



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 19 / 05 / 05

VISTO

2º CC-MF  
FI.

Processo nº : 11618.003575/2002-12

Recurso nº : 123.537

Acórdão nº : 203-09.335

Recorrente : UNIMED – JOÃO PESSOA, COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
Recorrida : DRJ em Recife - PE

### PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NULIDADES.

As hipóteses de nulidade, no Processo Administrativo Fiscal, são aquelas elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores.

**DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS.** A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, não se constituindo em cerceamento do direito de defesa o exercício de tal faculdade.

**NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADES.** A apreciação da constitucionalidade das leis é da competência exclusiva do Poder Judiciário.

#### Preliminares rejeitadas.

**PIS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS.** A prestação de serviços por terceiros não associados, especialmente hospitais e laboratórios, não se enquadram no conceito de atos cooperados, nem de atos auxiliares, sendo, portanto, tributáveis. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas para a consecução de objetivos sociais. A partir das disposições contidas nas Leis nºs 9.532/97, 9.715/98 e 9.718/98 e na Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, a Contribuição é exigida sobre o faturamento das Sociedades Cooperativas, correspondendo este à receita bruta, a totalidade das receitas auferidas pela sociedade cooperativa, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

#### Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**UNIMED – JOÃO PESSOA, 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 nulidade por cerceamento do direito de defesa e de constitucionalidade; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11618.003575/2002-12  
Recurso nº : 123.537  
Acórdão nº : 203-09.335

Otacílio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

Valmar Fonseca de Menezes  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Maria Teresa Martínez López, Mauro Wasilewski, Luciana Pato Peçanha Martins, César Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/cf/ovrs

MN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA - 21/10/104
<i>efetivado</i>
VISTO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11618.003575/2002-12  
Recurso nº : 123.537  
Acórdão nº : 203-09.335

Recorrente : UNIMED – JOÃO PESSOA, COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

A.S. JA FAZENDA - 2.º CC

CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 11/10/2004
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF  
FL.

---

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

**"Contra a empresa acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04 a 10 do presente processo, para exigência do crédito tributário referente ao período de abril de 1999 a junho de 2002, adiante especificado:**

CONTRIBUIÇÃO	FOLHA	VALOR (EM REAIS)
PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL	03	2.107.241,58
JUROS DE MORA		565.417,15
MULTA PROPORCIONAL		1.580.431,04
<b>TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>		<b>4.253.089,77</b>

De acordo com o autuante, o referido Auto é decorrente da falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social, conforme descrito às fls. 04 a 24, inclusive Relatório de Trabalho Fiscal.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 124 a 158, à qual anexou as cópias do seu Estatuto Social às fls. 159 a 168, onde requer seja julgado totalmente insubstancial o referido Auto de Infração, isentando-a, por conseguinte, do recolhimento do PIS/Faturamento sobre a totalidade das receitas auferidas do período fiscalizado, por afirmar, em síntese, que:

- a impugnante não tem efetiva receita, porquanto os valores recebidos apenas transitam por seu caixa, pelo fato de pertencerem aos seus associados. Não há como incidir as contribuições, sob pena de violação à diretriz constitucional (art. 146, §1º);

- tal postulado vincula-se ao princípio da vedação de confisco (art. 150, IV, da CF/88), representando um dos fundamentos basilares da tributação, como corolário do princípio da isonomia, verdadeiro sinônimo da justiça fiscal;

- a cooperativa não aufera vantagem pelo exercício de suas atividades, porquanto o ingresso de valores em seus cofres é entregue aos cooperados, na proporção dos serviços prestados;



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11618.003575/2002-12  
Recurso nº : 123.537  
Acórdão nº : 203-09.335

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 11/10/2004
VISTO

2º CC-MF
F1
_____

- não se justifica o tratamento diferenciado para as cooperativas de produção, ao dispor sobre exclusões na base de cálculo das contribuições, violando o princípio constitucional da isonomia;

- a sua contabilidade segue, a partir do ano calendário 2001, o modelo instituído pela Resolução nº 920/2001, do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou a NBC T 10 sobre Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, item 10.8, dedicado às Entidades Cooperativas. Com isso, está correta a forma adotada para a classificação das receitas de atos cooperativos e não cooperativos, de sorte a incidir apenas sobre estes últimos as contribuições para o PIS e para a COFINS;

- há a necessidade de perícia contábil, com o fito de se apurar com exatidão os faturamentos mensais da impugnante, relativos aos atos não cooperativos, únicos a servir de base de cálculo para a incidência do tributo questionado, posto que o *quantum* apurado não se coaduna com os reais quantitativos eventualmente devidos, mesmo na hipótese improvável de ser rejeitada a presente impugnação.

A defesa tece diversos aspectos das sociedades cooperativas, justificando-as serem “determinantes para justificar muitos dos equívocos cometidos por todos aqueles que se aventuram a examinar o efeito de qualquer regra de incidência tributária” (*sic*), seja do legislador, do aplicador e até mesmo de pronunciamentos isolados do Poder Judiciário, citando doutrina e legislação afins.”

A DRJ em Recife - PE proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita adiante:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/1999 a 30/06/2002

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). PRELIMINAR DE NULIDADE.

Estando os atos administrativos, consubstanciadores do lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

**PIS. INCIDÊNCIA SOBRE O FATURAMENTO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO.**

A Contribuição para o Programa de Integração Social incide sobre o faturamento das Sociedades Cooperativas.

**INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS.**



Processo nº : 11618.003575/2002-12

Recurso nº : 123.537

Acórdão nº : 203-09.335

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da constitucionalidade das leis, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese negar-lhe execução.

#### PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como também a atividade administrativa de julgamento pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

#### PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE DILIGÊNCIA / PERÍCIA.

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de solicitar a realização de diligência/perícia, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Lançamento Procedente”.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos expostos na peça impugnatória, resumidos a seguir.

A recorrente pleiteia a insubsistência do auto de infração, com repetição de argumentações presentes na fase impugnatória, que podem ser resumidas nos seguintes termos:

- requer a nulidade da decisão recorrida por conta do indeferimento da perícia, sem fundamentação ou justificativa, reiterando tal providência a fim de se apurar com exatidão os faturamentos mensais da recorrente relativos aos atos não cooperativos, únicos que deveriam compor a base de cálculo, alegando ainda que o indeferimento da perícia - pela decisão recorrida – nos moldes em que ocorreu malfere a garantia constitucional da ampla defesa;
- tece considerações sobre a Lei nº 9.718/98 e as Medidas Provisórias nºs. 2.158-35 e 66/2002, que teriam criado nova técnica de apuração da base de cálculo e exclusões, com alusões às possíveis ofensas à Constituição Federal; e
- discorre longamente sobre a natureza de suas atividades, como cooperativa, e sobre os atos que considera como atos cooperativos, indevidamente considerados para tributação, em especial sobre a finalidade e objeto da cooperativa de serviços, o regime constitucional tributário das cooperativas, o alcance do ato cooperativo e a tributação dos valores ingressados, a natureza e extensão dos atos da cooperativa de serviços médicos, a inadequação do desmembramento dos valores ingressados na entidade, a injuridicidade da contribuição sobre os atos cooperativos e a não incidência sobre os mesmos.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2.º CC

CONFERE COM O ORIGINAL

BRASÍLIA 10/10/2004

VISTO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11618.003575/2002-12  
Recurso nº : 123.537  
Acórdão nº : 203-09.335

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 11/10/04
<i>elvadilene</i>
VISTO

2º CC-MF
FI.
_____

## VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR VALMAR FONSECA DE MENEZES

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Analizando-se, por partes, as argumentações trazidas pela recorrente, temos o que segue:

### 1. DAS PRELIMINARES

#### 1.1 - DA PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Preliminarmente, devemos considerar que a peça recursal alega cerceamento do direito de defesa por ter a decisão recorrida indeferido o seu pedido de perícia sem qualquer fundamento e/ou justificativa.

Ao indeferir a perícia requerida, a Delegacia de Julgamento de origem fundamentou a sua decisão no artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, justificando-a da seguinte forma:

“A realização de perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e, para o presente caso, esse conhecimento específico revela-se desnecessário. Diante das peças contidas nos autos, a lide pode ser resolvida, de forma que indefiro o pedido de perícia por considerá-la prescindível para o deslinde do presente processo, em conformidade com o artigo 18, *caput*, do Decreto 70.235/1972”.

O artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, transrito a seguir, *verbis*, com as alterações posteriores, assim dispõe sobre o assunto:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, *infine*. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93) ”

Dentro dos seus estritos limites legais e coerentemente com a Legislação, procedeu a decisão recorrida, pois, não se vislumbra a ocorrência de cerceamento do direito de defesa alegado, mas apenas o gozo de faculdade conferida pelo próprio ordenamento jurídico ao julgador de primeira instância.

Rejeito, pelo exposto, a preliminar de nulidade suscitada.



Processo nº : 11618.003575/2002-12  
Recurso nº : 123.537  
Acórdão nº : 203-09.335

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 21/10/2004  
VOTOU  
*oficialmente*

2º CC-MF  
Fl.

## 1.2 - DA PRELIMINAR DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS DISPOSITIVOS LEGAIS APLICADOS.

A peça recursal traz, em seu bojo, arguições de inconstitucionalidades de dispositivos legais que serviram de base à autuação. Senão, vejamos trechos de afirmações da recorrente:

“À fl. 218, afirma a defesa que a revogação do inciso I do artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91, pela Medida Provisória 1.858-6, “colide frontalmente com o princípio da hierarquia das normas jurídicas, pois, inquestionavelmente, o dispositivo que se pretende revogar tem “status” de lei complementar, tanto no aspecto formal quanto material, com amparo no artigo 146 , II,”c”, da Constituição Federal.”

Continua a recorrente:

“Considerando que a recorrente não tem efetiva receita, (...) não há como incidir as contribuições ..., sob pena de violação à diretriz constitucional (...). Este postulado vincula-se ao princípio de vedação do confisco (art. 15º, IV, da CF/88), (...) como corolário do princípio da isonomia (...). Considerando que a tributação infere no patrimônio das pessoas, (...) é inconstitucional de ônus superiores às forças deste patrimônio (...). Por outro lado, não se justifica o tratamento diferenciado para as cooperativas de produção, (...) violando o princípio constitucional da isonomia (...).”

No tocante a esta nuance, cabe apenas lembrar a natureza da atividade administrativa, com relação à sua vinculação legal.

É de se esclarecer que o Conselho de Contribuintes, como órgão da Administração Direta da União, não é competente para decidir acerca da inconstitucionalidade de norma legal. Como entidade do Poder Executivo, cabe ao mesmo, mediante ação administrativa, aplicar a lei tributária ao caso concreto.

A Constituição Federal, em seu art. 2º, estabelece o princípio da separação e independência dos Poderes, sendo, portanto, interditado ao Executivo avocar matéria de competência privativa do Poder Judiciário, como é a de decidir acerca da inconstitucionalidade de norma legal.

Desta forma, alegações de conflitos entre normas legais e entre estas e a Constituição Federal e os seus princípios não podem ser objeto de análise pela instância administrativa, motivo pelo qual serão desconsideradas neste voto.

Adicionalmente, observe-se que os procedimentos adotados foram estabelecidos por normas legais não declaradas nulas ou sem eficácia pelo Poder Judiciário.

Ressalte-se que a autuação foi procedida com base em dispositivos legais vigentes, citados no próprio auto de infração.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11618.003575/2002-12  
Recurso nº : 123.537  
Acórdão nº : 203-09.335

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 31/10/04
<i>aprelietur</i>
VISTO

2º CC-MF
FL.
_____

Rejeito, pois, a preliminar de constitucionalidade.

## 2. DO MÉRITO.

### 2.1. DA TRIBUTAÇÃO SOBRE OS ATOS DA RECORRENTE.

Conforme consta do "Relatório de Trabalho Fiscal", à fl. 23, foi considerada como tributável toda a receita da autuada com a venda de planos de saúde, ressaltando-se que o período objeto de autuação se refere aos fatos geradores entre abril de 1999 e junho de 2002 (fls. 06/08).

Portanto, análise posta a este Colegiado se restringe à tributação da venda de planos de saúde, por parte da recorrente, no lapso temporal que se inicia a partir de abril de 1999.

Em relação ao mérito, a matéria objeto da controvérsia centra-se na qualificação de parte dos serviços prestados pela autuada, se podem ser considerados atos cooperativos ou não. Neste ponto, verifico que o entendimento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife coincide com o deste relator, expresso em acórdãos anteriores, e que, a seguir, repito.

Como a própria recorrente registra, a autuada é uma cooperativa de prestação de serviços médicos, constituída exclusivamente por médicos. Por outro lado, a cooperativa comercializa, por meio de "planos", serviços amplos que não se restringem à prestação de serviços médicos, mas incluem outros serviços que necessariamente têm que ser prestados por terceiros, não cooperados, principalmente hospitais e laboratórios.

Como adendo esclarecedor, entendo necessário que discorrer sobre o histórico da sociedade cooperativa, para concretizar o entendimento dos atos que não se enquadram como "atos cooperativos", nos termos do art. 79, da Lei 5.764/1971.

Inicialmente, cabe ressaltar que os comercialistas brasileiros, não viram nas cooperativas, quando surgiram e se consolidaram, mais um tipo de sociedade, com forma própria, muito embora tivessem muitas disposições comuns a outros tipos de sociedades.

Entenderam a cooperativa como a associação de pessoas que se organizavam para a consecução de um determinado objetivo, adotando, para isso, a forma das sociedades existentes tradicionalmente, ou seja: em nome coletivo, em comandita, anônima e por cotas de responsabilidade limitada.

E assim, ensinava o comercialista Carvalho de Mendonça:

"As sociedades cooperativas não são como as em nome coletivo ou em comandita ou as anônimas, tipo, forma de sociedade, mas modalidade facultativa, aplicável para o fim especial de que temos falado. Por outra, a cooperativa pode



Processo nº : 11618.003575/2002-12

Recurso nº : 123.537

Acórdão nº : 203-09.335

adotar qualquer daquelas formas da sociedade em nome coletivo, estabelecendo a responsabilidade ilimitada de todos os sócios, sob a forma em comandita, fixando a responsabilidade limitada de uns e ilimitada de outros sócios, ou sob a forma de sociedade anônima, com a responsabilidade de todos os sócios.”

Através do Decreto nº 22.239, de 1932, procurou-se dar forma própria à sociedade cooperativa, não se estabelecendo, no entanto, claramente, a sua natureza como civil ou comercial, mas fazendo-a participar de ambas. Considerava-se, naquela época, que tais sociedades tinham forma jurídica *sui generis*, haja vista os comercialistas não as considerarem nem como associações, nem como sociedades.

Atualmente, as sociedades cooperativas não são consideradas como tendo forma jurídica *sui generis*. O prof. Waldirio Bulgarelli, no seu livro Sociedades Comerciais, editora Atlas, 4ª edição, pág. 81, ensina:

“É hoje a sociedade cooperativa, como a por cotas de responsabilidade limitada, um tipo de sociedade plenamente configurada perante o sistema legal Brasileiro e consolidada na realidade sócio-econômica de nosso tempo, dispensando perfeitamente a expressão *sui generis* ou qualquer desse tipo, para ser simplesmente mais um tipo de sociedade: a sociedade cooperativa.”

Com o advento do Decreto-lei nº 59, de 21 de novembro de 1966, regulamentado pelo Decreto nº 60.597, de 19 de abril de 1967, define-se textualmente o que são as cooperativas:

“As cooperativas, qualquer que seja sua categoria ou espécie, são entidades de pessoas, com forma jurídica própria, de natureza civil, para a prestação de serviços ou exercício de atividades sem finalidade lucrativa, não sujeitas à falência, distinguindo-se das demais sociedades pelas normas e princípios estabelecidos na presente lei”

Isto foi reiterado pela Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que, atualmente, rege tais sociedades, nos seus arts. 3º e 4º, a saber:

“Art. 3. Celebram contrato de sociedade cooperativa pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, em proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4. As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias de natureza civil, não sujeitas à falência, **constituídas para prestar serviços aos associados**, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características ...” (grifo não é do original)

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 11/10/04
el/Delegado
VISTO



Processo nº : 11618.003575/2002-12  
Recurso nº : 123.537  
Acórdão nº : 203-09.335

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 11.10.04
<i>Alcides</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

As grandes aberturas, no entanto, que a sobredita lei proporcionou às cooperativas, no dizer de Waldírio Bulgarelli, foram a permissão de operar com terceiros e participarem de sociedades não cooperativas.

A permissão de operar com terceiros está disposta nos seus art. 85 e 86, que dispõem:

“Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.”

Essa possibilidade de operar com terceiros veio a ser regulamentada pelo Congresso Nacional de Cooperativismo, através da Resolução nº 1, de 04 de setembro de 1972, que estabeleceu as condições e os limites impostos.

Com relação à operacionalidade, também a mencionada lei trouxe inovações, definindo o ato cooperativo no seu art. 79, que dispõe:

“Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas para a consecução de objetivos sociais.”

Waldírio Bulgarelli, interpretando tal dispositivo, descreve às pag. 86, do seu já mencionado livro:

“demonstrando com precisão e clareza que o ato cooperativo é o praticado dentro do círculo fechado constituído pelas cooperativas entre si ou entre elas e seus associados.”

A supracitada lei ainda estabelece no seu art. 87, que as operações elencadas nos art. 85 e 86, devem ser levadas à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e devem ser contabilizadas em separado, de molde a permitir cálculo para a incidência dos tributos.

Já o art. 111, dispõe que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 da referida lei.

Depreende-se da interpretação de tais artigos, que a abertura dada pela citada lei condiciona a cooperativa, nos moldes comerciais, ao pagamento de tributos relativamente às operações que efetue com não associados.



Processo nº : 11618.003575/2002-12  
Recurso nº : 123.537  
Acórdão nº : 203-09.335

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 13/10/2004
<i>afiliada</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Na verdade, as cooperativas são constituídas por pessoas que se obrigam reciprocamente a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade comum, sem objetivo de lucro, conforme dispõe o art. 3º da lei em foco. A partir do momento que operam com terceiros não associados, estas operações estão sujeitas à incidência de tributos.

Ora, não cabe assentimento às razões da interessada. Como bem ensina o prof. Waldírio Bulgarelli, não pode ser considerado ato cooperativo aquele praticado com não associado.

Por outro lado, o Parecer Normativo 38/80, bem como outros atos normativos, não se constituem em ato inválidos, como entende a recorrente, mas, ao contrário, nos termos do que dispõe o artigo 100 do CTN, se configuram como normas complementares, como orientação emitida por autoridade administrativa legalmente constituída e competente para tal mister. O referido dispositivo discorre também sobre o que seja ato cooperativo, repetindo o disposto na Lei nº 5.764, de 16.12.1971, e descreve, ainda, de acordo com as aberturas mencionadas anteriormente, o que é ato cooperativo legalmente permitido, conforme dispõe o caput e inciso II do item 2.3.2:

**"A segunda categoria corresponde a alguns atos não cooperativos, cuja prática o legislador considerou tolerável, por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais, mas sujeita-os, por isso mesmo, à escrituração em separado e à tributação regular dos resultados obtidos."**

**II – fornecimento, a não associados, de bens ou serviços, assim entendidos estes bens e serviços como sendo os mesmos que a cooperativa, em obediência ao seu objetivo social e estejam de conformidade com a lei, oferecer aos próprios associados."**

Uma cooperativa de médicos atua primordialmente para buscar a captação de clientela para os médicos cooperados. Quando, entretanto, a Unimed realiza a venda dos chamados "Planos de Saúde" recebe receitas não dos cooperados, mas de pessoas contratadas como USUÁRIAS DE PLANO DE SAÚDE.

*Como respaldo a essas alegações e sobre cooperativa de médicos, vejamos o item 3, e sub-itens 3.1, 3.2, 3.3 e 3.4, do mencionado Parecer Normativo, transcritos abaixo:*

### **"3. Das cooperativas de médicos.**

#### **3.1- Atos Cooperativos**

As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, estão plenamente abrigadas da incidência tributária em relação aos serviços que prestam diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e recebimento de honorários; o registro, controle e



Processo nº : 11618.003575/2002-12  
Recurso nº : 123.537  
Acórdão nº : 203-09.335

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 15/10/2002
VISTO

*el Pimentel*

2º CC-MF
FI.

distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art.28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art.89).

### *3.2- Atos Não-Cooperativos, Diversos dos Legalmente Permitidos.*

Se, conjutamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratório, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não-cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traço de seguro-saúde.

### *3.3- Intermediação*

Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercancia, ou seja intermediação.

### *3.4- Organização Mercantil*

Estas atividades, francamente irregulares para esse tipo societário, estão iniludivelmente contidas em contexto de modelo comercial, uma vez que seu perfil operacional, neste particular, envolve (1) atividade econômica, (2) fins lucrativos, (3) habitualidade, (4) organização voltada à circulação de bens e serviços e (5) assunção de risco. Esta afirmação melhor estará corroborada se abstrairmos, dentre as obrigações assumidas com a clientela, a de prestação de serviços médicos pelos próprios associados, percebe-se, então, que seria lógica e juridicamente insustentável considerar-se como cooperativa a entidade que tivesse como único objetivo a revenda de bens e serviços.”

Portanto, havendo operações praticadas com não associados, as sociedades cooperativas também devem recolher a contribuição sobre o seu faturamento decorrente dessas operações.

No caso presente, no entanto, a partir de 1999, com as disposições contidas nas Leis nºs 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.715, de 26 de novembro de 1998, e 9.718, de 27 de novembro de 1998 e na Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, a Contribuição passou a ser exigida sobre o faturamento das Sociedades Cooperativas, correspondendo este à receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela sociedade cooperativa, sendo irrelevantes o tipo de atividade



Processo nº : 11618.003575/2002-12  
Recurso nº : 123.537  
Acórdão nº : 203-09.335

MINISTÉRIO DA FAZENDA - 2.º CÓDIGO  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASÍLIA 11/10/04  
VISTO  
*oficialmente*

2º CC-MF  
FL.

por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, não deixando margem para maiores delongas sobre o tema, e encerrando de vez a discussão sobre o caso.

A este respeito, o Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa no. 145, de 09.12.1999, cujo teor transcrevo:

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

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

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

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

*I - vendas carregadas, descontos incondicionais concedidos, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, quando cobrados do vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;*

*II - reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas;*

*III - receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente;*

*IV - repasses aos associados, decorrentes da comercialização de produtos no mercado interno por eles entregues à cooperativa;*

*V - receitas de venda de bens e mercadorias a associados;*

*VI - receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas; VII - receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;*

*VIII - receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.*

*IX - "Sobras Líquidas" apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, após a destinação para constituição da Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES) e para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES) previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, efetivamente distribuidas.*



Processo nº : 11618.003575/2002-12  
Recurso nº : 123.537  
Acórdão nº : 203-09.335

MIN. DA FAZENDA - 2.º CL.	I
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASÍLIA 11/10/2004	
<i>Almeida</i>	
VISTO	

2º CC-MF
FI.
_____

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

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

*Art. 4º Havendo a exclusão de qualquer dos valores a que se refere os incisos IV a IX do art. 3º, a contribuição para o PIS/PASEP incidirá também sobre folha de salários.*

*Art. 5º*

(...)

(...)""

## 2.2. DA SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS AUFERIDAS.

O relatório fiscal de fls. 13 a 24 é explícito quanto ao procedimento de auditoria adotado, esclarecendo, de forma didática – fls. 13/14 – a sistemática adotada pela recorrente em sua contabilidade, tendo sido as bases de cálculos extraídas de seus balancetes mensais (fl. 24), com cópias juntadas aos autos às fls. 77/115 e compilação dos valores às fls. 116/118, tendo, inclusive, sido abatidos os recolhimentos constantes das planilhas de fl. 119, não guardando nenhuma razão as argumentações da recorrente quanto a este aspecto.

## 2.3. DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO.

Ao tratar das exclusões da base de cálculo da contribuição, a recorrente afirma que o legislador tributário buscou tributar apenas a receita administrativa, que, no seu entender, seria tudo aquilo que a cooperativa recebe de seus associados para custear o seu funcionamento como pessoa jurídica, que seria formada, normalmente, por uma parcela da venda de produtos dos cooperados ou então pela prestação de serviços aos associados, aduzindo que, embora as hipóteses de exclusão busquem claramente as cooperativas que atuem no ramo da produção rural, a recorrente também poderia se utilizar de uma ou outra regra de exclusão, por conta de disposições constitucionais (fls. 212/213).

Tal raciocínio deságua, pois, na interpretação de dispositivos legais à luz da Constituição Federal, para alterar a aplicação de Leis plenamente vigentes, estendendo os seus efeitos, por força de princípios constitucionais, o que foge à competência deste Colegiado, como já nos pronunciamos na preliminar de inconstitucionalidade. Ademais, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, sob pena de responsabilidade funcional.



Processo nº : 11618.003575/2002-12

Recurso nº : 123.537

Acórdão nº : 203-09.335

## 2.3 – DO REQUERIMENTO DE PERÍCIA.

Pode-se afirmar que é um direito da contribuinte apresentar as provas que julgar necessárias para reforçar seu ponto de vista. No entanto, o Decreto nº 70.235/72, com as alterações promovidas pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, estabelece parâmetros a serem observados na apresentação dessas provas. Dentre eles destacam-se:

“as provas devem ser apresentadas no momento da impugnação (artigo 16, III);

admite-se a juntada de provas documentais até o momento da interposição do recurso voluntário (artigo 17);

os pedidos de diligências ou perícias devem ser acompanhados dos motivos que as justifiquem, dos quesitos a serem respondidos e, no caso de pericia, dos dados referentes ao perito indicado pelo impugnante (artigo 16, IV); e

considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos acima mencionados (artigo 16, § 1º).”

O procedimento ficou ainda mais rigoroso com o advento da Lei nº 9.532, de 10/12/97, resultante da conversão da MP nº 1.602/97, que estabeleceu as seguintes modificações na redação dos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72:

"Art.16 – (...)

§ 4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º - A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º - Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Art. 17 - Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante".

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 11/10/04
<i>Chilleri</i>



Processo nº : 11618.003575/2002-12

Recurso nº : 123.537

Acórdão nº : 203-09.335

Assim, a respeito desses parâmetros e com relação ao presente processo, pode-se afirmar que o presente voto levou em conta as provas apresentadas pela contribuinte até o presente momento.

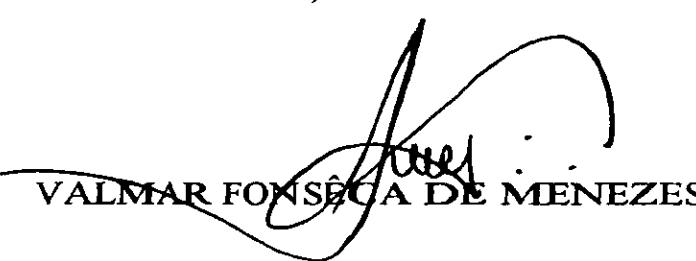
Finalmente, por todo o exposto, com relação ao pedido de perícia, conforme o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, transcrito a seguir, *verbis*, com as alterações posteriores, a decisão recorrida julgou não ser a sua realização necessária:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93) ”

Da mesma forma, julgo prescindível a realização de tal procedimento.

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa e de constitucionalidade para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003

  
VALMAR FONSECA DE MENEZES

