



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.2 C C	PUBL. ADO NO D. O. U.
	D. 12 / 02 / 2004
	Rubrica

Processo : 10830.003691/96-91
Acórdão : 203-06.875

Sessão : 18 de outubro de 2000
Recurso : 106.874

Recorrente : UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : DRJ em Campinas – SP

NORMAS PROCESSUAIS – PERÍCIA – O recebimento do pedido de perícia, para ser apreciado, requer seja formalizado de acordo com as regras contidas no Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, devendo ficar demonstrado não existir nos autos elementos necessários ao julgamento da lide. **Preliminar rejeitada. COFINS - COOPERATIVA - ISENÇÃO –** Apenas os atos praticados com os cooperados é que estão fora do campo de incidência da Contribuição. A aquisição de bens ou serviços junto a terceiros, pessoas físicas ou jurídicas não cooperadas, visando atender obrigações contratuais previamente assumidas pela cooperativa, quando esses bens ou serviços deveriam ser produzidos pelos próprios cooperados, não possui as características que o benefício fiscal pretendeu alcançar, tampouco deve ser classificada como despesas administrativas ou operacionais da entidade. **COOPERATIVAS/SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÕES LEGALMENTE REGULAMENTADAS -** Tratam-se de institutos jurídicos distintos e, mesmo, incompatíveis, pois somente se a cooperativa deixar de cumprir a sua finalidade institucional, descaracterizando-se da condição de sociedade do regime jurídico cooperativo, poderia vir a ser considerada como uma sociedade civil comum. **Recurso a que se nega provimento.**

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: I) em rejeitar as preliminares de opção pela via judicial e de nulidade em razão do indeferimento do pedido de perícia; e II) por maioria de**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003691/96-91
Acórdão : 203-06.875

votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski, Daniel Correa Homem de Carvalho e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2000

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Lina Maria Vieira, Renato Scalco Isquierdo e Antonio Lisboa Cardoso (Suplente).
Iao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003691/96-91
Acórdão : 203-06.875

Recurso : 106.874
Recorrente : UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, pessoa jurídica já qualificada nos autos do presente processo, recorre a este Colegiado, às fls. 167/173, contra decisão proferida pelo Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP (fls. 148/163), que julgou procedente a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 01/02.

Consta do “Anexo ao Auto de Infração” de fls. 05, como descrição dos fatos, que a recorrente *“deixou de recolher suficientemente os valores da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidente sobre o faturamento de atos não cooperativos, nos meses de 04/92 a 05/94 e de 01/95 a 10/95, conforme demonstrativos de cálculos anexos a este Auto de Infração.”*

A falta de recolhimento se deveu ao argumento equivocado de que as ditas contribuições não seriam devidas às sociedades cooperativas. Ocorre que tal argumento é totalmente improcedente, visto que, de acordo com o disposto no artigo 6º da Lei Complementar n.º 70, de 30/12/91, somente os atos cooperativos são passíveis de isenção.

De acordo com os seus registros contábeis, a sociedade apura e registra em separado os atos não cooperativos, cujos valores se resumem em relação anexa, elaborada pela própria sociedade e constam de declarações de Imposto de Renda (base de cálculo) e Declarações de Contribuições e Tributos Federais - DCTF (valores devidos da COFINS).

Por outro lado, nos anos calendário de 1993 e 1994, foram constituídas provisões para as referidas contribuições, ao mesmo tempo em que foram feitos recolhimentos em alguns meses (integralmente nos meses de 06/94 a 12/94 e 11/95 a 12/95 e parcialmente nos meses de 01/95 e 03/95), o que demonstra que a sociedade tinha conhecimento da obrigação tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003691/96-91
 Acórdão : 203-06.875

Inobstante o acima descrito, a sociedade não se utilizou de qualquer medida judicial ou administrativa para acobertar o seu procedimento, o fazendo somente em 23/04/96, portanto, após o início do procedimento fiscal, quando impetrou o Mandado de Segurança de n.º 96.0601694-3, sendo-lhe negada a liminar pleiteada, o que justifica plenamente o presente lançamento."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 117/124, a autoridade julgadora de primeira instância administrativa proferiu sua decisão, assim ementada (fls. 148/149):

"COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO
ABRIL A DEZEMBRO DE 1992
JANEIRO A DEZEMBRO DE 1993
JANEIRO A MAIO DE 1994 E
JANEIRO A OUTUBRO DE 1995

DA INADMISSIBILIDADE DE LANÇAMENTO CONDICIONAL

Ao escriturar e, portanto, oferecer à tributação, os seus resultados na proporção informada à fiscalização, a autuada segregou suas operações em atos cooperados e atos não cooperados. Não cabe agora, na fase de impugnação, tendo em vista inexistir lançamento condicional, pretender a revisão dos critérios antes adotados em sua escrituração e aceitos como válidos pela fiscalização, principalmente não estando a almejada revisão lastreada em provas que atestem a veracidade do enquadramento de todas as operações em atos cooperados.

COOPERATIVAS

DEFINIÇÃO LEGAL DE ATO COOPERATIVO

Para ser considerado um ato cooperativo não basta que seja praticado na consecução dos objetivos sociais, mas é imprescindível que seja praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas. Fundamental, portanto, a qualificação dos sujeitos das relações jurídicas estabelecidas.

COOPERATIVAS

NÃO-INCIDÊNCIA DE CARÁTER OBJETIVO

A não incidência em questão beneficia somente os atos das cooperativas praticados exclusivamente com cooperados e não a pessoa jurídica da cooperativa.



Processo : 10830.003691/96-91
Acórdão : 203-06.875

**COOPERATIVAS E SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÃO LEGALMENTE
REGULAMENTADAS**
DISTINÇÃO E INCOMPATIBILIDADE

Trata-se de institutos jurídicos distintos e, mesmo, incompatíveis, pois somente se a cooperativa deixar de cumprir a sua finalidade institucional, qual seja, a prestação de serviços aos seus associados (atos cooperativos), passando a atuar, destacadamente, na prestação de serviços a terceiros não-associados (atos não-cooperativos), ter-se-ia a descaracterização da sociedade do regime jurídico cooperativo, podendo vir a ser considerada como uma sociedade civil comum.

EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE”.

Cientificada dessa decisão em 11 de dezembro de 1997, no dia 30 seguinte a autuada protocolizou seu recurso a este Conselho (fls. 167/173), alegando, em síntese, que:

- a “*decisão é nula de pleno direito porque, ao indeferir a prova pericial regularmente requerida, cerceou o direito de defesa da Recorrente*”, já que a mesma “*pretendia, com a perícia contábil, demonstrar a origem das receitas, em cada um dos meses constantes do Auto de Infração, identificando os contratos que deram origem a tais receitas e quais as suas respectivas naturezas, sendo que “Somente com a realização da auditoria contábil é que restaria comprovado que o percentual de 25% (...) das receitas referem-se a operações derivadas dos chamados atos auxiliares, como definidos pela doutrina e que integram o conceito do ato cooperativo”*, requerendo o retorno do processo à origem para, mediante realização de perícia, ser proferida nova decisão;
- no mérito a autoridade julgadora *a quo* considerou como sendo “*uma confissão expressa da prática de atos não cooperativos*” o fato da mesma estar utilizando o percentual de 25% para segregar na contabilidade os atos cooperados e atos complementares, cujo “*entendimento decorreu da dificuldade em compreender o real significado dos atos complementares ou auxiliares que complementam e fazem parte do ato cooperativo.*”, transcrevendo doutrina a respeito dos atos auxiliares praticados pelas cooperativas, os quais se constituem em atos cooperativos, portanto, “[...] isento conforme inciso I do artigo 6º da Lei Complementar 70/91.”;



Processo : 10830.003691/96-91
Acórdão : 203-06.875

- os atos complementares foram praticados “em *PROL DOS COOPERADOS*”, não podendo sofrer a incidência da COFINS por identificarem-se com os atos cooperativos;
- a moderna interpretação da Lei n.º 5.764/71 dá uma interpretação bem mais abrangente que a interpretação dada pelo julgador singular, que “*considerou fundamental ‘para a caracterização do ato cooperado, único não sujeito à tributação’ a condição dos sujeitos integrantes das relações jurídicas estabelecidas.*”, distanciando-se aquele julgador dos conceitos acima, quanto aos atos complementares serem também atos cooperativos, ao recorrer aos artigos 86, 87 e 111 dessa Lei, bem como ao Parecer Normativo n.º 38/80;
- os contratos que a recorrente faz com terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, para realizar serviços complementares, o faz em nome dos seus cooperados, sendo os mesmos imprescindíveis para que “*os Contratos de Prestação de Serviços possam ser executados como se apresentam. [...] não havendo qualquer RECEITA para a Recorrente mas, sim, despesas.*”;
- “*O E. Tribunal de Alçada Civil já decidiu, ao julgar a Apelação Cível 343.396, por sua 1ª Câmara*” considerando que a cooperativa age em nome dos cooperados e sem finalidade lucrativa, transcrevendo excerto dessa decisão;
- a recorrente, para cumprir os contratos firmados, necessita que os cooperados utilizem os serviços de terceiros (laboratórios, hospitais etc.) “*sem o que impossível a cura!*”;
- a autoridade julgadora singular ignorou o fato de, sendo a recorrente uma sociedade civil, gozaria igualmente da isenção prevista no inciso II do artigo 6º da L.C. n.º 70/91, tomando como fundamento que as sociedades civis de serviços médicos previstas no D.L. n.º 2.397/87 “*difere das cooperativas, sendo ‘institutos jurídicos completamente distintos’ (pag.15) muito embora o gênero – sociedade civil – seja idêntico em ambas.*”;

Consta às fls. 174/176 medida liminar dispensando o depósito recursal de 30%, criado pela MP nº 1.621, de 12/12/97, seguidamente reeditada.

A digna Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta suas Contra-Razões às fls.180/182, em que, preliminarmente, argúi a impossibilidade da apreciação do recurso na esfera administrativa de julgamento, seja em primeira ou segunda instância, em face de a recorrente ter optado pela via judicial ao impetrar “*Mandado de Segurança junto à 3ª Vara da Justiça Federal*”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003691/96-91
Acórdão : 203-06.875

em Campinas, Processo Judicial 94.060 1694-3, pleiteando não recolhimento da COFINS, mesmo objeto do auto de infração impugnado, conforme estaria previsto no parágrafo único do artigo 38 da Lei n.º 6.830/80, que transcreve.

Quanto ao mérito, a PFN considera, “*ad argumentandum*”, não assistir razão à apelante, relativamente aos argumentos apresentados, pois a tributação de atos não cooperativos seria matéria pacificada na doutrina e jurisprudência, fundamentando seus argumentos nos termos da Decisão Recorrida de fls. 148/163, especialmente às fls. 155/162.

É o relatório.

Assinatura manuscrita em tinta preta, com uma letra inicial proeminente.



Processo : 10830.003691/96-91
Acórdão : 203-06.875

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido. Foi interposto com amparo em medida liminar dispensando o depósito recursal de 30%, criado pela MP n.º 1.621, de 12/12/97, e reedições.

A princípio, reporto-me às contra-razões apresentas pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto à argüida impossibilidade de ser a peça recursal apreciada administrativamente, em face do Mandado de Segurança impetrado pela recorrente junto ao Poder Judiciário, com pedido de liminar para suspender o recolhimento da COFINS relativa ao mês de abril de 1996, com extensão aos períodos seguintes até o julgamento final do processo, portanto, com o mesmo objeto, porém, compreendendo período diverso do que foi abrangido na autuação - abril de 1992 a outubro de 1995.

O assunto tem merecido interpretações divergentes quanto à extensão e abrangência que se deva dar às decisões em matéria tributária, ou seja, se ficariam restritas ao espaço temporal a que se refere a decisão ou se seriam aplicáveis a fatos geradores ocorridos além desses limites.

A propósito, entendo que não existe uma regra geral que possa ser aplicada indistintamente, significando dizer que cada caso deve ser analisado *de per si*. No presente caso, muito embora o objeto seja o mesmo, considero que a extensão do que for decidido na esfera judicial não alcança a hipótese tratada administrativamente, pois aquela ação reporta-se ao mês de abril de 1996 e períodos subsequentes, sendo ilógico admitir-se que julgado em matéria tributária possa, de plano, retroagir e fazer-se aplicar a fatos pretéritos (abril de 1992 a outubro de 1995). Sendo assim, com a devida vênia dos que divergem desta minha opinião, considero não existir óbice ao julgamento do recurso nesta esfera administrativa.

Ainda como preliminar, desta feita provocada pela recorrente, cabe-nos apreciar a argüida nulidade da decisão de primeiro grau, em face do não acolhimento do pedido de perícia formulado pela então impugnante, reiterado nesta fase recursal. A autoridade julgadora *a quo* rejeitou o pedido, considerando que, admiti-lo, seria o mesmo que considerar imprestável todo o levantamento fiscal efetuado com base em informações fornecidas pela própria fiscalizada, bem como que toda a sua escrituração comercial e fiscal padeceria de credibilidade.

Aduz a recorrente que a perícia teria como finalidade demonstrar que o percentual de 25% das receitas totais, informadas pela mesma, no curso da ação fiscal, como sendo decorrentes de atos não cooperados, na realidade teriam como origem "operações



Processo : 10830.003691/96-91
Acórdão : 203-06.875

derivadas dos chamados atos auxiliares”, portanto, compreendidos no conceito de atos cooperados.

Com razão a autoridade julgadora monocrática, pois o fundamento utilizado para justificar a realização da perícia requerida faz parte do próprio mérito que se está a discutir, qual seja: se os chamados atos auxiliares e/ou complementares, praticados com o concurso de terceiros, pessoas físicas ou jurídicas, estariam abrangidos no conceito de atos cooperados, para efeitos da não incidência da COFINS. Já que se contesta tão-somente o fato da informação ter sido equivocada apenas quando afirma ser a receita correspondente aos 25% oriunda de atos praticados com não cooperados, quando a informação correta seria a de que tratar-se-iam de atos cooperados, nenhum prejuízo trará às partes o fato desses aspectos serem enfrentados como matéria de mérito, conforme faremos mais adiante.

Ademais, deve-se atentar para o aspecto formal do pedido de perícia, insculpido no artigo 16, inciso IV, § 1º, do Decreto n.º 70.235/72, que estabelece, *verbis*:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

I a III – *omissis*;

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;

§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.” (negritei)

Não consta que o pedido formulado, seja na fase impugnativa ou recursal, tenha observado esses pressupostos legais, constituindo-se em falha insanável que, independentemente dos aspectos impeditivos já ventilados, inviabilizaria a pretensão da recorrente.

Por todo o exposto, rejeito a argüida preliminar de nulidade da decisão recorrida.

No mérito, é por demais sabido e tornar-se-ia repetitivo falar sobre a finalidade à qual se propõe o sistema cooperativo, largamente utilizado e por demais conhecido, mas permito-me lembrar que a associação de pessoas em torno de uma cooperativa tem como objetivo precípua a alocação, no mercado, de produtos ou serviços que sejam frutos da atividade



Processo : 10830.003691/96-91

Acórdão : 203-06.875

desenvolvida por cada um dos cooperados, na intenção de torná-los mais próximos do público alvo, através do desenvolvimento de um trabalho conjunto que, em última instância, a todos aproveita.

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

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

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

O caso concreto diz respeito aos chamados atos auxiliares, ou complementares, que, sob a ótica da recorrente, seriam praticados com o objetivo de viabilizar o cumprimento da obrigação contratual de prestar os serviços médicos, hospitalares, laboratoriais e outros, assumidos com seus segurados. Tais serviços tornariam possível a satisfação integral do filiado (consumidor) ao plano de saúde, pois, nas palavras da recorrente, “[...] *para que os cooperados, já foi escrito e afirmado, possam desincumbir-se da prestação de serviços contratada com as pessoas jurídicas e físicas, objeto da Recorrente, é necessário que se sirvam de laboratórios, hospitais, etc., sem o que, impossível a cura!*”



Processo : 10830.003691/96-91
Acórdão : 203-06.875

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

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

De outra forma, raciocinando em torno de uma hipotética situação, imaginemos que dois profissionais médicos decidissem formar uma associação cooperativa para explorar o seguimento econômico representado pelos planos de saúde¹. Apenas esses dois cooperados, obviamente, não teriam condições de oferecer aos segurados, que nessas alturas já seriam em grande número, todos os serviços constantes do contrato de filiação ao plano, firmado pelas partes. Somente terceirizando esses serviços é que teriam condições de atendimento pleno. Diante dessa hipotética situação, poderíamos chegar ao extremo de termos quase 100% dos serviços sendo executados por não cooperados, mas estrategicamente situados fora do campo de incidência da Contribuição e de outros tributos, pois, no raciocínio trazido pela recorrente, seriam serviços complementares e/ou auxiliares, dos quais os imaginados dois cooperados não poderiam prescindir, para o completo atendimento a que estaria a cooperativa contratualmente obrigada. Estaria, assim, ocorrendo uma flagrante distorção na já referida finalidade a que se propõe o sistema cooperativo, além de se estar praticando uma tremenda injustiça fiscal, passível de gerar consequências que poderiam até mesmo inviabilizar esse seguimento da economia.

Convém, ainda, ressaltar que, ao se tributar essas operações extra cooperados, não se estaria tributando “despesas da cooperativa”, conforme a respeitável opinião de alguns, pois, na linha do que foi dito anteriormente, despesas seriam aquelas administrativas e operacionais inerentes e voltadas à própria manutenção da entidade, repita-se, comuns ao funcionamento de qualquer empreendimento, tenha ele esta ou aquela natureza jurídica ou

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



Processo : 10830.003691/96-91
Acórdão : 203-06.875

finalidade. Essa tributação visaria, isto sim, dispensar um tratamento fiscal adequado a operações que não se incluíam no conceito de não-incidência, contemplada na legislação que disciplina a matéria.

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

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

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

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

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

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

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



Processo : 10830.003691/96-91
Acórdão : 203-06.875

"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. (Ac. 101-93044, 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. (Ac. 202-10887, Rel. Maria Teresa M. Lopes)

IRPJ/CSL/PIS/COFINS - SOCIEDADES COOPERATIVAS - COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS - Sujeitam-se à incidência tributária a receita e/ou os resultados obtidos pela sociedade cooperativa na prática de atos não cooperados. O encaminhamento de usuários a terceiros não associados, como hospitais, clínicas ou laboratórios, ainda que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperado. Norma impositiva contida no artigo 111 da Lei nº 5.674/71 (artigo 168, inciso II, do RIR/94). (Ac. 108-06006, Rel. Tânia Koetz Moreira)".

Em seu arrazoadado, a recorrente se diz abrangida também pela situação definida no artigo 1º do Decreto-Lei n.º 2.397/87, destinada "*[...]às sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas [...]*". Não vejo como essa tese deva prevalecer, pois, de antemão, já nos deparamos com uma dificuldade intransponível, que é o fato da cooperativa ser constituída para viabilizar a alocação no mercado dos produtos e/ou serviços produzidos por seus associados, sem ter como finalidade a obtenção de lucro, enquanto que as sociedades civis a que se refere o sobredito Decreto-Lei n.º 2.397/87 têm fins lucrativos.

A esse respeito, corroborando o entendimento manifestado pela autoridade julgadora *a quo*, trago à lume excerto da decisão proferida nos autos do processo de Mandado de Segurança impetrado pela recorrente, sob o n.º 96.0601694-3 (fls. 125/130), cujo Juízo assim se pronunciou:

"[...]"

Ora, as cooperativas, por óbvio, são sociedades civis, na medida em que se não possuem finalidade lucrativa. Aliás, confirmando esta personalidade das cooperativas há o próprio art. 4º, da Lei n.º 5.764, de 1971. Por este dispositivo: "as cooperativas são sociedades de pessoas ... de natureza civil".



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.003691/96-91
Acórdão : 203-06.875

Portanto, a sociedade civil seria o gênero, que comporta, como espécie, as cooperativas.

Pelo art. 6º, II, da Lei Complementar n.º 70/91, ficam isentas do pagamento da COFINS as sociedades “civis de que trata o art. 1º, do Decreto-Lei n.º 2.397, de 21 de dezembro de 1987”.

Ora, este dispositivo trata exatamente da inviabilidade de tributação sobre o lucro das sociedades civis, constituídas para a prestação de serviços profissionais, apenas no que concerne aos rendimentos provenientes da prestação destes serviços. Devem se encontrar estas devidamente registradas e se constituírem exclusivamente de pessoas físicas domiciliadas no País.

Conforme se depreende do dispositivo acima, no conceito anterior encontram-se abrangidas apenas as sociedades civis de fins lucrativos.

Ora, a impetrante não pode, ao mesmo tempo, buscar o lucro e deste fugir.

Portanto, enquanto cooperativa — embora esta seja sociedade civil também, a impetrante não se encontra enquadrada no conceito do art. 1º, do Decreto-Lei nº 2.397, de 1987. Estas buscam o lucro, sendo que impetrante, conforme estatuto acostado, não tem neste o seu escopo (senão não seria uma cooperativa).

Portanto, sob qualquer ótica que se analise a questão, não há como se respaldar a pretensão da impetrante.”

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

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2000


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ