



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 27 / 10 / 1999
C	<i>Stolutino</i>
	Rubrica

2.ª	RECORRER DESTA DECISÃO
C	RP/203-056
C	GR. 16 de julho de 1999
C	<i>[Assinatura]</i>
	Procurador/Sec. da Faz. Nacional

536

Processo : 13805.007135/96-25
Acórdão : 203-05.185

Sessão : 02 de fevereiro de 1999

Recurso : 105.611

Recorrente : UNIMED DE SÃO PAULO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

COFINS - COOPERATIVA - ISENÇÃO - As despesas efetivadas pelas sociedades cooperativas, destinadas ao cumprimento de contrato de fornecimento de bens ou serviços, somente serão objeto de tributação no limite do resultado positivo entre elas e as receitas auferidas dos seus clientes, como expressamente preceituam os art. 87 e 111, da Lei nº 5.764/71. A isenção prevista no art. 6º, da Lei Complementar nº 70/90, alcança as receitas auferidas pelas cooperativas médicas, constituídas para garantir, mediante remuneração fixa mensal, atendimento de saúde, mesmo que, para o alcance de suas finalidades, pratique despesas necessárias a complementar o cumprimento das obrigações contratuais assumidas com seus clientes. **Recurso a que se dá provimento.**

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros João Berjas (Suplente), Henrique Pinheiro Torres (Suplente) e Otacílio Dantas Cartaxo. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo e Mauro Wasilewski.

Sala das Sessões, em 02 de fevereiro de 1999

[Assinatura]
Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

[Assinatura]
Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Francisco Sérgio Nalini, Osvaldo Aparecido Lobato (Suplente), Daniel Corrêa Homem de Carvalho e Sebastião Borges Taquary.

sbp/caal



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007135/96-25

Acórdão : 203-05.185

Recurso : 105.611

Recorrente : UNIMED DE SÃO PAULO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

Às fls. 88/97, Decisão nº 8558/97-11.2.180, onde o Julgador Singular decide pela parcial procedência do lançamento constante do Auto de Infração de fls. 01, exarado em razão da falta de recolhimento da COFINS, no período de 30.04.92 a 31.12.95, e registrando um crédito tributário com os acréscimos legais nos montantes de 12.024.067,13 UFIR e R\$ 5.752.905,18.

Argúi, inicialmente, a Autoridade Monocrática, rejeitando a preliminar de nulidade, levantada pela ora recorrente na Impugnação, pela falta de indicação precisa dos fatos que motivaram a infração aos dispositivos legais e dos elementos que compuseram a base de cálculo, não têm fundamento, em razão de que a extensa peça impugnatória de 48 itens demonstra, por si só, o exercício da ampla defesa, inexistindo prejuízo na postulação dos direitos da contribuinte e, quanto à base de cálculo adotada para o lançamento, diz que apoiou-se nos relatórios de receita (fls. 25/29), fornecidos pela UNIMED, tomando por base, exclusivamente, os valores constantes da receita sob o título - TOTAL ASS. MÉDICA ACA - (Atos Cooperativos Auxiliares).

Relativamente ao mérito, refere-se ao fato de a recorrente asseverar que todos os serviços cooperativos, ditos auxiliares, enquadram-se nos objetivos da entidade, de acordo com seus estatutos sociais, estando, assim, abrangidos pela isenção prevista no art. 6º, da Lei Complementar nº 70/91.

Continua enfatizando que a questão focalizada no procedimento fiscal não se prende ao fato de que os serviços prestados estejam ou não relacionados com as atividades preconizadas nos estatutos da UNIMED, *mais se os serviços podem ou não ser prestados por terceiros.*

Acrescenta que, embora militando a favor da impugnante, a situação de que os *serviços sejam prestados exclusivamente aos sócios cooperados*, cabe consignar que, como regra, é a própria cooperativa, por seus próprios meios, que fornece os serviços requeridos pelos cooperados, pois, a "contrário sensu", poder-se-ia admitir que as sociedades cooperativas possam se transformar em meras agenciadoras de serviços prestados por terceiros e, se assim fosse, estaria praticando a compra e venda de serviços, não equiparando a receita obtida com tal prática com a dos seus próprios serviços.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007135/96-25
Acórdão : 203-05.185

Quanto ao questionamento de que o PN CST nº 38/80 contraria o art. 97, IV, do CTN, que consagra o princípio da estrita legalidade, diz que esse ato administrativo não foi utilizado como fundamento da autuação e que, com respeito à multa aplicada de 100%, de conformidade com a Lei nº 9.430/96, conhece da Impugnação para deferi-la parcialmente, reduzindo a multa de ofício para 75%, e mantém as demais exigências.

Às fls. 99/113, a recorrente oferece Recurso Voluntário, demonstrando sua contrariedade à *Decisão Singular*, iniciando, por dizer, que a peça impugnatória demonstrou a saciedade que a exigência fiscal é de todo improcedente, quer pelas razões de direito apontadas, quer por falta de amparo na Lei Complementar instituidora da COFINS.

Continua enfatizando que a autoridade administrativa, muito embora reconhecendo que os ditos serviços não cooperados que motivaram o lançamento fiscal são prestados exclusivamente aos sócios cooperados, conclui por não estar eximida da Contribuição, vez que as instalações não lhes pertencem.

A seguir, reitera preliminar de nulidade do lançamento, já comentada anteriormente e decidida em Primeira Instância, insistindo em que não há indicação do motivo de fato em que foi baseado o trabalho fiscal, tampouco a indicação precisa do dispositivo legal violado, decorrendo, daí, ferimento aos artigos 10 e 59, do Decreto nº 70.235/72, por ausência de "descrição da matéria fática", tendo em vista que o critério subjetivo de valoração empregado pela fiscalização afastou-se, por completo, do conteúdo documental oferecido pela contribuinte.

Diz que a conclusão singela do Termo de Constatação de fls. 30 de que os serviços de hospitais, laboratórios e clínicas, contratados junto a terceiros pela Cooperativa e oferecidos à clientela, "apresentam características mercantis, cabendo caracterizá-los como atos não cooperados, sem explicação dos motivos para não aceitação na categoria de atos cooperados".

Contrapõem-se ao entendimento de que teria infringido algum dispositivo legal, ao considerar-se isenta, com base na Lei Complementar nº 70/91, e fundamentada no seu Estatuto Social, onde os serviços questionados e considerados como "não cooperativos" pela Fiscalização nele encontram-se taxativamente enumerados como imprescindíveis às suas finalidades.

Destaca que a autoridade "a quo" admite que os serviços são prestados exclusivamente aos sócios cooperados, incluindo-se, portanto, na finalidade da sociedade, entretanto, mantém a exigência pelo fato de que os serviços e/ou instalações são contratados junto a terceiros, sendo essa restrição não prevista em lei, e aduz que o fato de a Impugnação ser dotada de 48 itens não supre os vícios formais que inquinam de nulidade o lançamento, já que a metade desses itens cuida em demonstrar as falhas que norteiam a exação fiscal, no intuito de ver



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007135/96-25
Acórdão : 203-05.185

declarada a sua nulidade imprescindível, por falta de motivação, clareza e precisão a quantificação da matéria tributável.

O maior destaque, a meu ver, são os esclarecimentos a seguir relatados quanto ao gerenciamento das receitas, obtidas através das mensalidades pagas pelos associados da recorrente que as rateia em duas partes, com o fim de quantificar o que foi pago aos prestadores de serviços médicos associados e aos não associados. Com esse objetivo, a UNIMED SÃO PAULO, por intermédio dessa quantificação, percentualizou cada um dos montantes os quais foram denominados Atos Cooperados Próprios (ACP) e Atos Cooperados Auxiliares (ACA).

A partir da identificação dessas duas nomenclaturas gerenciais, o auditor autuante utilizou-se do montante referente a *Atos Cooperativos Auxiliares (ACA)*, que não é, como já demonstrado, proveniente de faturamento da UNIMED, e sim de pagamentos por ela efetuados a médicos, hospitais e similares, sejam eles cooperados ou não.

Conclui, finalmente, argumentando que os serviços questionados não geram receitas, e sim dispêndios, uma vez que seu oferecimento à clientela está acobertado por taxa normalmente cobrada, sem acréscimos. Assim, inexistente base de cálculo para a Contribuição, por não acontecer o faturamento, e sim despesas.

Quanto ao mérito, tendo o Termo de Constatação de fls. 30 considerado como não cooperativos os serviços hospitalares, laboratoriais e clínicos, mantidos com terceiros, oferecidos a preço global, não discriminativo, o fez de forma inadequada, vez que tais serviços não são ilegais e nem, tampouco, estão sujeitos à COFINS, porque o encaminhamento de clientela aos serviços facultativos de uma cooperativa, *com o repasse a esses serviços dos valores referentes ao atendimento*, se enquadram na categoria de atos cooperativos puros, que, dado a sua essencialidade e indispensabilidade, são contratados em nome dos cooperados, pessoas físicas e jurídicas.

Sem tais serviços, diz a recorrente não haveria a materialização dos fins sociais da cooperativa e, além do mais, os atos auxiliares e os negócios acessórios, quando praticados com o intuito de realizar o próprio ato cooperativo, *não podem ser confundidos com as operações de fornecimento e serviços a terceiros não associados*.

Insiste em combater o entendimento do Juiz Singular quando prende-se unicamente ao fato de que os serviços prestados por terceiros e/ou em instalações de terceiros se caracterizam como serviços de não cooperados e, ainda, que se tais serviços, mesmo relacionados com as atividades preconizados nos estatutos da cooperativa, não podem ser prestados por terceiros.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007135/96-25
Acórdão : 203-05.185

Tais premissas, segundo a recorrente, são infundadas, a primeira porque as cooperativas não intermediam serviços, tomam-nos para poderem realizar o seu objetivo social, sem margem de lucro, pois que, cobrando o preço de custo dos mesmos e garantindo em razão da essencialidade os fins de sua existência que, como demonstra o seu Estatuto, é uma cooperativa de trabalho médico, constituída nos termos da Lei nº 5.764/71, não se equiparando a uma sociedade civil inespecífica.

Quanto à segunda premissa, de que os serviços preconizados nos estatutos devam ser prestados pela própria cooperativa, por meios próprios, para gozarem do favor fiscal, diz que nem a Lei Complementar nº 70/91 e muito menos a Lei nº 5.764/71 condicionaram a isenção apenas aos serviços prestados diretamente pelas Cooperativas ou em suas instalações próprias, mas sim à prestação dos serviços a que se propõem para seus cooperados, conforme expressamente disposto no art. 6º, da Lei Complementar nº 70/91:

“São isentas da contribuição:

I – as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades.”

Diz ser o dispositivo bastante claro para albergar como legais os convênios que a UNIMED SÃO PAULO firma com terceiros para fornecimento de serviços hospitalares, laboratoriais e de clínica, além dos próprios, pela indispensabilidade que representam na consecução de seu objetivo.

Destaca, com o intuito de decodificar o entendimento da autoridade singular, demonstrando o seu equívoco entre atos próprios de suas finalidades, que é a condição legal para gozo da isenção, com **realização de serviços por meios próprios**, que nada tem a ver com o objetivo colimado pelo legislador, que é o atendimento aos cooperados por qualquer meio ou forma.

Ainda destacou, no perfil social da entidade, o de não ter finalidades lucrativas, fazendo-a gozar de isenção, também, de outros tributos, além da COFINS, sobre os resultados obtidos em suas atividades, na conformidade da Lei nº 5.764/71, art. 85, 86, 88 e 111, reproduzidos no art. 168 do RIR/94.

Chama a atenção para tais normas:

“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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13805.007135/96-25
Acórdão : 203-05.185

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

Art. 88 – Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Parágrafo Único – As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social”.

Art. 111 – Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta lei.”

Com essa citação, a recorrente diz provar ser inadmissível estender à tributação outros resultados da atividade que não os ali arrolados, até mesmo porque a legislação do IR, aplicada subsidiariamente a COFINS, conforme determina o art. 1º, da Lei Complementar nº 70/91, encampou esses dispositivos, quando reproduziu-os nos artigos 129 do RIR/80 e 168/ do RIR/94.

Faz comentários, ainda, sobre a finalidade não lucrativa das cooperativas e sobre a interpretação literal da legislação tributária, que disponha sobre suspensão ou exclusão de Contribuições.

Conclui enfatizando que a contratação dos serviços que motivaram o lançamento não geram receitas específicas, vez que seu fornecimento aos clientes se faz sem nenhum custo adicional, além da taxa mensal paga pelos mesmos. Gera, isto sim, um custo específico para a Cooperativa, o qual é compensado com os recursos do fundo de reserva ou rateado entre os associados. Assim, inexistente, na espécie, a própria base de cálculo para cobrança da Contribuição pretendida, que, por definição legal, é o faturamento da atividade.

As fls. 122, Contra-Razões sem acréscimo de preliminares ou de mérito.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007135/96-25
Acórdão : 203-05.185

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR FRANCISCO MAURÍCIO
RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Inicialmente, cabe ressaltar que assiste razão a autoridade recorrida, quando alegou que a matéria foi suficientemente entendida pela recorrente, além de ter sido atendido o requisito de indicação do dispositivo legal infringido, fato que desautoriza a arguição de impedimento do direito de defesa. Acrescente-se que, no mérito, a recorrente analisou a questão de forma tão aprofundada e clara, que ressalta evidente contradição entre o alegado em sua preliminar e suas razões.

Face à contradição acima apontada, rejeito a preliminar suscitada quanto ao cerceamento de defesa.

No mérito, cabe ressaltar, desde logo, que a base de cálculo da Contribuição, instituída pela Lei Complementar nº 70/91, é o faturamento, assim entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Toda a questão tem por fulcro a discussão de que o pagamento efetuado pela recorrente a terceiros; portanto, despesa da mesma, pode ser objeto de incidência tributária, cujo fato gerador é a obtenção de receita, e não realização de despesa.

É de ressaltar que a recorrente, desde sua peça impugnatória, alegou que a oferta desses serviços aos seus clientes não implicava em alteração das mensalidades contratadas, para efeito de fruição do direito aos serviços ofertados. Esse fato passa a se constituir em verdade processual, vez que não questionado pela autoridade singular. Além disso, por ser fato notório, igualmente independe de prova.

Da Decisão do Julgador Monocrático emerge desconhecimento sobre o regime cooperativado, instituído pela Lei nº 5.764/71, quando afirma que "embora militando a favor da impugnante, a situação de que os serviços sejam prestados exclusivamente aos sócios cooperados, cabe consignar que, como regra, é a própria sociedade cooperativa, por seus próprios meios, que fornece os serviços requeridos pelos seus cooperados."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007135/96-25
Acórdão : 203-05.185

De fato, os serviços da recorrente não são prestados aos seus sócios cooperados, nem por eles requeridos. Fica claro que a Autoridade Singular entendeu ser o cliente da cooperativa um ser cooperado.

As sociedades cooperativas são constituídas por três modalidades, a saber:

- 1 - Cooperativa de fornecimento de bens e serviços;
- 2 - Cooperativa de consumo;
- 3 - Cooperativa mista.

Na primeira, o esforço coletivo dos prestadores de serviço ou produtores de bens é que constituem o objeto da sociedade cooperativa. Nesse caso, os clientes, ou seja, aqueles que obtêm os serviços e os bens ofertados pela cooperativa, não são cooperados, são meros clientes, *sendo esse o caso da recorrente*.

Na segunda, o esforço coletivo objetiva o consumo de bens, sendo esse o objeto da sociedade cooperativa. Nesse caso, os cooperados são, ao mesmo tempo, fornecedores de capital e clientes da cooperativa.

Na terceira, as duas situações, acima mencionadas, ocorrem simultaneamente, fato comum no ambiente das cooperativas agrícolas, onde os cooperados, além de se reunirem para ofertar seus produtos, também o fazem para adquirir insumos próprios das atividades agrícolas, como sementes, adubos, etc.

Nas cooperativas de oferta de bens e serviços, a lei que introduziu o seu funcionamento, no ordenamento jurídico brasileiro, expressamente permitiu que tais sociedades pudessem ofertar produtos de terceiros, desde que destinados a cumprir obrigações contratuais com seus clientes.

A aquisição de bens ou produtos de terceiros, sem dúvida, constitui despesa para a cooperativa. Contudo, se a cooperativa vende especificamente esses bens, dessa atitude poderia resultar obtenção de resultado positivo ou negativo, caso a alienação do produto se fizesse por valor superior ou inferior ao seu custo.

O resultado positivo, porventura apurado, deverá compor o fundo de assistência técnica e social da cooperativa e, esse mesmo resultado, por força da legislação de regência, fica submetido à tributação.

5214



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007135/96-25
Acórdão : 203-05.185

Como *in casu*, inexistente a possibilidade acima argüida, compra e venda de produtos, mas mera oferta adicional de serviços, sem que, dessa oferta, resulte qualquer aumento de receita, intrinsecamente relacionada com o serviço prestado diretamente pelos seus cooperados.

Contemporaneamente, o legislador tem se preocupado em garantir a receita da COFINS, quando auferida por sociedades cooperativas, cujo destino é ser receita dos seus cooperados.

O Art. 66, da Lei nº 9.430/96, regulamentou a retenção da COFINS pelas cooperativas, constituídas para comercialização dos produtos de seus associados, determinando que os recolhimentos das mesmas, referentes às suas receitas, deveriam ser feitos em nome de seus cooperados e a eles informados individualizadamente, juntamente com o montante do faturamento relativo às vendas dos produtos de cada um. Dessa preocupação, depreende-se que são os cooperados os sujeitos passivos das obrigações tributárias, decorrentes das Contribuições incidentes sobre a receita.

É de se lamentar que igual segurança fiscal não tenha sido concebida para as cooperativas de serviço, contudo, não resta dúvida, que seus cooperados é que são os devedores da COFINS e que, igualmente os terceiros, são devedores do seu recolhimento, o que garante, inegavelmente, que essa Contribuição estará sempre assegurada.

Impossível é concluir que, sobre a receita de hospital, laboratório, etc., que não é receita da cooperativa, mas despesa, incida a COFINS em duplicidade. À toda receita corresponde uma despesa e à toda despesa corresponde uma receita. Sendo assim, impossível a receita de uma sociedade corresponder à receita de outra e a despesa de uma corresponder à despesa de outra.

No mais, reconheço a pertinência das arguições da recorrente, que adoto no presente voto, sem, contudo, ficar contaminado por essas razões a ponto de não admitir uma revisão legislativa, no que se refere à tributação das cooperativas no Brasil.

Nessa linha de raciocínio é que a recente Lei nº 9.532/97 já iniciou o insurgimento contra tais regras de tributação, quando, em seu art. 69, exclui do ambiente do regime jurídico das cooperativas, em seu aspecto tributário, as cooperativas de consumo, destinadas à compra e venda de mercadorias com oferta pública, vez que, constituídas em flagrante, desrespeito ao princípio da livre concorrência. Apenas por esse motivo, posso entender como razoáveis às ponderações da Decisão Singular, posto que as cooperativas de serviço, de certa forma, vêm praticando a venda de serviços.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13805.007135/96-25
Acórdão : 203-05.185

Concluo que a regra adotada para as cooperativas de consumo deveria ser, também, exigida para as cooperativas de serviço, entretanto, exclusivamente a partir da vigência de norma jurídica que proceda tal alteração. Inaceitável o inconformismo fiscal, sem atendimento ao princípio da estrita legalidade.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 02 de fevereiro de 1999

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the bottom.

FRANCISCO MAURÍCIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA