



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº :15374.001531/2002-19
Recurso nº :139803
Matéria :PIS - EX(s). FIN(s). 1997 a 2000
Recorrente :UNIMED – RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA.
Recorrida :QUARTA TURMA DA DRJ/RIO DE JANEIRO /RJ.
Sessão de :26 de JANEIRO DE 2005
Acórdão nº 107-07.914

COOPERATIVA. ATENDIMENTO PRESTADO POR TERCEIROS CONTRATADOS. OFENSA AO PRINCÍPIO COOPERATIVO. LANÇAMENTO SUBSISTENTE. Por entidades Cooperativas entendem-se aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, e que se traduzem na **prestação direta de serviços**, sem objetivo de lucro e sem o concurso habitual e indescartável de terceiros contratados.

COOPERATIVA. ATENDIMENTO AOS USUÁRIOS ATRAVÉS DE CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICO-HOSPITALARES E DE DIAGNÓSTICO E TRATAMENTO (AUXILIARES) DE TERCEIROS. NÃO-DISTINÇÃO CONTÁBIL. NATUREZA DE MERO VENDEDOR DE PLANO DE SEGURO DE SAÚDE. EXIGÊNCIA SOBRE A RECEITA PLENA. PERTINÊNCIA ACUSATÓRIA. A contratação de serviço de terceiro não tem o condão de validar a natureza do cooperativismo, na espécie. A necessidade dos serviços auxiliares para a consecução dos atos médicos não decorre desses atos, mas da própria natureza da ciência médica, da boa conduta técnica e da melhor relação médico-paciente. A Lei nº 9.656 de 03 de junho de 1998 distinguira as pessoas jurídicas que operam seguros de saúde e as cooperativas (que devem ser organizadas nos termos da Lei 5.764/71 sem invadir a natureza ou os conceitos expendidos pela lei antes citada), pois, em não tendo hospitais, ambulatórios, pronto socorros, serviços de laboratórios, de hematologia e outras unidades de tratamento e diagnóstico próprios capazes de atender a toda ou a grande parte da sua clientela, mas apenas ou fundamentalmente pela via da contratação de terceiros, transmudam-se de cooperativas num mero vendedor de plano de seguro de saúde pela prestação indireta dos serviços ofertados.

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. NÃO-SEGREGAÇÃO CONTÁBIL DOS SERVIÇOS MÉDICOS PRESTADOS POR TERCEIROS CONTRATADOS. INVERSÃO DO ÔNUS. CABIMENTO. A não-inversão do ônus da prova requereria do Auditor Fiscal da Receita Federal um conhecimento notável do Sistema de Custo de uma Unidade Hospitalar – fato que implicaria prévio, amplo e minucioso domínio de todos os serviços



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº: 15374.001531/2002-19

Acórdão nº : 107-07.914

e funções integrantes do ambiente hospitalar (cozinhas, refeitórios, lavanderias, salas de cirurgia, pronto-socorros etc) para que se pudesse, a partir desse marco inicial, promover-se a segregação dos atos cooperativos dos não-cooperativos, objetivando-se chegar ao custo final do paciente-dia ou ao custo por procedimento (atendimento clínico, cirúrgico etc.,) ou até mesmo por patologia. Exigir-se-ia também apurar o número de consultas a que o beneficiário, incluindo-se os seus dependentes e agregados se submetera no período (incluindo as reembolsáveis). Se assim procedesse haveria de, após, detectar a que receita oriunda dos associados corresponderia àquele custo (segundo a patologia ou o procedimento médico-hospitalar materializado), para que se pudesse calcular - segundo a destinação de cada rubrica -, qual a porção proporcional desses recebimentos segundo a segregação de que aqui se cuida. Em face da complexidade que enfeixa tal levantamento, seria como determinar que nenhuma matéria tributária desse jaez fosse imposta pela não-observância dos princípios inspiradores do sistema.

CONTRIBUIÇÃO AO PIS. DECORRÊNCIA. COOPERATIVA MÉDICA. SERVIÇOS CONTRATADOS COM TERCEIROS. RESULTADO A TEOR DE ATO COOPERATIVO. TRATAMENTO. NÃO-SEGREGAÇÃO. EXIGÊNCIA SOBRE A RECEITA PLENA. PERTINÊNCIA. Ao entender de forma expressa que a contratação de terceiros implica atos cooperados, sem que haja - na contabilidade - a segregação dos serviços prestados em ambiência própria, ainda que com o concurso dos profissionais cooperados, dos serviços prestados em ambiente físico-técnico de terceiros - com ou sem a participação de cooperados - não há como impor ao Fisco a reconstituição integral das demonstrações financeiras objetivando escoimar da rubrica única as verbas atinentes a uma e a outra classificação, segundo a sua essencialidade.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COOPERATIVAS DE SERVIÇOS MÉDICOS. EXIGÊNCIA PERTINENTE. As receitas resultantes da prática de atos cooperativos estão isentas do pagamento de tributos como definido pelo artigo 5º do Código Tributário Nacional. Excepciona-se a prática de atos não-cooperativos, e a prescrita pelo artigo 111 da Lei n.º 5.764/71.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED – RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA.,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº: 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Pelo voto de qualidade NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Octavio Campos Fischer, Hugo Correia Sotero, Gileno Gurjão Barreto (Suplente convocado) e Natanael Martins, que apresentará declaração de voto.




MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE



NEICYR DE ALMEIDA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO e ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA. Ausente, justificadamente, o Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

Recurso nº : 139.803
Recorrente : UNIMED RIO - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA.

RELATÓRIO

I – IDENTIFICAÇÃO.

UNIMED – RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão proferida pela QUARTA TURMA DA DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ., que concedera provimento parcial às suas razões iniciais ao exonerar a contribuinte das verbas exigidas nos períodos de janeiro de 1995 a fevereiro de 1996.

II – DA ACUSAÇÃO

Versa o presente processo sobre o auto de infração de fls. 02/28 e Termo de Verificação Fiscal de fls. 71/74, relativo ao não recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), no período de janeiro/1995 a dezembro de 1999, consubstanciando exigência de crédito tributário referente à contribuição no valor de R\$ 7.707.195,66, multa de ofício de 75%, no valor de R\$ 5.780.396,48 e juros de mora, calculados até 29/02/2000, no montante de R\$ 3.813.816,09, em um total de R\$ 17.301.408,23.

2. O enquadramento legal baseia-se nos artigos e leis citados às fls. 26.

III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação em 27.03.2000, apresentou a sua defesa em 26.04.2000, conforme fls. 111/130 do Processo Administrativo Fiscal nº 15374.000779/00-75 (Recurso de Ofício). Alega, em síntese, o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

4. Preliminarmente:

4.1 Natureza jurídica das cooperativas

4.1.1 *As cooperativas são sociedades de pessoas, constituídas nos termos da Lei Federal nº 5.764/1971, para prestarem serviços aos seus associados, distinguindo-se das demais sociedades ou empresas que atuam no setor econômico em razão de apresentarem características específicas, que as diferenciam totalmente das empresas de capital;*

4.1.2 *A lei cooperativista adotou a doutrina de que a cooperativa tem por fim servir aos associados, mediante o exercício de uma atividade econômica de proveito comum, sem intuito de lucro;*

4.1.3 *Não há como se confundir os atos da Cooperativa com os atos dos profissionais que a compõem, pois seus atos visam exclusivamente organizar e planejar o labor de seus sócios, representando-os na sua contratação, nada auferindo na sua atividade-fim;*

4.1.4 *Ressalte-se que a impugnante recebe e repassa integralmente aos profissionais o produto econômico dessas contratações, e, quando contrata a prestação de assistência médica com terceiros, o faz em nome e por conta e risco dos seus médicos cooperados, apenas representando seus médicos cooperados coletivamente, agindo como mera mandatária;*

4.1.5 *A arrecadação da cooperativa pertence aos associados, sendo lhes transferida integralmente, deduzidas apenas as despesas com a administração da cooperativa, primeiramente através de uma estimativa mensal, e, ao afinal do exercício, de forma definitiva, depois da Assembléia Geral Ordinária de cada exercício, como sobras líquidas;*

4.1.6 *Deste modo, é inquestionável que as cooperativas de trabalho médico executam atividade caracterizada como ato cooperativo;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

4.2 O ato cooperativo e o regime tributário das sociedades cooperativas na Constituição Federal e na Lei nº 5.764/1971

4.2.1 Como se depreende do art. 79 da Lei nº 5.764/1971, que é a lei de regência do cooperativismo, o ato cooperativo é o decorrente das operações entre os associados e a cooperativa e vice-versa;

4.2.2 Assim, quando a cooperativa age como mandatária de seus cooperados, logicamente está a praticar ato cooperativo, não realizando qualquer operação mercantil;

4.2.3 Como conseqüência, o resultado alcançado pelas sociedades cooperativas, que decorrem do seu negócio-fim (ato cooperativo), não gera nenhuma incidência tributária;

4.2.4 Esta tese ganha força na medida em que ao analisarmos o art. 111 da Lei nº 5.764/1971, verificamos que somente os resultados positivos obtidos nas operações com atos não cooperativos, que são aquelas operações realizadas com pessoas que não integram o quadro associativo da cooperativa, é que são considerados como renda tributável;

4.2.5 O art.87 da referida lei tira qualquer dúvida quanto à incidência tributária exclusivamente no que se refere aos atos não cooperativos, quando determina que as operações com não associados sejam contabilizados em separado, de modo a permitir o cálculo para incidência de tributos;

4.2.6 Há ainda a ressaltar que o conceito de ato cooperativo estabelecido no art. 79 desta mesma lei não pode ser alterado pela legislação tributária (art. 110 do CTN), por tratar-se de direito privado, utilizado na Constituição Federal para limitar competência tributária;

4.2.7 Com o advento da Constituição Federal de 1988, o ato cooperativo ganhou status constitucional por força do disposto no art. 146, III, "c", determinando um



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

tratamento tributário adequado ao mesmo, o que significa considerar a característica "sui generis" das sociedades cooperativas e a peculiaridade do ato cooperativo, respeitando os princípios da isonomia e capacidade contributiva insertos na estrutura constitucional tributária;

4.2.8 A jurisprudência já vem pacificando esse entendimento, de acordo com a decisão da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, na apelação em mandado de segurança, oposta pela impetrante, cuja ementa, de fl. 107, foi transcrita na impugnação;

4.2.9 Transcreve também a decisão da 3ª Vara Federal de Blumenau, que, em caso idêntico, determina à autoridade coatora que se abstenha, até a prolação da sentença, de considerar os valores envolvidos em transações correntes próprias da impetrante, isto é as transações envolvendo os cooperados e a cooperativa e vice-versa, como base de cálculo para fim de exigência da COFINS;

4.2.10 Cita, ainda, o art. 174 da Constituição Federal, a Lei nº 5.764/1971, e a opinião de tributaristas, como Roque Antônio Carrazza e Luciano Amaro e uma decisão da 1ª Vara Federal de Uberlândia, todos no sentido de enfatizar que deve ser dado tratamento adequado ao ato cooperativo;

4.3 Da não incidência do PIS em relação aos atos cooperativos

4.3.1 Por tratar-se de cooperativa de trabalho, o serviço é prestado exclusivamente por pessoas físicas, seus associados (médicos cooperados), sendo o valor arrecadado pela cooperativa transferido integralmente aos associados, deduzindo-se apenas as despesas de administração da cooperativa;

4.3.2 A própria Receita Federal já reconheceu, através do Parecer Normativo nº 77, de 08/10/1976, que os atos cooperativos não podem ser classificados como operação de compra e venda, portanto as cooperativas de trabalho estão fora do campo de incidência da Contribuição ao PIS, tendo em vista que os serviços são



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº: 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

prestados pelos cooperados diretamente aos tomadores, não existindo, por conseguinte, faturamento ou receita da cooperativa;

4.3.3 Há ainda a acrescentar que, embora a Lei Complementar nº 70/1991 tenha utilizado impropriamente o termo isenção, verificamos que não se trata do referido instituto, pois para haver isenção é necessária a competência para tributação, o que não ocorre no presente caso, pois não há a materialidade do fato imponible da COFINS, mencionando os tributaristas Hiromi Higushi e Roque Carraza como partidários desta tese;

Mérito

4.4 Ao contrário do que sustenta o presente auto de infração, a impugnante possui sistema de contabilidade plenamente regularizada, preenchendo todos os requisitos legais e de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos pelas normas de auditoria e também com a legislação comercial e fiscal, conforme dispõe o art. 197 do RIR/1994;

4.5 Portanto, de acordo com os arts. 214 e 223 do RIR/1994 a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis;

4.6 Portanto, como todos os Termos de Intimação apresentados foram devidamente respondidos com base na escrituração contábil, todos os livros e documentos solicitados pelo autuante foram prontamente apresentados, e não existe, nos autos, qualquer prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade da empresa, não procede a alegação de que a empresa excluiu da base de cálculo das contribuições parcela a título de receita da cooperativa, sem maiores esclarecimentos de forma de apuração;

4.7 Está claro e legalmente demonstrado, em sua escrituração, que os valores excluídos da base de cálculo da COFINS referem-se, sem qualquer sombra de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

dúvida, a valores relativos a atos cooperados, não podendo prosperar a alegação de impossibilidade de apuração dos reais valores de atos cooperados e não cooperados;

4.8 Pelo exposto requer o cancelamento integral do presente auto de infração.

4.9 Em continuação, no andamento do processo administrativo-fiscal, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – Pr, proferiu o despacho, de fls. 238/240, em 13/02/2001, determinando, à Divisão de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro o seguinte:

I – seja efetuado o lançamento complementar relativo ao período de apuração de março de 1998, uma vez constatado o erro manifesto em relação à base de cálculo utilizada;

II – sejam explicitadas e fundamentadas as razões que conduziram a autoridade fiscal à conclusão de que a contabilidade da atuada não apresenta condições para a correta apuração dos valores relativos à exclusão da base de cálculo de parcelas de “Receita da Cooperativa”;

III – seja reaberto o prazo de impugnação de trinta dias relativamente ao lançamento complementar do período de apuração de março de 1998, bem como quanto às novas informações que forem trazidas pela fiscalização em cumprimento da alínea anterior;

IV – seja informado o assunto discutido nas ações em Mandado de Segurança mencionadas, bem como anexadas as petições caso exista correlação com o presente procedimento;

V – informar porque não foi lançado eventual crédito tributário relativo ao ano-calendário de 1999.

4.10 – Como decorrência deste despacho, a DIFIS/RJ efetuou a diligência solicitada, tendo emitido, como resultado a Informação Fiscal, de fls. 398/399.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

IV- DA DILIGÊNCIA

Conforme fls. 245 do Processo Administrativo Fiscal nº 15374.000779/00-75 (Recurso de Ofício), fora solicitada diligência junto à contribuinte, para que fossem explicitadas e fundamentadas as razões que conduziram a autoridade fiscal à conclusão de que a contabilidade da autuada não apresentava condições para a correta apuração dos valores relativos à exclusão da base de cálculo de parcelas de " Receita da Cooperativa ". E que fosse reaberto o prazo de impugnação de trinta dias relativamente às novas informações que fossem trazidas pela fiscalização.

Os trabalhos conclusivos da diligência, às fls. 334, apontam para a regularidade da contabilidade da autuada, prestando-se a sua escrituração para a correta apuração dos valores das exclusões mensais efetuadas nas bases de cálculo da Contribuição ao PIS.

V. DA REABERTURA DE PRAZO E NOVA IMPUGNAÇÃO.

Ratifica que a contabilidade segrega os atos cooperativos e os não-cooperativos, fatos que corroboram o que tudo mais já fora alegado.

VI. A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 29/44 [por cópia da existente no Processo Administrativo Fiscal nº 15374.000779/00-75 (Recurso de Ofício), às fls. 343/357], a decisão de Primeiro Grau exarara a seguinte sentença, sob o n.º 1.318, de 18 de outubro de 2002, e assim sintetizada em suas ementas:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de Apuração: 01/03/1996 a 31/10/1999

BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES COOPERATIVAS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

As sociedades cooperativas além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, recolhiam, também a contribuição sobre o faturamento, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

Período de Apuração: 01/11/1999 a 31/12/1999

BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. Na vigência da Lei nº 9.718/1998, a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP, devida pelas pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as sociedades cooperativas, é calculada com base no seu faturamento, correspondendo à receita bruta da pessoa jurídica, só sendo permitidas as exclusões determinadas na legislação de regência.

VII – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada, por via postal, em 21.11.2002 [(Cópia do AR de fls. 45 – verso e cujo original consta às fls. 360 – verso do Processo Administrativo Fiscal nº 15374.000779/00-75 (Recurso de Ofício)], apresentou o seu feito recursal em 18.12.2002 (fls. 49/77 do Processo Administrativo Fiscal nº 15374.001531/2002-19), acostando os documentos de fls. 83 e seguintes.

VIII – AS RAZÕES RECURSAIS

Reproduz, fundamentalmente, as suas dissertações vestibulares. Aduz, entretanto, que vale a pena enaltecer o entendimento do Egrégio Conselho de Contribuintes no sentido de garantir respeito aos princípios basilares da razoabilidade, da moralidade e da segurança jurídica quando do respeito aos Contribuintes que praticaram e cumpriram a orientação da LC 07/70. Reproduz ementa.

Nos termos do voto condutor da decisão combatida, não podem as posteriores inconstitucionalidades prejudicar a boa-fé do contribuinte que continuara cumprindo as suas obrigações perante o erário. Como se verá, a contribuinte sempre escriturou seus atos praticados da devida forma, com as permitidas e vigentes exclusões previstas na legislação pertinente, ora desrespeitadas pela digna decisão recorrida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº: 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

O julgado recorrido, não obstante a acurada técnica vazada no já discutido reconhecimento do cancelamento dos fatos geradores pretensamente implementados entre janeiro de 1995 e fevereiro de 1996, ainda permitiu, em parte, a indevida validade da autuação lavrada contra a Cooperativa Recorrente.

No item 8 do *deciso* buscou-se explicitar que da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88 e a Resolução nº 49 do Senado Federal – somada à Lei 9.430/96 e ao Decreto nº 2.346/97 – adveio dificuldade no entendimento da incidência das normas específicas. Isso porque a vigência da Lei Complementar nº 07/70 teve como termo final a edição da Medida Provisória 1.212/95.

Com efeito, a partir da alegada vigência da Medida Provisória nº 1.212/95, reeditada indefinidamente até o advento da Lei nº 9.715/98 e 9.718/98 partiu-se ao entendimento de que *as sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, passaram, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados, a recolher a contribuição para o PIS, tendo como base de cálculo a própria receita proveniente de atos não cooperativos.*

A asserção da decisão recorrida expressa, principalmente, a possibilidade de que uma Medida Provisória (e, a *posteriori*, uma lei ordinária) venha a revogar/modificar/inovar uma lei complementar o que, de plano, é inteiramente incompatível à lógica inconstitucional adotada na Carta de 1988.

A correção da contabilidade realizada pela Cooperada se espelha nas razões da norma que, como foi visto, declaram os atos cooperativos e acessórios não são fatos geradores do PIS. A parte da autuação julgada procedente absurdamente quer considerar como hipótese de incidência do PIS a totalidade dos resultados positivos realizados pela recorrente, sem que desse montante seja afastada a incidência sobre os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

atos cooperativos puros e auxiliares, ou seja, desobedecendo ao princípio da estrita legalidade.

O r.*deciso* recorrido, por sua vez, atém-se em alegar genericamente que houvera interpretação equivocada do Parecer Normativo CST nº 38, de 1980, sem apontar objetivamente que houve a correta e crível segregação dos atos cooperativos/não cooperativos.

Ã correição contábil da Recorrente se espelha nas razões da norma que declaram os atos cooperativos e acessórios isentos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

E a decisão recorrida quer infundir uma exigência sobre a totalidade das receitas da Cooperativa, sem quaisquer distinções.

IX. DO DEPÓSITO RECURSAL

Colaciona às fls. 102, 259 e seguintes e 555 e seguintes, onde apresenta arrolamento de bens devidamente acatado pela Autoridade Administrativa da SRF às fls. 256.

X. DA RESOLUÇÃO DA SEGUNDA CÂMARA DO SEGUNDO CONCELHO DE CONTRIBUINTES.

Pela Resolução nº 202-00.611, de 28 de janeiro de 2004 (fls. 592/602) o Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes declinara competência ao Primeiro Conselho de Contribuintes para o julgamento do presente recurso.

É o Relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

VOTO

Conselheiro - NEICYR DE ALMEIDA, relator.

O recurso é tempestivo. Conheço-o .

É iniludível que a recorrente empresta às rubricas *Produção Cooperados* ou *Atos Cooperativos Principais* e *Produção Complementar* ou *Atos Cooperativos Auxiliares* um tratamento isonômico, atribuindo-se-lhes a natureza fiscal de *Atos Cooperativos*, sem a segregação em sua contabilidade das respectivas rubricas (ingressos e dispêndios *versus* receitas, custos e despesas) .

Pela leitura de fls. 45 e da lavra da própria recorrente, aos primeiros são albergados os atos praticados diretamente pelos cooperados, ou seja, os serviços prestados pelos médicos cooperados à clientela segurada; aos segundos, os atos meios, essenciais para a realização do ato médico, como a contratação de serviços laboratoriais clínicos e de patologia, radiológicos, de hematologia etc., não obstante, às fls. 05, assinalar-se que, por *Produção Complementar* encontra-se também a contratação de serviços hospitalares.

Infere-se que – na ótica da contribuinte - por Ato Não-Cooperativo alojam-se, especificamente, só as atividades exercidas em benefício de terceiros, não-associados.

Ocorre que essa distinção é equívoca e conspira contra os atos inspiradores do sistema Cooperativista Brasileiro e de suas normas reitoras, como se demonstrará.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

Na espécie, por óbvio, que os serviços complementares de diagnóstico e tratamento são fundamentais não só para se apreciar o quadro clínico do paciente, propiciando a formulação de um diagnóstico diferencial ou não, mas também orientando ou promovendo uma conduta terapêutica, de intercorrências clínicas ou cirúrgicas, de tratamento conservador (caso de diálise, radioterapia, quimioterapia, fisioterapia, tratamento traumato-ortopédico etc), norteando, dessarte, uma conduta médica – como elemento-meio e de natureza instrumental - a ser adotada pelos aludidos profissionais no tratamento dos seus pacientes.

Ora, tal relação não tem o condão, contrariamente ao que alega a insurgente, de validar a natureza do cooperativismo, *in casu*. Esses serviços – os ditos complementares - são requeridos quaisquer que sejam as relações ou os negócios pactuados, pois decorrem não do serviço posto à disposição dos médicos cooperados, mas da **própria essência estrita da conduta técnica que deflui da ciência médica e da relação médico-paciente.**

Contrário senso, não haveria qualquer propósito a distinção que formulara o legislador (Lei nº 9.656, de 3 de junho de 1998) entre as pessoas jurídicas que operam seguros de saúde e as cooperativas (que devem ser organizadas nos termos da Lei 5.764/71 sem invadir a natureza ou os conceitos expendidos pela lei antes citada), pois, em não tendo hospitais, ambulatórios, pronto socorros, serviços de laboratórios, de hematologia e outras unidades de tratamento e diagnóstico próprias capazes de atender a toda ou a grande parte da clientela-beneficiária, mas apenas ou fundamentalmente pela via da contratação de médicos e hospitais visando a prestação dos serviços requeridos por seus associados, **transmudam-se – as cooperativas - num mero vendedor de plano de seguro de saúde,** com uma carga exemplar de transfiguração dos cânones reitores do cooperativismo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

Também não é um fim em si mesmo que os *Atos Cooperativos Principais*, por serem exercitados por médicos cooperados aos associados adquirentes do Plano de Saúde sirvam de liames ou de algo definidor de *ato não-cooperativo* e de *ato cooperativo*.

É consabido que as Cooperativas funcionam no Brasil porque têm respaldo constitucional (exemplos: inciso XVIII do art. 5º; art. 146, inciso III, alínea "c"; § 2º do art. 174 da CF/88 etc) e legal (Lei Federal 5.764/71), conceituando-se dessa forma as pessoas jurídicas que " **reciprocamente** se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, SEM OBJETIVO DE LUCRO" (art. 3º da Lei 5.764/71, destaquei).

Isso posto, aduz-se que o essencial para o debate é se o serviço prestado primeiramente o fora na ambiência própria da UNIMED ou em clínicas, hospitais ou serviços afins por ela contratados; e, secundariamente, porém de forma cumulativa, se por profissionais não-cooperados.

Em sendo em ambiência físico-técnico nosocomial ou de serviços complementares de diagnóstico e tratamento próprios dos cooperados – por aquisição, locação ou arrendamento - e com a interveniência de profissionais cooperados que exercitam os seus trabalhos médicos nessa mesma unidade nada há a se obstar, pois emerge da própria essência e do sentido finalista dos atos cooperativos na melhor e na mais simplista interpretação do art. 79 da Lei nº 5.764/71 ao assegurar que o *ato cooperativo é o decorrente das operações entre os associados e a cooperativa e vice-versa*. De fato, esse é o viés avalizador do sistema cooperativista, **onde os cooperados se aglutinam**, aderindo ao propósito cooperativo em benefício dos cooperados, no caso os médicos.

Também é essa a definição do Egrégio Conselho Federal de Contabilidade, quando pela sua NBC t 10.8 – Entidades Cooperativas, enfatiza que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

prestação de serviços há de ser direta aos seus associados. Vale dizer, sem intermediários terceiros, conclui-se. Assim se posicionara a referida norma: *verbis*:

10.8.1 – disposições gerais

10.8.1.2 – Entidades Cooperativas são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados. (O negrito não consta do original).

Em não ocorrendo a hipótese, seja de forma parcial ou plena, não há como cognominá-los de atos cooperativos, sobrelevando-se, nesse caso, uma indescartável natureza de vendedores de Plano de Seguro de Saúde travestidos de Cooperativas de Serviços Médicos, parcialmente ou não, pois, escudando-se na exclusão tributária agem os denominados atores do cooperativismo como quaisquer sociedades comerciais assemelhadas com fins lucrativos; e, ainda, com a possibilidade de contratar terceiros não-cooperados a um custo espetacularmente mais competitivo do que os vigentes no mercado não agasalhado pela isenção. E mais: ao fazê-lo, transferem para terceiros não-contratados os privilégios que, por lei, deveriam se aglutinar em benefício dos cooperados, da respectiva instituição e dos primados do cooperativismo.

Julgando-se pela resposta da defendente do que seja *Produção Complementar*; e, mais, do seu entendimento de que tais serviços contratados junto a terceiros se inserem no leque de atos cooperativos, infere-se que nos *Atos Cooperativos Principais* se encontram, por similitude, também as receitas decorrentes dos portadores de planos de saúde atendidos pela rede privada hospitalar estranha, em caráter de internação ou de tratamento ambulatorial, incluindo-se aí os atendimentos de pronto-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

socorros não ensejadores de internação, por médicos ou outros profissionais paramédicos, ainda que cooperados.

A conclusão que aflora inexoravelmente do que fora exposto é de que a sociedade em destaque ao partir de uma premissa equívoca, confunde Atos cooperados com Atos não - Cooperados.

Em face dessa evidência, não obstante intimada, haveria de recair sobre a contribuinte o ônus de segregar as respectivas rubricas segundo os mandamentos aqui já delineados, a par do relatório de diligência que apenas confirma o que aqui fora decantado (fls. 334). Não ao Fisco. Em caso contrário estar-se-ia glorificando o princípio de que a interpretação equívoca da lei age como um escudo ou em benefício da parte que lhe dera causa, obrigando, nessa hipótese, a que o Fisco passe a assumir o ônus da prova. Vale dizer: Eu fiz, ainda que em desacordo com a melhor interpretação legal, porém tal erro haverá de ser demonstrado à sociedade pelo Fisco, sob pena se, de outra forma, tingir-se de nulidade o seu ato. Por certo não poderá ser essa, estou crível, a melhor interpretação de qualquer dispositivo legal, pois ninguém poderá se escusar de forma incólume por não se conformar ao regramento jurídico posto.

Se, por absurdo, recaísse tal ônus sob os ombros da fiscalização ter-se-ia uma plêiade de contribuintes afins ao largo de qualquer tributação (salvo aquela ditada por ela mesma). Isso pelas seguintes razões:

a inversão do ônus da prova requereria do Auditor Fiscal da Receita Federal um conhecimento notável do Sistema de Custo de uma Unidade Hospitalar – fato que implicaria prévio e minucioso domínio de todos os serviços e funções integrantes do ambiente hospitalar (cozinhas, refeitórios, lavanderias, salas de cirurgia, pronto-socorros etc) para que pudesse, a partir desse marco inicial, promover-se a segregação dos atos cooperativos dos não-cooperativos, objetivando-se chegar ao custo final do paciente-dia ou ao custo por procedimento (atendimento clínico, cirúrgico etc., até mesmo por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº: 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

patologia). A par do exposto, se exigiria também apurar quantas consultas determinado beneficiário, seus dependentes e agregados se submeteram no período (incluindo-se as reembolsáveis). Se assim procedesse, haveria de, após, detectar a que receita oriunda dos associados corresponderia àquele custo (segundo a patologia ou o procedimento médico-hospitalar materializado), para que se pudesse destinar uma porção desses recebimentos proporcional à segregação de que aqui se cuida. Em face da complexidade que enfeixa tal levantamento, seria como determinar que nenhuma matéria tributária desse jaez fosse imposta pela não-observância dos princípios aqui debatidos.

Para que os conselheiros possam ter uma pálida idéia de um centro de custo da área hospitalar impõe-se uma digressão - ainda que tímida e incompleta - das sendas altamente complexas que envolvem esse tema. Ei-lo:

1 - conforme fora dito, para se montar um Sistema de Custo nessa área, uma das primeiras providências é conhecer todos os serviços que o Hospital presta e todas as suas Unidades Físicas, desde as de base (cozinhas, lavanderia etc) até as mais complexas como as de salas de cirurgias, UTI etc.

Obs.: é sempre bom lembrar (porque é complexo) que, na maioria das vezes, os pacientes de variadas clínicas (Cirúrgica, Obstétrica, Clínica Médica) ficam em tratamento numa mesma Unidade Física (Enfermaria, ou andar etc) comum a todas as especialidades.

2 - Passada essa fase, o setor de Contabilidade há de ter um minucioso Plano de Contas, onde todos os itens de despesas (os relativos ao Pessoal Administrativo, de Consumo etc) sejam apropriados (apropriados são aqueles que são lançados diretamente na Contabilidade, sem rateio, mas sim pela própria elaboração dos balancetes). Ex.: despesa com Pessoal, são apropriadas DIRETAMENTE de acordo com os funcionários existentes em cada Unidade/Departamento/Clínica. Outro exemplo: Consumo de Material de Expediente é apropriado a cada Centro de custo (sempre diretamente), em função das requisições que são feitas devidamente codificadas por Centro de Custo (CC). Limpeza Geral : o seu custo total é rateado (TENDO COMO UNIDADE METRO QUADRADO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo nº: 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

DOS C/C), para OS CENTRO DE CUSTOS INTERMEDIÁRIOS (Raio-X, Laboratório, etc, que atendem também pacientes externos); o custo da NUTRIÇÃO é rateado em função das refeições fornecidas, excluindo-se os custos das refeições reembolsadas (por exemplo, as refeições pagas pelos acompanhantes não podem onerar o custo final do paciente-dia).

3 - Talvez num terceiro ou quarto passo, APÓS O FECHAMENTO DO BALANÇO em um determinado período (mês, trimestre ou anual), após todas as despesas terem sido apropriadas, vem a fase da estatística de cada Setor/Centro de Custo (CC), onde poderemos destacar três grandes Grupos.

3.1.PRIMEIRO GRUPO: Centro de Custos de BASE: recepção/Secretaria, Serviço de Estatística, Serviço de Nutrição, Despensa,Almoxarifado,Farmácia-depósito,Farmácia de Manipulação,Transporte, Manutenção, Gases Medicinais, e outros

3.2.SEGUNDO GRUPO: O Centro de Custos INTERMEDIÁRIOS: Lab. An. Clínicas, Lab. Patologia, Radiologia, Quimioterapia, Tomografia Computadorizada (incluem-se outros dessa área), Hematologia, Banco de Sangue, etc

3.3.TERCEIRO GRUPO: o Centro de Custos ESPECIAIS.

Esse terceiro grupo permitirá chegar-se ao custo final do paciente-dia ou ao custo por procedimento ou por patologia. São formados pela CLÍNICA CIRÚRGICA, CARDIOLOGICA, CLÍNICA MÉDICA, CLÍNICA OBSTÉTRICA, UTI, UTI-NEO NATAL entre outros.

Melhor detalhando:

todas as despesas do Primeiro Centro de Custo (CC) de Base passam para os dois outros centros através de rateios. Fechando o segundo grupo, os Intermediários teriam os custos de Unidades de Serviços (US) prestados, tanto no âmbito interno quanto no externo. Ex.: o custo total (direto + indireto do que fora absorvido dos centros de base (limpeza, almoxarifado, filmes, contrastes, pessoal, administração/rateio, etc).relativos ao serviço de Raio-x ou do serviço de Tomografia etc.

Já o Centro de Custo ESPECIAL, que desejamos apurar o custo do PACIENTE-DIA, ou por PROCEDIMENTO (parto, cesareana, cirurgia cardíaca, de otorrinolaringologia etc), recebe o RATEIO do primeiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

(Limpeza, refeição, manutenção, etc) e mais as dos INTERMEDIÁRIOS pelos exames feitos para os pacientes. Sendo que nessa última fase, o segundo grupo dos INTERMEDIÁRIOS já está com o seu custo total devidamente fechado (direto+indireto+rateio que veio do da de BASE).

Nesse emaranhado de custo ter-se-iam as técnicas (ou uma depuração), consubstanciadas numa análise criteriosa de definição dos parâmetros para rateio, assim como o que seria excluído do custo do paciente dia / ou do procedimento. Por exemplo: uma Lavanderia Moderna onde se "terceiriza" uma parte dos seus serviços (prestação de serviços a terceiros). Todos esses procedimentos e outros, por estarem dentro do estabelecimento, devem ter um sistema de exclusão do que é **reembolsável**, não pertencendo, especificamente, ou mesmo necessariamente, ao custo final do estabelecimento.

Enfim, é isso que a inversão da provas requereria. Imaginem um período equivalente a um ano-calendário, com inúmeras clínicas ou serviços de terceiros contratados, jogados ao talante da recorrente no mesmo funil contábil. É como separar o sal da água do mar com as próprias mãos; ou seja, sem qualquer instrumentação mínima auxiliar.

Uma outra questão que merece reflexão, porquanto argüida, é a que diz respeito às hipóteses tributárias que possam plasmar as sociedades cooperativas: como já ficara assente, a Lei n.º 5.764/71, de hierarquia infraconstitucional, materialmente ordinária, não tem força para assentar normas acerca dos institutos da não-incidência e da imunidade -- restritos que estão à previsão constitucional. Enquanto lei ordinária, reguladora de isenção tributária, poderá ser revogada por outra lei de hierarquia superior ou até mesmo por igual norma legislativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

Importa colacionar ementa do egrégio STF quando no RE-141800/SP, DJ. 03.10.1997, julgado em 01.04.1997, o ínclito Relator Min. Moreira Alves assim se expressou sobre o tema:

- *Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, "c", da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária (...), até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado.*

Como corolário, se a lei de regência dessa contribuição não contemplara a isenção reclamada (Leis 9.715/98 e 9.718/98), descabe ao julgador, ao reverso, exercê-la. Ademais, a exação em referência ateuve-se, estritamente, ao ente principal exigido em auto de infração. Ademais, não houve qualquer ofensa ao princípio da Hierarquização das Leis. Também, por essa razão, improcedente a arguição suscitada pela recorrente.

Por derradeiro, vale a pena reproduzir o que fora assentado pela impugnante em seus subitens, anotando-se uma réplica imediatamente após:

4.1.2. A lei cooperativista adotou a doutrina de que a cooperativa tem por fim servir aos associados, mediante o exercício de uma atividade econômica de proveito comum, sem intuito de lucro.

Réplica: logo, a contratação de terceiros em ambiência de terceiros transfere para aqueles os respectivos benefícios prenes de isenção tributária e que estavam direcionados aos membros cooperados.

4.1.3. Não há como se confundir os atos da Cooperativa com os atos dos profissionais que a compõem, pois seus atos visam exclusivamente organizar e planejar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

o labor de seus sócios, representando-os na sua contratação, nada auferindo na sua atividade-fim.

Réplica: logo, se os profissionais cooperados recebem por serviços prestados em ambiência de terceiros ou em sua própria ambiência particular honorários que seriam devidos a outrem não-cooperados, a esses aqueles se assemelham.

4.1.4. Ressalte-se que a impugnante recebe e repassa integralmente aos profissionais o produto econômico dessas contratações, e, quando contrata a prestação de assistência médica com terceiros, o faz em nome e por conta e risco dos seus médicos cooperados, apenas representando seus médicos cooperados coletivamente, agindo como mera mandatária.

Réplica: tal fato não desnatura a transferência dos benefícios que deveriam ser somente dos cooperados para outros profissionais ou serviços contratados, ficando os cooperados na condição de mero recebedor de um resultado defluente do que restar após os dispêndios transferidos para terceiros, ou até mesmo para os cooperados, mas tratados de forma híbrida, quando prestam atendimento em unidades autônomas ou de terceiros.

4.1.5. A arrecadação da cooperativa pertence aos associados, sendo lhes transferida integralmente, deduzidas apenas as despesas com a administração da cooperativa, primeiramente através de uma estimativa mensal, e, ao afinal do exercício, de forma definitiva, depois da Assembléia Geral Ordinária de cada exercício, como sobras líquidas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

Réplica: mais do que isso: depois de deduzidos todos os custos inerentes aos procedimentos laborados pelos profissionais e serviços de terceiros contratados.

C O N C L U S ã O

Em face do exposto decide-se por se negar provimento ao apelo recursal.

Sala das Sessões - DF, em 26 de janeiro de 2005.


NEICYR DE ALMEIDA IRM



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Natanael Martins,

Tendo em vista a circunstância de que o julgamento que aqui se processa diz respeito a contribuição que incide sobre o faturamento (receita) e não sobre imposto de renda ou contribuição social sobre o lucro, sem embargo das razões expendidas pelo I.Relator, julguei oportuno proferir este voto vista para deixar assente as razões de minha discordância quanto à decisão tomada pela Câmara.

Com efeito, se é certo em matéria de imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro - que em última análise incidem sobre o lucro líquido ajustado -, que uma não adequada segregação de receitas, custos e despesas entre atos cooperativos e atos não cooperativos pode (deve) levar à descaracterização da sociedade enquanto sociedade cooperativa em face da impossibilidade da correta segregação dos resultados que seriam alcançados pela não incidência, não menos certo, data máxima vênua, que isso não se põe em matéria de tributos incidentes sobre a receita, como é o caso do PIS e COFINS.

É que, enquanto em matéria de imposto de renda e de contribuição social sobre o lucro, somente com a correta segregação de custos e de despesas é possível a adequada segregação dos resultados não tributáveis e tributáveis, tal



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 15374.001531/2002-19
Acórdão nº : 107-07.914

circunstância não se põe em matéria de PIS e de COFINS, que incidem sobre o faturamento/receita já que, em última análise, para apuração dos resultados tributáveis e não tributáveis, bastaria conhecer o faturamento/receita dos atos cooperativos e não cooperativos, por certo facilmente aferíveis, porquanto, para efeitos de determinação das receitas não tributáveis, bastaria que a fiscalização apurasse a produção dos cooperados, vale dizer, dos médicos associados, justamente a receita não sujeita à tributação.

Por tudo isso, pedindo vênias ao I.Relator, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões – DF, 26 de Janeiro de 2005


Natanael Martins