998, e, no mérito, DOU provimento parcial ao recurso voluntário para excluir as exigências correspondentes aos fatos geradores ocorridos até janeiro de 1999.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 28 de julho de 2006


FLÁVIO FRANCO CORRÊA





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

VOTO VENCEDOR

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Redator Designado.

Trata-se de recurso voluntário de interesse da contribuinte UNIMED PONTE NOVA – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

Designado para redigir o voto vencedor, adoto o relatório da lavra do ilustre Conselheiro Relator, por sorteio, Dr. Flávio Franco Corrêa.

Desde logo, delimita-se o âmbito deste voto vencedor, visto que o resultado do julgamento foi:

1) por unanimidade votos, rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente;

2) por maioria de votos, acolhida a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores até o mês de outubro de 1998, inclusive, vencido este Conselheiro e;

3) pelo voto de qualidade, dado provimento parcial ao recurso para excluir a exigência da multa de lançamento *ex officio* isolada, vencidos os conselheiros Flávio Franco Corrêa (Relator por sorteio), Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Barbosa Jaguaribe e Edson Antonio Costa Britto Garcia, (suplente convocado) que proviam a maior para excluir as exigências correspondentes aos fatores geradores ocorridos até o mês de janeiro de 1999, inclusive.

Observo que ao compulsar os autos objetivando formalizar este voto vencedor constatei a ocorrência de equívoco na decisão deste acórdão, quando do julgamento do recurso voluntário, relativamente à exclusão da multa de lançamento *ex officio* isolada. Referida multa não foi aplicada no caso destes autos, mas no processo nº 10680.017256/2003-59, recurso nº 141.478, acórdão nº 103-22.539 (IRPJ); e no processo nº 10680.017254/2003-60, recurso nº 141.624, acórdão nº 103-22.573 (CSLL). Provavelmente em razão de os dois processos versando sobre exigências de contribuições sociais terem sido julgados conjuntamente o Colegiado adotou idêntica decisão para todos os processos quanto à exoneração da referida multa sem perceber a sua inocorrência neste processo. Desse modo, torna-se necessário o saneamento deste acórdão para excluir da decisão o equívoco ora apontado, o que será proposto em embargos inominados que apresentarei, após este acórdão, com amparo no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

O voto vencedor, portanto, circunscreve-se à exigência remanescente, não abrangida pela decadência, na parte em que a decisão foi adotada pelo voto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

qualidade, relativa aos fatos geradores ocorridos no período de novembro de 1998 até o mês de janeiro de 1999.

A partir do fato gerador do mês de fevereiro de 1999, inclusive, a exigência restou mantida por unanimidade de votos prevalecendo, neste particular, os fundamentos do voto vencido, inclusive na parte em que apreciou e refutou os demais argumentos de recurso que não implicaram em exoneração da exigência; os relativos à rejeição da preliminar de nulidade suscitada pela contribuinte, bem como pelo acolhimento da decadência.

No mérito, o entendimento prevalente no seio do Colegiado é pela procedência da exigência fiscal remanescente, sendo declinados a seguir os fundamentos para manutenção do lançamento relativo às verbas objeto deste voto vencedor.

O cooperativismo no nosso ordenamento jurídico, basicamente, é disciplinado pela Lei nº 5.764/71.

A não incidência do imposto de renda e das contribuições sociais atribuída às sociedades cooperativas alcança tão somente os resultados advindos dos chamados atos cooperativos, assim entendidos aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, ou entre as cooperativas entre si enquanto associadas (artigo 79 da Lei nº 5.764/71).

Legalmente as cooperativas não poderiam praticar atos de seu objeto social com não associados, sob pena de perda do *status* societário privilegiado. A legislação das cooperativas admitiu, exaustivamente, apenas três situações possíveis de realização de atos não cooperados, sem que a cooperativa fosse desclassificada como tal, quais sejam aqueles negócios previstos nos artigos. 85, 86 e 88, da Lei nº 5.764/71, os quais se constituem em exceções, justamente, para possibilitar à cooperativa a consecução de seus objetivos sociais, visando completar lotes de produtos e cumprir determinados contratos, ainda assim definiu, expressamente, como tributáveis os resultados dessas operações, excepcionalmente praticadas com não cooperados, a teor das disposições do artigo 111 da Lei nº 5.764/71.

Os resultados dessas operações serão levados à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social - FATES e **devem ser contabilizados em separado de modo a permitir os cálculos para a incidência de tributos em consonância com as disposições do artigo 87 e 111 da Lei nº 5.764/71.**

No mais, toda e qualquer operação, própria ou fora de seus objetivos sociais, realizada com não associados terão seus resultados tributados pelo imposto de renda e contribuições sociais, exceto, é claro, se existir legislação específica dispendo de modo diverso. Em relação ao resultado dessas operações efetuadas com não cooperados a cooperativa recebe tratamento fiscal dispensados às empresas em geral. Devem apurar a base tributável da contribuição ao PIS/PASSEP em consonância com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

as disposições da legislação comercial e fiscal. Para isso é indispensável que mantenha segregação contábil dos atos cooperados e dos atos não cooperados, de modo a cumprir suas obrigações fiscais a contento.

Aqui vale salientar que não compete às autoridades tributárias cuidar se as cooperativas ao realizarem atos não cooperados, portanto sujeitos à tributação, extrapolaram ou não o permissivo da legislação cooperativista, pois essas autoridades possuem competência apenas para extrair as adequadas repercussões tributárias advindas da prática desses atos e exigir o tributo por ventura devido.

Cumprido, ainda, observar que no ordenamento jurídico, tributário ou cooperativista, não existe, rigorosamente, qualquer disposição legal atribuindo isenção ou não incidência de imposto de renda às cooperativas.

A não incidência atribuída a essas sociedades, e mesmo admitida pela Administração Tributária em alguns atos normativos, é fruto de uma interpretação sistemática do conjunto da Lei nº 5.764/71, da qual não poderia resultar dispensa de tributo, pois é consabido que a legislação que disponha sobre exclusão de crédito tributário ou isenção deve ser interpretada literalmente, segundo dispõe o artigo 111 do Código Tributário Nacional, a saber:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa de cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

Assim, mostram-se equivocadas as interpretações que expressam o entendimento de que a Lei nº 5.764/71, em seus artigos 85, 86, 88 e 111, teria fixado o campo de incidência tributária para as cooperativas e de que somente os resultados dessas operações seriam tributáveis.

Esse entendimento não encontra guarida nas disposições do artigo 111 do Código Tributário Nacional e nem se coaduna com os princípios que norteiam o imposto de renda definidos no § 2º, do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, quais sejam: da generalidade, da universalidade e da progressividade.

A regra geral é a incidência das contribuições sociais. A não incidência é uma exceção e neste particular o artigo 111 do Código Tributário Nacional estabeleceu como deve ser interpretada a legislação tributária, não admitindo outro tipo de interpretação que não a literal quando se trata de isentar ou excluir tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

Mesmo a Constituição Federal em seu artigo 146, inciso III, alínea "c", ao definir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário, especialmente sobre adequado tratamento tributário ao **ato cooperativo** praticado pelas sociedades cooperativas, está a dizer que inclusive os atos cooperativos podem ser tributados, mas devem ter um tratamento tributário adequado e somente os **atos cooperativos** praticados pelas sociedades cooperativas. A Lei nº 5.764/71, em seu artigo 79, definiu os **atos cooperativos** como os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Como se vê os **atos não cooperados** não gozam de nenhum privilégio e seus resultados devem ser tributados como os resultados de qualquer sociedade mercantil.

A Lei nº 5.764/71 manteve a salvo da tributação os resultados oriundos dos atos cooperativos, admitindo, excepcionalmente, a realização de poucos negócios não cooperados, porém sobre os seus resultados fazendo incidir tributo.

Se a lei definiu como tributáveis os resultados desses poucos negócios não cooperados, não poderiam escapar ao guante fiscal os demais resultados, oriundos de atos não cooperados, os quais devem sofrer tributação normal. Isenção e não incidência são exceções e não regra geral.

Isto posto verifica-se que a Fiscalização constatou que a contribuinte pratica, com habitualidade, atos não-cooperativos, quando contrata com os usuários, a preço global, não discriminativo, a prestação de serviços de assistência médica e hospitalar, com cobertura de despesas relativas a tratamento clínico ou cirúrgico, honorários profissionais, diárias e taxas hospitalares, enfermagem e medicação, cujas receitas, provenientes dos planos de saúde, estão fora do alcance da isenção.

O argumento da contribuinte de que as cooperativas, na realidade, apurariam sobras líquidas que pertencem aos associados, após rateio na proporção do trabalho que realizaram, sendo inadmissível que sejam tratadas como sociedades que perseguem lucros tem razão de ser apenas em relação atos cooperativos, não se aplicando aos atos não cooperativos.

No presente caso, segundo a contribuinte informou ao fisco, o procedimento adotado, em todo período fiscalizado, foi o de excluir da base de cálculo dos tributos os valores "..., **por se tratar de resultados obtidos em operações das atividades afins à Cooperativa decorrentes de atos cooperativos e de acordo com a Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971 e artigo 182/RIR**".

Assim, a contribuinte considerou que todas as suas receitas eram oriundas de atos cooperativos e deixou de as segregar entre os atos cooperativos e os não-cooperativos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

Com efeito, a empresa excluiu os valores da base de cálculo do IRPJ e das contribuições sociais, conforme se observa nas cópias das Declarações de Imposto de Renda, dos anos-calendário de 1998 a 2003.

A Fiscalização constatou "*..., mesmo que, ainda considerássemos a UNIMED - Ponte Nova como uma cooperativa não haveria como tributar os atos não cooperativos, de acordo com legislação, pois a fiscalizada não faz de forma correta a segregação das receitas de atos cooperativos e de atos não-cooperativos, porque considera a maior parte de seus atos como cooperativos*"

Portanto a tributação, no caso presente, arrima-se entre outros fundamentos, tal como a prática de mercancia de planos de saúde, também na ausência de segregação das receitas de atos cooperativos e de atos não-cooperativos, porque a empresa entende que essas receitas são oriundas da prática de seus atos cooperativos, considerando que o fundamento da descaracterização da sociedade como cooperativa foi descartada tanto no voto vencido como no voto vencedor.

Na hipótese de não haver a segregação contábil dos resultados advindos dos atos cooperativos e dos atos não-cooperativos a jurisprudência administrativa admite a tributação integral dos resultados da cooperativa.

Aqui, mais uma vez se evidencia a impropriedade da tese do rateio ou de decisões que procuram atribuir ao Fisco a incumbência de adentrar na escrituração da cooperativa e segregar os atos cooperativos dos não-cooperativos e apurar os resultados correspondentes, em substituição à cooperativa, com vistas a se tributar apenas os resultados dos atos não-cooperativos, procedimento este que nem a própria cooperativa efetuou; ou não tem condições de efetuar face à grande quantidade de operações praticadas ao longo do ano, se o seu plano de contas não foi estruturado para evidenciar a necessária segregação, operação por operação de vendas de planos de saúde; ou por porque a cooperativa simplesmente se recusa a efetuar a segregação sob o pálio do argumento de que as receitas de venda de planos de saúde são todas oriundas de atos cooperativos.

A prevalecer este entendimento, estamos em que a sociedade cooperativa descumpra os mandamentos dos artigos 87 e 111, da Lei nº 5.764/71, não efetua a segregação contábil determinada legalmente; sabidamente praticou atos não-cooperativos de venda de planos de saúde, que nas Unimed's representam a quase totalidade de suas receitas; considera a integralidade dos resultados dessa atividade como oriundos da prática de atos cooperativos, ao arripio da lei e da jurisprudência administrativa e judicial e, ao final da lide administrativa, escapa da incidência tributária, regularmente constituída, exatamente por que deixou de cumprir a determinação legal de efetuar a indispensável segregação, ou seja, beneficia-se de sua própria torpeza.

Vejamos o entendimento expresso nos seguintes julgados administrativos a propósito da tributação integral dos resultados da sociedade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

cooperativa, por ausência de segregação contábil, consignados nas seguintes ementas.

Acórdão nº 101-92.648, de 15/04/1999, publicado no DOU de 20/06/1999:

“SOCIEDADE COOPERATIVA – INTERMEDIÇÃO DE TERCEIROS – Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, é passível de tributação normal pelo imposto de renda. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária. Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764/71, não pode a mesma prosperar.” (Destaquei).

Acórdão nº 107-05.883, de 23/02/2000, publicado no DOU de 23/05/2000:

“As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto de renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas. Porém, a falta de destaque das receitas segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos) autoriza a tributação da totalidade das vendas a vista, por ser impossível a determinação da parcela desse lucro alcançada pela não incidência tributária.” (Destaquei).

Aqui vale repetir que um dos fundamentos da autuação fiscal, o da desclassificação da sociedade como cooperativa não foi acolhido, seja no voto vencido, seja no voto vencedor, subsistindo a exigência fiscal por outro fundamento da autuação, o da ausência de segregação contábil dos resultados dos atos cooperativos e dos atos não-cooperativos.

A tese do rateio das receitas mensais recebidas dos adquirentes dos planos de saúde, proporcionalmente à segregação dos custos entre os atos cooperativos e os não-cooperativos, adotada no voto vencedor, mostra-se inadequada, pois implica em exonerar da tributação parcela sabidamente tributável, pois, ao se efetuar o rateio das receitas totais atribui-se a parte destas receitas, sabidamente oriundas de atos não-cooperativos tributáveis, a característica de ato cooperativo não





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

tributável, o que contraria frontalmente a legislação cooperativista, bem como a doutrina e a jurisprudência hoje vigentes, como mais adiante se verá.

O que a Administração Tributária, bem como a jurisprudência administrativa tem admitido, em se tratando de sociedades cooperativas, é o procedimento de se proporcionalizar as despesas gerais e despesas financeiras comuns da cooperativa entre resultados dos atos cooperativos e não cooperativos, se não houver a segregação contábil quando de sua apropriação.

Já as receitas de planos de saúde, na sua totalidade, serão sempre apropriadas como oriundas de atos não cooperativos, visto que originárias de negócios com não cooperados, se a empresa, no momento de sua contabilização não as desmembrou entre as correspondentes a atos cooperados e não cooperados.

O problema surge, quase sempre, porque as sociedades cooperativas de trabalhos médicos, julgando-se totalmente isentas ou abrigadas pela não incidência do imposto, deixam de efetuar a segregação contábil e classificam as receitas de planos de saúde integralmente como atos próprios da atividade cooperativa.

A propósito deste tema, vale destacar no campo doutrinário, a lição do cooperativista Dr. João Eduardo Irion, idealizador do sistema UNIMED de cooperativas de trabalhos médicos, na obra "*Cooperativismo e Economia Social*", São Paulo, Editora STS Publicações e Serviços Ltda. – 1997 (páginas 102, 103, 113, 114 e 116) que em relação a questões como as versadas no presente acórdão, assim preleciona nos excertos a seguir transcritos:

"[...]

Há duas circunstâncias em que as cooperativas praticam atos não-cooperativos:

- 1. – A primeira é a prática de negócios que envolve a cooperativa e **pessoas físicas não-cooperadas**. Exemplo de ato não-cooperativo desse grupo é a venda de mercadorias realizadas por uma cooperativa de consumo a uma pessoa estranha ao quadro social. Outro exemplo é a utilização dos trabalhos profissionais de um médico não-cooperado por uma cooperativa de trabalho médico.*

*Atos não-cooperativos como os citados são considerados operações com terceiros, e permitem deduzir o conceito doutrinário de terceiro que é o seguinte: **'terceiros são pessoas físicas que operam no mesmo campo de atuação do quadro social e que por isso têm, tecnicamente, condições de se tornarem associados'**. (Destaques em **negritos** do original)*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

As operações com terceiros são permitidas por lei, mas não podem ser rotineiras.

2. - *A segunda circunstância da prática de atos não-cooperativos compreende todas operações com o mercado, realizadas fora dos objetivos sociais, como, por exemplo, as aplicações no mercado de capitais de recursos de uma cooperativa de consumo.*

[...]

Os resultados dos atos não-cooperativos se refletem na economia da sociedade e não na economia dos sócios. São tributáveis, sendo a cooperativa a contribuinte e o saldo destinado ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social das cooperativas. (Destaquei)

[...]

A sustentação dinâmica é despesa e compreende os recursos consumidos no custeio das operações e se originam nas operações dos sócios com a cooperativa, isto é, do ato cooperativo. A fonte de recursos administrativos é o cooperado e não os clientes ou os fornecedores e nem qualquer tipo de receita que provenha de atos não-cooperativos. Essa afirmativa marca outra distinção entre cooperativa e empresas, porque nas últimas o custeio da administração não é coberto pelos sócios, mas pelos clientes. (Destaque do original)

[...]

A não-incidência de que gozam essas entidades, como as cooperativas, diz respeito unicamente aos resultados dos atos cooperativos, sendo elas contribuintes dos demais tributos que incidem sobre os empreendimentos lucrativos.

[...]

A classificação das cooperativas como entidades sem fins lucrativos é feita em termos. Todas as operações que uma cooperativa realiza fora de seus objetivos sociais precisam serem contabilizadas a parte, porque os resultados positivos neste caso são considerados como lucros. Em certas circunstâncias a cooperativa, operando dentro dos objetivos sociais, pode utilizar os produtos ou serviços de terceiros (já estudamos esse conceito cooperativista). Nesses casos, os resultados positivos das operações se constituem em fato gerador de tributos.

A condição de entidade sem fins lucrativos das cooperativas ocorre somente no seu resultado aparente que são as sobras e relacionam-se exclusivamente ao ato cooperativo. Nas demais situações as cooperativas não têm nenhuma isenção e são contribuintes obrigatórias, por exemplo, da Previdência Social nas relações empregatícias com seus funcionários e respectivas complementações (PIS, FINSOCIAL), e dos impostos e taxas, como



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

IPVA, IPTU, IOF, Imposto Predial, e todos os inumeráveis tributos que incidem sobre a sociedade brasileira.

[...]

A sustentação econômica e social do país é responsabilidade dos cidadãos e das empresas e instituições. Quando se passa a idéia equivocada de que as cooperativas são privilegiadas pela total isenção de tributos, pode-se raciocinar pelo absurdo, dizendo-se que se todos os empreendimentos do país fossem organizados sob a forma de cooperativas, não haveria qualquer participação oriunda dos resultados empresariais em sua sustentação, salvo as produzidas pela exceção, gerados por atos não-cooperativos, único caso em que as cooperativas são contribuintes do Imposto de Renda.

[...]

No âmbito da jurisprudência judicial, a respeito do tema versado nos presentes autos, o Superior Tribunal de Justiça, na assentada de 17/08/2000, sendo Relator o excelentíssimo MINISTRO JOSÉ DELGADO, deu provimento ao Recurso Especial nº 254.549/CE-(2000/0033977-6), intentado pelo Município de Fortaleza – CE, sendo recorrida a UNIMED DE FORTALEZA – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA., sob a seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. ISS. COOPERATIVAS MÉDICAS. INCIDÊNCIA.

- 1. As Cooperativas organizadas para fins de prestação de serviços médicos praticam, com características diferentes, dois tipos de atos: a) atos cooperados consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros; b) atos não cooperados de serviços de administração a terceiros que adquiram seus planos de saúde.*
- 2. Os primeiros atos por serem típicos atos cooperados, na expressão do art. 79, da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, estão isentos de tributação. Os segundos, por não serem atos cooperados, mas simplesmente serviços remunerados prestados a terceiros, sujeitam-se ao pagamento de tributos, conforme determinação do art. 87, da Lei nº 5.764/71.*
- 3. As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados.*
- 4. Incidência do ISS sobre valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não associados, que optaram por adesão aos seus planos de saúde. Atos não cooperados.*
- 5. Recurso provido.’*

Destarte, deve ser mantido o lançamento tributário remanescente, ora discutido, efetuado com base nos totais das receitas mensais apuradas pela contribuinte, conforme Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10680.017253/2003-15
Acórdão nº : 103-22.579

Jurídica – DIPJ, dos exercícios de 1999 a 2003, fls. 143 a 383 do Anexo 1, e demonstrativos elaborados pela contribuinte, fls. 73 a 89, dos autos, e fls. 122 do Anexo 1.

Estes os fundamentos que me levam a prestigiar o julgado *a quo* e manter a exigência da contribuição ao PIS/PASEP, também em relação ao fatos geradores do período de novembro de 1998 a janeiro de 1999, objeto deste voto vencedor.

CONCLUSÃO

Dessarte, na esteira destas considerações, oriento o meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente e a preliminar de decadência suscitada *ex officio* e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Brasília – DF, em 28 de julho de 2006.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER