



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo: 13411.000431/2001-75

Recurso: 163530

Matéria: CSLL

Recorrente: UNIMED PETROLINA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

Recorrida: 3ª TURMA/DRJ- RECIFE - PB

Sessão de: 06 de novembro de 2009

Acórdão nº: 1102-00.103

INCONSTITUCIONALIDADE. Nos termos da Súmula 1ºCC nº 2 este Conselho não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ATO COOPERATIVO. PLANO DE SAÚDE. A simples venda de plano de saúde por sociedades cooperativas não caracteriza ato não cooperado, sujeito a pagamento de tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

SANDRA MARIA FARONI - Presidente

JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR - Relator

Editado em: 07 JUN 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sandra Maria Faroni (Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, José Sérgio Gomes (Suplente convocado), João Carlos de Lima Júnior (Vice-Presidente), José Carlos Passuello e Natanael Vieira dos Santos (Suplente convocado).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração relacionado à exclusão indevida de resultados positivos provenientes de atividades praticadas pela cooperativa e relacionado à falta de recolhimento de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos respectivos anos-calendários de 1997 a 2000 que gerou crédito tributário no valor total de R\$ 266.787,09 (duzentos e sessenta e seis mil, setecentos e oitenta e sete reais e nove centavos), atualizados até maio de 2001, incluídos juros e multa de 75%.

Conforme se denota do relatório de auditoria (fls. 21/34), a fiscalização iniciou-se em 22.03.2001 quando a contribuinte foi intimada para apresentar os livros e documentos contábeis e fiscais dos períodos compreendidos entre janeiro de 1996 a março de 2001.

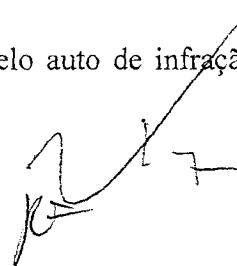
Cumprida a intimação, a fiscalização concluiu que:

→ A fiscalizada é uma sociedade cooperativa de médicos cujo objetivo é a defesa econômico-social de seus cooperados a fim de proporcionar-lhes condições para o exercício de sua atividade e aprimoramento do serviço de assistência médica;

→ As operações realizadas pela contribuinte “dizem respeito à comercialização no mercado de um produto que pode ser definido como plano de saúde” e

→ que a autuação teve como pressuposto a descaracterização da natureza jurídica dos atos praticadas pela fiscalizada, que tem como objeto social a comercialização de planos de saúde.

Após tirar as conclusões acima, a fiscal responsável pelo auto de infração narrou as minúcias do procedimento e as características da fiscalizada.



Inicialmente, dissertou sobre os aspectos jurídicos da cooperativa e concluiu que após o advento da Lei 5.764/71, instituidora da Política Nacional de Cooperativismo, apenas as operações realizadas com terceiros (não cooperados) ensejam o nascimento de obrigação tributária.

Assim, nos limites definidos pelo artigo 111 da referida Lei, a cooperativa, tal como as demais sociedades empresariais, estão sujeitas ao pagamento de tributos e contribuições relativamente às operações que efetuam com não associados. Neste sentido, é o Parecer Normativo CST nº 38/80 emitido pela Receita Federal.

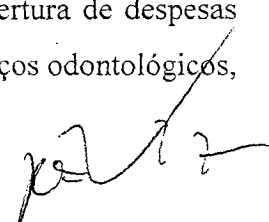
Após essa verificação, a responsável pela autuação fez uma análise legal das operações realizadas pelas sociedades cooperativas.

Neste momento, afirmou que, conforme define o artigo 79 da Lei 5.764/71, atos cooperativos são aqueles “praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas para consecução dos objetivos sociais”.

Corroborando com a tese legal, arrolou doutrina que confirma o entendimento de que não se consideram atos cooperativos aqueles praticados com pessoas estranhas à sociedade cooperativa.

Ressaltou que a venda de planos de saúde pela contribuinte não pode ser considerada ato cooperativo, havendo, portanto, a necessidade de ser lançada à tributação.

Sob essa premissa, a fiscalização passou a dissertar sobre as atividades especificamente praticadas pelas cooperativas de médicos e concluiu que se a cooperativa, conjuntamente, com os serviços dos sócios, contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento 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; não há que se falar em ato cooperativo ou ato não cooperativo excepcionado pela lei.

Confirma o seu entendimento arrolando jurisprudência deste Conselho e determina que as receitas da fiscalizada são oriundas de mensalidades de seus diversos planos de saúde e se sujeitam, portanto, à tributação.

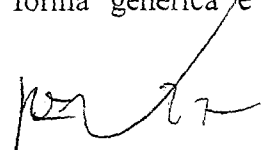
Após estas razões, a fiscalização arrolou as receitas declaradas pela contribuinte e constatou que no ano-calendário de 1996, exercício de 1997, a empresa utilizou a tributação pelo Lucro Real (fls. 263/345), porém os débitos desse período já se encontram na Procuradoria da Fazenda Nacional.

Nos anos calendários subseqüentes, a fiscalizada deixou de apurar a tributação entregando à Receita Federal suas declarações pelo Lucro Real zeradas (fls. 346/477). Porém, após o início da fiscalização, a empresa entregou declarações retificadoras de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) – fls. 85/220, sem contudo, efetuar qualquer pagamento.

Deste modo, o auto de infração decorreu da falta de pagamento de Declarações Retificadoras dos anos calendários de 1997, 1998 e 1999 e Balancetes trimestrais de 2000; bem como, decorreu de exclusão indevida de resultados positivos provenientes de operações com não associados, conceituados como atos não cooperativos, implicando em redução do valor do Lucro Real, declarado nas retificadoras e nos balances apresentados.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação alegando, em apertada síntese, que:

a) O lançamento realizado foi nulo, pois estava eivado de abuso de poder e desvio de finalidade realizados pela autoridade fiscal que agiu de forma genérica e



preconceituosa, haja vista que não pesquisou *in loco* as atividades exercidas pela contribuinte e mesmo assim, concluiu pela sua natureza mercantil.

Tal fato violou de forma flagrante os princípios da moralidade, impessoalidade e legalidade que devem nortear a administração pública e, como tal, devem ser considerados nulos.

b) No mérito, o contribuinte inicia sua defesa arrolando as peculiaridades da sociedade cooperativa e junta jurisprudência para corroborar a tese de que a tributação do resultado auferido pelas operações cooperativas configura *bis in idem*, na medida em que referidas sobras já são declaradas nas declarações individuais dos associados.

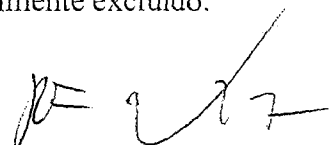
Afirma que a fiscalização equivocou-se ao conceituar ato cooperativo, haja vista que todos os atos praticados foram realizados em nome dos seus associados e, conseqüentemente, não estão no campo de incidência tributária.

Segundo seu entendimento, a cooperativa seria apenas *longa manus* de seus cooperados, de modo que não há que se falar em receita/faturamento, renda ou lucro da sociedade, pois, os bens e serviços realizados pela cooperativa pertencem aos seus associados.

Nestes termos, contesta o relatório emitido pela fiscalização que sequer separou os valores repassados aos médicos/ cooperados daqueles pagos aos hospitais, laboratórios e outros, em desobediência à CST 038/80.

No mais, reitera o entendimento de Geraldo Ataliba sobre a extensão do conceito de ato cooperativo e cita as normas Constitucionais que preveem um tratamento adequado às sociedades cooperativas, dissertando, neste momento sobre o princípio da isonomia.

Conclui sua impugnação afirmando que, em momento algum, houve fato gerador dos tributos lançados e, dessa forma, o lançamento deve ser totalmente excluído.



A DRJ em seu julgamento afastou a nulidade pleiteada sob o argumento de que as causas de nulidade estão taxativamente previstas no artigo 59 do Decreto 70.235/72, de modo que não havendo adequação do fato à norma, não se pode falar em nulidade.

Afirmou também que por ausência de contestação, os valores que foram declarados por meio de retificadoras e não pagos, não foram objeto de julgamento, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997.

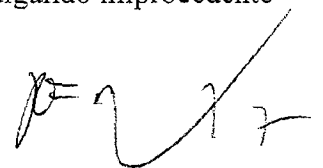
Além disso, a DRJ confirmou a interpretação fiscal sobre a extensão do ato cooperativo, afirmando que, naquela Delegacia de Julgamento, é pacífico o conceito restrito de ato cooperativo.

Neste íterim, transcreve voto proferido em caso semelhante no qual ficou delimitado que as cooperativas praticam dois tipos de negócios: o negócio-fim, que é aquele realizado entre o associado e a cooperativa, e o negócio-meio, que é aquele realizado entre a cooperativa e o mercado. Os planos de saúde fazem parte deste último rol e, portanto, devem sofrer tributação de CSLL.

Com relação às alegações de inconstitucionalidade afirmou que os atos fiscais foram realizados *sub legem* e que não compete à esfera administrativa questionar a validade das normas regularmente inseridas no ordenamento jurídico.

Alegou também, que não houve bitributação, pois, a cooperativa, como sujeito passivo tributário, responde pelos tributos incidentes sobre sua receita e o associado responde pela incidência de tributos sobre a remuneração que recebe.

Finalmente, a DRJ afirma que competia à cooperativa separar os valores repassados aos médicos cooperados dos valores pagos aos hospitais e laboratórios, conforme prevê o PN CST nº 38/1980, confirmando assim, o lançamento fiscal e julgando improcedente a impugnação apresentada.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized 'P' followed by a series of loops and a final vertical stroke.

Intimado da decisão, o contribuinte apresenta recurso voluntário, reiterando os aspectos legais e doutrinários do cooperativismo, reitera o seu entendimento do que vem a ser ato cooperativo, questiona a taxa Selic e pleiteia o seu total provimento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Relator.

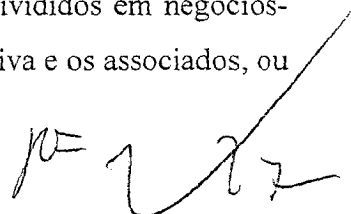
Por preencher os requisitos de admissibilidade admito o Recurso Voluntário.

Inicialmente, cumpre ressaltar a improcedência das alegações de inconstitucionalidade suscitada pela recorrente. Pois, nos termos da Súmula nº 2 deste Conselho, não compete à esfera administrativa qualquer análise de inconstitucionalidade das leis que fundamentaram a presente autuação. Diz a referida Súmula:

"Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

A análise de mérito, porém, deve ser realizada com fundamento no regime jurídico cooperativo, o qual exige a fixação de algumas premissas importantes para o deslinde da questão. Vejamos:

Os atos praticados pelas cooperativas, podem ser divididos em negócios-fins e negócios-meio. Os primeiros, são atos realizados entre a cooperativa e os associados, ou



entre estes e aquela, visando à promoção “da defesa ou fomento da economia dos cooperados mediante prestação de serviços” (*in* Walmor Franke. *Direito das sociedades- direito cooperativo- Saraiva, 1973*); já os negócios-meios são atos que condicionam a satisfação do negócio fim e, conseqüentemente, condicionam a finalidade da cooperativa.

É pacífico que os negócios fins são atos cooperativos, não havendo qualquer controvérsia doutrinária ou jurisprudencial sobre o assunto.

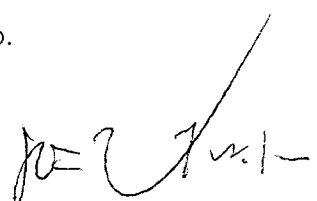
O mesmo não ocorre com os negócios-meio. Para estes, a doutrina divide-se, sendo que existem aqueles que, de forma ampla, afirmam que todos os negócios-meios realizados, por visarem atingir ao objeto social, são atos cooperativos, independentemente da análise das partes envolvidas; bem como, existem os defensores da tese de que os negócios-meio jamais poderiam ser considerados atos cooperativos, pois somente os negócios praticados entre a cooperativa e os cooperados, ou entre cooperativas associadas, teriam esta natureza.

No presente caso, a contratação do serviço médico é por excelência ato fim realizado pela recorrente, que não pode estar sujeito à tributação.

Por outro lado, a contratação de um serviço hospitalar ou farmacêutico, comumente negociado nos planos de saúde, são atos-meios que facilitam ou viabilizam a prestação de serviços e que, por conseqüência, não podem ser considerados atos cooperativos.

Nestes termos, a receita proveniente de uma contratação com um hospital para que uma cirurgia seja realizada, deve ser objeto de tributação. Em contrapartida, as receitas oriundas de contratação de serviços médicos são atos cooperativos não sujeitos à incidência tributária.

A segunda premissa está em verificar se a contratação dos serviços da cooperativa, por clientes, não cooperados, pode ser considerada ato cooperativo.



É evidente que sim, pois, a cooperativa de serviços é a reunião de profissionais que buscam facilitar a prestação de seus serviços, por intermédio da cooperativa. Tal serviço é prestado para clientes, cooperados e não cooperados e, mesmo quando prestados a estes últimos, possuem a natureza de ato cooperativo. Se entendêssemos de modo contrário, chegaríamos à absurda conclusão de que uma cooperativa de taxi, somente poderia transportar os próprios cooperados.

De fato, as cooperativas podem ser contratadas por não cooperados, sendo que tais atividades representarão atos cooperativos quando exercidas com os clientes no exercício do objetivo social.

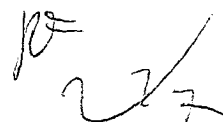
In casu, a fiscalização afirmou que a comercialização de plano de saúde não poderia ser considerada ato cooperativo, de modo que a receita oriunda desta comercialização, deveria ser levada à tributação.

Ora, tal alegação não pode prosperar.

Isso porque o plano de saúde é a forma de cobrança dos serviços prestados pela cooperativa a seus clientes, que como já vimos, podem ser cooperados e não cooperados. Porém, é notório que dentro de um plano de saúde, é possível a negociação de serviços médicos, juntamente com outros serviços, tais como, contratação de hospitais, leitos e farmácias.

Assim, caberia à fiscalização distinguir as receitas provenientes de contratação de serviços médicos das receitas provenientes de atos-meio, tais como contratação de hospitais, farmácias, leitos, etc.

No presente Auto de Infração, ao invés de discriminar atos cooperativos de atos não cooperativos, a fiscalização preferiu lançar o tributo, utilizando como base de cálculo toda a receita auferida pela empresa, fato que maculou o auto de infração como um todo, não restando outra alternativa, senão, o expurgo dos valores lançados.



Processo nº.: 13411.000431/2001-75

10

Acórdão n.º: 1102-00.103

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, sob os fundamentos acima descritos.

É como voto.

Sala das Sessões (DF), em 06 de novembro de 2009.

JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR