



Processo nº : 13421.000184/99-21  
Recurso nº : 118.299  
Acórdão nº : 203-08.261

Recorrente : UNIMED ARAPIRACA LTDA.  
Recorrida : DRJ em Recife - PE

**PIS – 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.

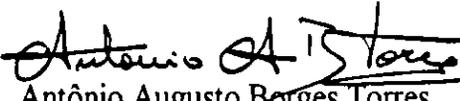
**Recurso ao qual se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**UNIMED ARAPIRACA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2002

  
Otacilio Dantas Cartaxo  
Presidente

  
Antônio Augusto Borges Torres  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo, Lina Maria Vieira, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López e Maria Cristina Roza da Costa.  
Imp/cf



Processo nº : 13421.000184/99-21  
Recurso nº : 118.299  
Acórdão nº : 203-08.261

Recorrente : UNIMED ARAPIRACA LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 239/254) interposto contra Decisão de Primeira Instância (fls. 218/230) que julgou procedente em parte o lançamento que exige o recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, não recolhida no período de 31/03/94 a 31/12/98 (PIS/Faturamento) e de 30/04/94 a 31/12/98 (PIS/Folha de Pagamento).

A fiscalização informou no Termo de Encerramento (fl. 20) que:

*“A cobrança do PIS-FOLHA DE PAGAMENTO deveu-se por o contribuinte ser uma sociedade cooperativa de trabalho de ramo médico, ...*

*A cobrança do PIS-FATURAMENTO ocorreu em função do auferimento de receitas provenientes de atos não cooperados, isto é, com não associados, na forma dos arts. 86 e 87 da Lei nº 5.764/71.”*

A empresa impugnou a autuação alegando que:

1 – a autuação tomou como base de cálculo das duas modalidades *“pagamentos alheios à folha de salário e receitas decorrentes de atos cooperativos; o PIS folha, até 1997, não incidiria sobre folha de salários por ausência de lei e o PIS faturamento não pode incidir por falta de Lei Complementar e por ser base de cálculo nova, criada por Medida Provisória”*;

2 – é uma sociedade cooperativa, do ramo trabalho, regida pela Lei nº 5.764/71; adota integralmente os procedimentos determinados pelo Parecer nº 38/80; realiza o ato cooperativo de forma a não produzir qualquer tipo de resultado financeiro, o qual não implica operação de mercado e não coloca a cooperativa como sujeito passivo de obrigação tributária;

3 – ainda não foi editada Lei Complementar, não podendo a lei impor relação jurídico tributária aos fatos econômicos resultantes do ato cooperativo; e

4 – se fosse possível a incidência do PIS, este deveria ser calculado de acordo com os valores da Planilha de fl. 212.

A decisão recorrida manteve parcialmente o lançamento sob os seguintes fundamentos:

1 – o art. 146, III, “c”, da CF/88, determina a edição de Lei Complementar para *“adequado tratamento tributário do ato cooperativo”*, não tendo sido esta editada, permanece em vigor a Lei nº 5.764/71, que instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas;

2 – a lei referida delimitou quais os atos poderiam ser praticados pelas cooperativas não classificáveis como atos cooperativos, determinando que o resultado positivo advindo destes fosse tributado;

3 – a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de considerar as operações efetuadas pela autuada como não compatíveis com o regime cooperativo;



**Processo nº :** 13421.000184/99-21  
**Recurso nº :** 118.299  
**Acórdão nº :** 203-08.261

4 – a LC nº 7/70 (art. 3º, § 4º) e a Lei nº 5.764/71 são o suporte legal da exigência contida no lançamento, sendo que a partir desta última a Contribuição para o PIS passou a ser apurada em duas parcelas: a primeira relativa aos atos cooperativos (sem finalidade lucrativa) na alíquota de 1% da folha de pagamento mensal e a segunda na alíquota de 0,75% do faturamento decorrente da venda de bens a não associados ou de 5% do Imposto de Renda devido, no caso de venda de serviços a não associados (atos não cooperativos); e

5 – o lançamento dos fatos geradores ocorridos entre outubro de 1995 e fevereiro de 1996 fica cancelado, face à IN nº 06/2000, por terem sido lançados com base na MP nº 1.249/95.

Inconformada a UNIMED apresenta recurso voluntário para reiterar os argumentos defendidos na impugnação.

É o relatório.



Processo nº : 13421.000184/99-21  
Recurso nº : 118.299  
Acórdão nº : 203-08.261

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ANTÔNIO AUGUSTO BORGES TORRES

O recurso é tempestivo e, tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A matéria tratada é bastante conhecida de todos os Senhores Conselheiros, tendo esta Câmara fixado entendimento de forma majoritária, tendo sido vencido, ao qual me curvo e que adoto. Os argumentos vencedores são da lavra do ilustre Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz e foram proferidos no julgamento do Recurso nº 115.075, Acórdão nº 203-06.978, os quais transcrevo como razões de decidir:

*“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 precípuo a alocação, no mercado, de produtos ou serviços que sejam frutos da atividade 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-ia incompatível 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.*



Processo nº : 13421.000184/99-21  
Recurso nº : 118.299  
Acórdão nº : 203-08.261

*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 de alguns, 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.*

*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 saúde<sup>1</sup>. 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 conseqüências que poderiam até mesmo inviabilizar esse seguimento da economia.*

*Convém ainda ressaltar que, ao se tributar essas operações extracooperados, 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 finalidade. Essa tributação visaria, isto sim, dispensar um tratamento fiscal*



Processo nº : 13421.000184/99-21  
Recurso nº : 118.299  
Acórdão nº : 203-08.261

*adequado a operações que não se incluíam no conceito de não-incidência, contemplada na legislação que disciplina a matéria.<sup>1</sup>*

*Peço vênia para transcrever excertos do voto condutor do Acórdão nº 101-92.476, Sessão de 10/12/98, da lavra da ilustre 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, voto vencedor proferido pelo ilustre 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.*

*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 serem submetidos à tributação. (Ac. 101-93.044, Rel. Sandra Maria Faroni)*

*COFINS - A finalidade das cooperativas restringe-se à prática de atos cooperativos, conforme artigo 79 da Lei nº 5.764/71. Não são atos cooperativos os praticados com*

<sup>1</sup>situação hipotética aventada apenas para efeito de raciocínio, pois sabidamente a legislação não contempla associação cooperativa com somente dois associados.



Processo nº : 13421.000184/99-21  
Recurso nº : 118.299  
Acórdão nº : 203-08.261

*peçoas não associadas (não cooperados) e, portanto, devida a contribuição normal e geral de suas receitas. (Ac. 202-10.887, 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. 108-06.006, Rel. Tânia Koetz Moreira)."*

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2002

  
ANTÔNIO AUGUSTO BORGES TORRES