



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

Processo nº : 16707.011128/2003-32
Recurso nº : 143.622
Matéria : COFINS - Ex(s): 2000 a 2003
Recorrente : UNIMED NATAL SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE
Sessão de : 19 de maio de 2005
Acórdão nº : 103-21.975

COOPERATIVAS - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Por falta de autorização em lei, não há oportunidade anterior à lavratura do auto de infração para a discussão sobre a qualificação, efetuada pelo Fisco, de atos não cooperativos. Não merece acolhida, portanto, a preliminar de cerceamento do direito de ampla defesa.

COOPERATIVA DE SERVIÇO MÉDICO – DESCARACTERIZAÇÃO – A imputação da prática de atos não cooperativos, por si só, não é o bastante para sugerir que o Fisco tenha descaracterizado a sociedade cooperativa, uma vez que a lei, com o apoio da doutrina, admite a realização de negócios-meio, na maioria das vezes indispensáveis à consecução do negócio-fim, a exemplo dos serviços prestados por terceiros, não cooperados, em complementação à assistência oferecida pelos associados aos usuários das cooperativas de serviços médicos.

INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS – Os órgãos julgadores em sede administrativa não dispõem de poderes para negar a aplicação de lei vigente, assim considerado o ato normativo que percorreu o rito do processo legislativo próprio, gozando, como tal, da presunção de constitucionalidade.

OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL - RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA – Há renúncia às instâncias administrativas se o sujeito passivo opta pela discussão da matéria em sede judicial.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora incidentes sobre débitos tributários não pagos no vencimento, diante da existência de lei que determina a sua adoção, com o respaldo do art. 161, § 1º, do CTN.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa suscitada pela recorrente, NÃO TOMAR CONHECIMENTO das razões do recurso em relação à matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário e, no mérito,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32
Acórdão nº : 103-21.975

NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


FLÁVIO FRANCO CORRÊA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 JUN 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32

Acórdão nº : 103-21.975

Recurso nº : 143.622

Recorrente : UNIMED NATAL SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por UNIMED NATAL SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão da DRJ/RECIFE de nº 5.679 (fls. 173 a 181), da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, que julgou procedente o auto de infração em fls. 04 a 13, declarando a definitividade dos créditos tributários constituídos, relativos ao período entre fevereiro de 1999 e dezembro de 2002.

A recorrente foi cientificada da autuação no dia 11 de abril de 2003.

O lançamento do presente processo decorre do diferencial de 1% acrescido à alíquota da Cofins, após o advento do artigo 8º da Lei nº 9.718/98, computando-se, na base de cálculo da exação, a totalidade da receita bruta mensal da sociedade. Sustenta o autuante que, para fins de incidência da Cofins, no contexto da norma precitada, são irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

A apuração ora em exame foi efetuada de ofício para evitar a decadência, já que a autuada estava amparada por liminar em mandado de segurança (processo nº 2000.84.00.001073-1), em fls. 29 a 32, pela qual se deferiu à impetrante o direito de não efetuar o recolhimento da Cofins com base na citada lei.

A perfeição do relatório dos fatos, conforme a excelente descrição da DRJ em Recife, merece as homenagens do órgão *ad quem*, na oportunidade em que o adoto e transcrevo:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32

Acórdão nº : 103-21.975

De acordo com o autuante, o referido auto é decorrente da diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, conforme o descrito em fls. 05/06 e no Relatório de Trabalho Fiscal de fls. 14 a 26.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 114 a 135, à qual anexou as cópias de fls. 136 a 163, requerendo que se decida pela improcedência do referido lançamento, ficando a impugnante exonerada da obrigação contida no auto de infração, inclusive os juros, seja pela preliminar de cerceamento de defesa, por descaracterizar a impugnante indevidamente, seja no mérito, para declarar indevidos os referidos créditos apurados e considerados como não derivados de atos cooperativos; solicita seja deferida a perícia delineada em fls. 134/135.

Houve, em síntese, as seguintes alegações:

- pelo consignado no Relatório de Trabalho Fiscal, o auditor, de forma clara, descaracteriza a sociedade cooperativa, quando conclui que *"sua receita não decorre de atos cooperativos, mas de transações no mercado, devendo seus resultados se sujeitarem à tributação"*. Em nenhum momento foi dado à impugnante o direito de defesa e o contraditório, ambos previstos no art. 2º da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo federal, ocasionando, dessa feita, cerceamento de defesa, princípio consagrado na Carta Política de 1988;

- a Delegacia da Receita Federal não tem competência para descaracterizar a impugnante em auto de infração, cujo processo vem disciplinado no Decreto nº 70.235/72 (art. 7º e incisos e art. 10), sem o devido processo legal, ampla defesa e contraditório. A própria lavratura do auto, com a prévia descaracterização da Impugnante como sociedade cooperativa que é, criada na forma da Lei Federal nº 5.764/1971, vem demonstrar a impossibilidade da cobrança pretendida;

- rejeita a conclusão da fiscalização, sustentando, por conseqüência, que toda sua receita está vinculada a atos cooperativos, pois praticados entre a sociedade e seus associados ou entre ela e outras cooperativas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32

Acórdão nº : 103-21.975

- tudo o que a impugnante realiza o faz em nome e por conta dos seus cooperados, com vistas a cumprir o seu objeto social – a prestação de serviços de assistência à saúde – a exigir a contratação de hospitais, laboratórios, raios X e outros semelhantes, sob pena de, não os possuindo, não propiciar um serviço adequado e competitivo;

- só praticando ato cooperativo, sem qualquer finalidade de lucro, impossível a exigência do tributo em questão;

- o auditor fiscal entende que o ato cooperativo *"tem sido indevidamente elastecido para abarcar transações comerciais realizadas pelas cooperativas e, assim, excluir da tributação os resultados delas decorrentes"*. Esse pensamento é por demais mesquinho e ilógico, de vez que, sem a venda do seu produto (planos de saúde), fecha-se o mercado para o associado, sendo certo que a Impugnante, como cooperativa, opera em seu próprio nome, por delegação de poderes (art. 44 e 45 da Lei nº 5.764/1971), nas contratações realizadas em nome dos médicos cooperados, visando ao cumprimento dos objetivos da sociedade;

- mesmo na hipótese da existência de faturamento, tal exação não poderia ocorrer, porque a autuada obteve decisão de mérito, na Primeira Vara Federal (processo nº 2000.84.00.001073-1), que garante à *"impetrante o direito de não efetuar o recolhimento da Cofins com base na Lei 9.718/98"*;

- a Cofins jamais incidiria na Impugnante, pois a citada contribuição só atinge as pessoas jurídicas;

- são os cooperados que vendem ou prestam serviços, não havendo a materialidade da hipótese de incidência, que é o faturamento, assim compreendido como a receita bruta da cooperativa;

- a cooperativa não apresenta receita, nada obstante se vejam contabilmente lançados certos valores que, apenas de forma transitória, passam pela cooperativa, para posterior repasse aos cooperados.

Eis a ementa da decisão de 1ª instância:

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS*

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2002



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32
Acórdão nº : 103-21.975

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE.

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

OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA.

Tendo o contribuinte optado pela discussão da matéria perante o Poder Judiciário, há renúncia às instâncias administrativas, não mais cabendo, nestas esferas, a discussão da matéria de mérito, debatida no âmbito da ação judicial.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ATIVIDADE VINCULADA.

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

JUROS DE MORA.

Na imposição de juros de mora deve-se aplicar a legislação que rege a matéria.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIAS. DILIGÊNCIAS.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Lançamento Procedente"

Ciência da decisão em 17.09.2003, fls. 185.

Recurso tempestivo ao órgão *ad quem*, em fls. 186 a 210.

Bens arrolados em fls. 211 a 220, controlados pelo processo nº 16707.001529/2003-84, conforme informação em fls. 221.

Neste recurso, a autuada apresenta os argumentos de defesa abaixo resumidos:

1) preliminarmente, o Fisco, com a autuação, descaracterizou a sociedade cooperativa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32
Acórdão nº : 103-21.975

- 2) o auto de infração é instrumento para apurar infração à legislação tributária;
- 3) a descaracterização exigiria procedimento fiscal específico, objetivando a ampla defesa e o contraditório;
- 4) o Fisco não reservou prévia oportunidade à recorrente para defender-se, antes da autuação que resultou na descaracterização da personalidade jurídica da autuada (sic), violando o art. 5º, LV, da Carta Magna e o art. 2º da Lei nº 9.784/99;
- 5) houve descaracterização quando o autuante, de forma clara, conclui que a receita da recorrente não decorre de atos cooperativos, mas de transações de mercado, motivo por que seus resultados foram objeto do lançamento de ofício;
- 6) o Fisco federal não tem competência para descaracterizar a recorrente;
- 7) o órgão julgador de 2ª instância deve reconhecer a indevida descaracterização da recorrente, seguindo a tendência jurisprudencial dos Conselhos de Contribuintes;
- 8) a recorrente é cooperativa de trabalho médico que negocia planos de assistência à saúde, como mandatária dos médicos cooperados;
- 9) a autoridade fiscal, malgrado a autuação, reconheceu que a fiscalizada divide suas receitas, custos e despesas em três grupos, quais sejam, principais, auxiliares e eventuais;
- 10) em 2002, houve mudanças do plano de contas da recorrente, o que não modificou o tratamento tributário que lhes é dado, como confirma o agente fiscal;
- 11) o Fisco, todavia, entendeu que somente as receitas eventuais foram espontaneamente oferecidas à tributação, resolvendo, daí, *sponte sua*, tributar todos os demais atos, principais e auxiliares;
- 12) toda a autuação se deu como se a recorrente somente praticasse atos não cooperativos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32

Acórdão nº : 103-21.975

13) como cooperativa que é, a fiscalizada atua em nome próprio, por delegação dos associados, mediante um pacto social, prestando-lhes serviços inerentes aos seus objetivos estatutários, realizando apenas atos cooperativos;

14) as cooperativas não têm intuito de lucro, pois são formadas para alcançar um objeto comum, baseado na cooperação, o que não significa que não tenham fim econômico;

15) os eventuais superávits – as sobras – retornam proporcionalmente aos associados, assim como as eventuais perdas são por eles suportadas;

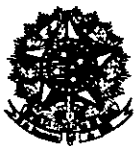
16) os associados são, ao mesmo tempo, sócios e beneficiários – dupla identidade - enquanto a sociedade é meramente instrumental, para a prestação de serviços aos associados, de forma empresarial, o que não retira dos cooperados o exercício do objeto de interesse comum;

17) são os cooperados que cumprem os direitos e as obrigações relacionados ao objeto comum, podendo-se dizer que cooperativa e cooperado não se apresentam como pessoas distintas, agindo a primeira em nome do segundo;

18) no ato cooperativo, há a perseguição aos cumprimentos dos fins sociais da cooperativa, sem fator de intermediação, ao passo que na prática do ato não cooperativo não há essa perseguição;

19) não há a imputação fática de qualquer ato que não se coaduna com o conceito de ato cooperativo, pois a recorrente tudo faz em seu nome e por conta de seus cooperados, para cumprir o seu objeto social – a prestação de serviços de assistência à saúde - o que exige a contratação de hospitais, laboratórios, raios X e outros semelhantes, sob pena de não propiciar um serviço competitivo;

20) o Fisco não lhe imputou a cobrança de valor a mais do que aquele que seria a contratação dos serviços, desenvolvendo atividade intermediária mercantilista;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32
Acórdão nº : 103-21.975

- 21) também não praticou qualquer outro ato que não guardasse estrita relação com o seu objeto, de modo que não há como pensar em ato não-cooperativo;
- 22) somente realizou ato cooperativo, sem qualquer finalidade de lucro, o que torna impossível a idéia de receita em sua atividade objeto, pela prestação de serviços aos cooperados, não caracterizando aquisição de disponibilidade econômica;
- 23) na qualidade de cooperativa médica, atendendo a requisitos de um associado, fornece o serviço intermediário de internação, ou um exame de laboratório ou outro serviço necessário ao tratamento à saúde do usuário, o que não desnatura a prática de atos cooperativos, porquanto, agindo assim, está fornecendo ao profissional médico cooperativado meios para que ele preste o serviço final, em absoluta conformidade com os contratos de assistência à saúde firmados pela recorrente;
- 24) os atos não cooperativos, conforme já decidiu este Conselho, são aqueles previstos nos arts. 85 e 86 da Lei nº 5.764/71;
- 25) o agente fiscal, ao abrir o tema sobre "o ato cooperativo e a venda de planos de saúde", pronunciou, em seu relatório, que o ato cooperativo tem sido indevidamente elástico para abarcar negócios comerciais realizados pelas cooperativas e, com isso, excluir a tributação dos resultados dela decorrentes;
- 26) a tese acima não pode ser acolhida, por ilógica e mesquinha, porque, sem a venda do seu produto (planos de saúde), fecha-se o mercado para o associado;
- 27) a recorrente, por delegação de poderes, opera em seu próprio nome, nas contratações efetuadas em nome dos médicos cooperados, nos designados negócios-meio, visando ao cumprimento dos objetivos da sociedade;
- 28) os negócios-meio, ou essenciais, são os necessários à consecução dos fins econômicos, uma vez que, sem eles, tornar-se-ia inviável a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32
Acórdão nº : 103-21.975

constituição das cooperativas, que executa seus atos voltados, exclusivamente, para seus sócios e sem objetivo de lucro;

29) as receitas auferidas na contratação de serviços de assistência à saúde, mediante mensalidade fixa, rol de médicos cooperados à disposição dos contratantes, hospitais, clínicas, serviços de laboratório e outros, são negócios essenciais à prestação do serviço principal;

30) a fiscalizada é uma projeção do cooperado, o que significa afirmar que as receitas auferidas são dos associados e não dela própria, isto é, não existe, para ela, o que seria a base de cálculo Cofins;

31) mesmo que se admitisse a realização de faturamento, a recorrente está amparada em ordem judicial, obtida em mandado de segurança, que garante à impetrante não recolher a Cofins, com base na Lei 9.718/98;

32) a Cofins não incide na recorrente, porquanto os serviços são prestados ou vendidos pelos cooperados;

33) a recorrente não auferir receita, nada obstante que os valores sejam lançados contabilmente na escrituração da cooperativa para posterior repasse aos cooperados;

34) o STJ já se manifestou a respeito da matéria, conforme RESP 476510/SC, decidindo que a Lei Complementar nº 70/91, instituidora da isenção às cooperativas, não pode ser revogada por medida provisória, no caso, a MP nº 1.858-6/99;

35) a multa de ofício aplicada, de 75%, tem caráter confiscatório e viola a capacidade contributiva;

36) os juros impostos, como previstos pelo Código, ostentam o aspecto de pena pelo atraso no cumprimento da obrigação, como se fosse uma indenização pelo retardamento do adimplemento do dever oriundo da exação;

37) os juros de mora, pelo CTN, não podem ultrapassar 1% ao mês;

38) os juros de mora anuais, com a exclusão do sistema financeiro, estão limitados a 12% ao ano;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32
Acórdão nº : 103-21.975

39) a taxa SELIC não reflete a natureza restauradora dos juros legais e, sim, um meio de remuneração do capital;

40) a taxa SELIC foi criada pela Lei nº 9.065/95, sendo que sua forma de cálculo recebeu regulação infralegal pelo Bacen, órgão integrante do Ministério da Fazenda, assim como a Receita Federal, ou seja, é o próprio credor que estipula os encargos financeiros ao seu alvedrio, o que acena para a injuridicidade da pretensão fazendária, afora a inconstitucionalidade da medida, malferindo o devido processo legal;

41) o teto dos juros incidentes sobre as dívidas tributárias é regido pelo CTN;

42) o recurso merece provimento pelos argumentos preliminares, que impedem o conhecimento do mérito;

43) caso se rejeite a preliminar, que se dê provimento ao recurso pelo mérito.

O recurso deu entrada, inicialmente, no Segundo Conselho, sendo distribuído à Terceira Câmara que, em resolução, determinou sua conversão em diligência, a fim de que se juntassem aos autos a petição inicial, as decisões, a apelação e contra-razões do mandado de segurança impetrado e, posteriormente, finda a diligência, oferecida nova oportunidade à recorrente para manifestar-se sobre o que dela resultasse.

Cópias do processo judicial nº 2000.84.00.001073-1, da Seção Judiciária do Rio Grande do Norte, além de dados adicionais extraídos de sistema eletrônico de informação, em fls. 234 a 296, revelam que o Tribunal Regional Federal da 5ª Região julgou procedente a apelação da União, no dia 4 de dezembro de 2003. Esclarece o órgão preparador, em fl. 297, que a recorrente interpôs recurso especial ao Superior Tribunal de Justiça.

Aproveitando a ocasião para pronunciar-se sobre as conclusões da diligência, a recorrente, em fls. 300 a 303, no dia 28.07.2004, apenas reitera, dessa feita:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32

Acórdão nº : 103-21.975

- a) o direito de não recolher a Cofins, conforme a sentença da 1ª Vara Federal do Rio Grande do Norte;
- b) houve descaracterização da sociedade cooperativa, sem a obediência a procedimento específico, violando a ampla defesa;
- c) a Receita Federal carece de competência para descaracterizar a sociedade cooperativa;
- d) o auto de infração não é instrumento criado para descaracterizar a cooperativa, à luz do disposto no Decreto nº 70.235/72;
- e) os Conselhos de Contribuintes reúnem diversos julgados que recusam a descaracterização da cooperativa pelo Fisco;
- f) o auto de infração não pode prosperar por dois fundamentos, o primeiro pela isenção do art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91, e o segundo, pela descaracterização da personalidade jurídica da sociedade (sic).

Com o retorno dos autos ao Segundo Conselho, para prosseguimento, os membros da Terceira Câmara, por unanimidade de votos, declinaram da competência para o Primeiro Conselho, sob o fundamento de que a presente autuação está lastreada, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação pertinente ao imposto de renda da pessoa jurídica.

A recorrente foi defendida pelo Dr. Carlos Sérvulo de Moura Leite, OAB/RN nº 1.797.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32
Acórdão nº : 103-21.975

VOTO

FLÁVIO FRANCO CORRÊA, Relator

Recurso tempestivo.

Conforme os autos, a recorrente tomou ciência, em abril de 2003, de um auto de infração que se reportou a fatos acontecidos a partir de fevereiro de 1999, quando, a teor do art. 17, I, da Lei 9.718/99, os artigos 2º a 8º dessa lei passaram a gozar de plena eficácia.

Por outro lado, a Medida Provisória nº 1.858 - 6, de 29 de junho de 1999, em seu artigo 23, II, alínea "a", revogou expressamente a isenção dos designados atos cooperativos, consoante a regra inscrita no artigo 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91. A revogação em referência permaneceu no texto das reedições sucessivas daquela MP, assim continuando até o presente momento, hoje sob o comando do artigo 93, I, alínea "a", da Medida Provisória nº 2.158-35, editada em agosto de 2001.

Posteriormente, a Medida Provisória nº 1.858-7, de 29 de julho de 1999, inseriu alterações na apuração da Cofins das cooperativas, criando exclusões de sua base de cálculo, do que se lê em seu art. 15, *caput* e parágrafos, *in verbis*:

"Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto no art. 66 da Lei nº 9.430, de 1996, excluir da base de cálculo da COFINS:
I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;
II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º As operações referidas no parágrafo anterior serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32

Acórdão nº : 103-21.975

documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadoria e quantidades vendidas."

Entretanto, coube à MP 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, o começo de uma nova redação, introduzindo outras exclusões da base de cálculo da Cofins, apresentando, porém, o significativo detalhe da menção direta à aplicação da Lei nº 9.718/99 às sociedades cooperativas, encerrando um texto que se tornou definitivo nas reedições sucessivas, até a derradeira e ainda vigente MP nº 2.158-35, de 2001. Eis o artigo 15, *caput* e § 1º, da MP nº 1858-9, repetido na atual vestimenta da MP 2.158-35:

"Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

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

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa."

Devidamente expostas as normas vigentes ao longo do tempo, é de se concluir que a Medida Provisória nº 1.858-6 e reedições subseqüentes aniquilaram as incertezas sobre a incidência da Lei nº 9.718/98, no que diz respeito à Cofins das cooperativas, desde 1º de fevereiro de 1999. A revogação do art. 6º, I, da Lei Complementar nº 70/91, as exclusões da base de cálculo previstas no *caput* do art. 15 da MP nº 1.858-7, com a redação aperfeiçoada a partir da MP nº 1.858-9, e a remissão, nessa última MP, aos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, eliminaram quaisquer possibilidades de contestação à interpretação de que a lei intenta alcançar e tributar a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32
Acórdão nº : 103-21.975

receita bruta das cooperativas, com as exceções restritas ao disposto nos artigos 3º, § 2º, da Lei 9.718/98, e 15 da MP nº 2.158-35.

Diante de tais considerações, impende analisar, em seguida, se a aplicação das regras precedentes aos fatos narrados pelo autuante se traduz em descaracterização da cooperativa.

Segundo o conceituado dicionário de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira¹, descaracterizar é perder as características; aquilo que se descaracteriza se desfaz de seus caracteres – elementos identificadores de pessoa ou coisa, conforme orienta o dicionarista.

Walmor Franke², com a autoridade de quem participou da elaboração do anteprojeto e do projeto de lei cooperativista, os quais resultaram na aprovação da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, explica, repetindo Gierke, que a *“missão fundamental da cooperativa se concentra na efetivação de relações negociais dirigidas para sua esfera interna. Esses negócios internos, em que o interesse das partes – cooperativa e cooperado – é idêntico, são “negócios cooperativos internos”, “atos cooperativos” ou “negócios-fim”*”, que, em benefício do cooperado, há de ser *“precedido ou sucedido de um negócio externo, ou de mercado, denominado “negócio com terceiros” ou “negócio-meio”*”. O autor conclui, afirmando que, *“embora se trate de negócios distintos, verifica-se, porém, que há nas cooperativas uma íntima conexão entre o negócio-fim e o negócio-meio (...) O negócio interno ou negócio-fim está vinculado a um negócio-meio. Este último condiciona a plena satisfação de sua existência (como, por exemplo, nas cooperativas de consumo em que o negócio-fim, ou seja, o fornecimento de artigos domésticos aos associados, não é possível sem que esses artigos sejam comprados no mercado). (...)”*

¹ Minidicionário da língua portuguesa, Editora Nova Fronteira, 9ª impressão, pág. 170

² Direito das sociedades cooperativas, Editora Universidade de São Paulo, 1973, págs. 24j/27



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32

Acórdão nº : 103-21.975

No entanto, Franke adverte que *“as próprias cooperativas que adotam, no seu funcionamento, o princípio do exclusivismo”* – não é o caso da Unimed – *“operando unicamente com associados, necessitam praticar, além de negócios internos (negócios-fim) e negócios de mercado (negócios-meio), outros negócios jurídicos, que não se confundem com aqueles, a saber: a) negócios auxiliares, que são todos os negócios que, em dado caso, precisam ser realizados por motivos especiais e imperiosos no interesse da persecução do objeto da sociedade, os quais, se tornam necessários à execução dos negócios-fim”,* a exemplo da locação de imóveis para o uso da cooperativa e a aquisição de material de escritório; e b) *“negócios acessórios, os quais não se encontram em relação imediata com o fim da sociedade”,* a exemplo da venda de uma máquina obsoleta. Na mesma obra³, ostentando vasto conhecimento sobre outras tradições jurídicas, o especialista observa que, nos sistemas legislativos que facultam às cooperativas a realização de negócios com terceiros, há tratamento discriminatório entre elas e as denominadas “puras”, no que respeita aos benefícios fiscais, concedendo-se às últimas, em regra, **“certos favores tributários que são negados às que estendem a terceiros os negócios correspondentes aos negócios internos ou negócios-fim”**. (os grifos não estão no original)

Além da manifestação doutrinária acima iluminada, a legislação pátria não veda às cooperativas a celebração de negócios com pessoas estranhas ao quadro de cooperados, a teor dos art. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71. Nesta linha, cite-se a orientação especializada de Renato Lopes Becho⁴, quando, ao referir-se à natureza dos atos praticados com estranhos ao quadro de associados, o ilustre magistrado explica que *“nossa lei, contudo, excluiu a relação com terceiro não associado do contexto do ato cooperativo”,* acrescentando, ao final, que, tecnicamente, pela visão jurídica, a posição do direito brasileiro é a mais acertada.

Pelo que se expôs, qualificar as vendas de planos de saúde como ato não cooperativo não corrompe as características típicas de uma cooperativa, de acordo

³ Ob. cit. págs. 30 e 31

⁴ Tributação das sociedades cooperativas, 2ª edição, Dialética, pág. 134



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32

Acórdão nº : 103-21.975

com a doutrina e em conformidade aos preceitos legais. Já se deixou anotado, anteriormente, que o ordenamento jurídico nacional não proíbe a celebração de negócios-meio, na maioria das vezes indispensáveis ao fim da sociedade, a exemplo dos serviços prestados por terceiros, não cooperados, em complementação à assistência oferecida pelos associados aos usuários das cooperativas de serviços médicos.

Estou convencido de que a atuação do agente fiscal não implicou descaracterização da sociedade. O que consta no auto de infração é a tributação de receitas que, aos olhos do Fisco, sob o regime das inovações da Lei nº 9.718/98 e da Medida Provisória nº 2.158-35, estão compreendidas no conceito de amplo de faturamento, dentro do qual se incluem aquelas obtidas com as vendas de planos de saúde, assinaladas pelo autuante como negócios de mercado, do que a defesa diverge, afirmando que se originaram, ao contrário, de atos cooperativos, e assim mantidos, por conseguinte, conforme o raciocínio da recorrente, sob o abrigo da isenção.

Na mesma direção da linha aqui assumida, a decisão recorrida indica os seguintes trechos do relatório fiscal, os quais, conjugados, assentam a certeza de que o Fisco não descaracterizou a sociedade, pela dicção clara quanto à inexistência de proibição à prática de atos não cooperativos:

"Não são cooperativos, portanto, os atos praticados com terceiros. A venda de planos de saúde à população em geral é, iniludivelmente, uma operação de mercado..." (fl. 20, último parágrafo – item 4); "Não se está querendo argumentar que a cooperativa não possa transacionar no mercado. Poder ela pode, mas haverá imposição tributária sobre as receitas e resultados dessas transações." (fl. 22, sendo o último parágrafo do item 4). (os grifos não estão no original)

Se, afinal, não houve a descaracterização da sociedade, desnecessário estender argumentos sobre o descumprimento de eventual rito procedimental. O que a recorrente pretende, em síntese, é a antecipação da ampla defesa e do contraditório à fase que não lhe é própria, sem amparo em lei, antes da lavratura da exigência, contrariando os artigos 14 e 15 do Decreto nº 70.235/72, norma que rege o processo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32
Acórdão nº : 103-21.975

administrativo fiscal, na forma do art. 1º do referido Decreto, combinado como artigo 69 da Lei nº 9.784/99.

Rejeito, pois, a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Quanto ao mérito da aplicação, ao caso concreto, da Lei nº 9.718/98 e das reedições das Medidas Provisórias nº 1858 e 2.158, importa realçar que a incidência e a constitucionalidade dos dispositivos inovadores aqui transcritos estão sob a sindicância do Poder Judiciário, desde o ajuizamento do mandado de segurança, o que implica renúncia às instâncias administrativas. Avançar no exame da legalidade da tributação dos atos constantes do auto de infração, no que toca ao mérito da causa, revelaria, ademais, extrema inutilidade, afinal a decisão judicial transitada em julgado prevalecerá sobre a decisão administrativa.

Quanto à multa de 75%, à evidência, o Fisco não lhe aplicou qualquer sanção. Não há lide, pois. A interessada, neste ponto, carece de interesse recursal, em vista da desnecessidade de recorrer para livrar-se de uma punição que não foi imposta.

Quanto à constitucionalidade dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC, cabe esclarecer que os julgadores das instâncias administrativas não têm competência para apreciar a arguição sobre a constitucionalidade de lei. Revela a doutrina do Direito Constitucional que nosso sistema abriga duas espécies de controle de constitucionalidade: o político e o judicial. O primeiro deles é essencialmente preventivo, enquanto o segundo é repressivo. A preventividade do controle político requer, como é óbvio, um controle prévio. Em nosso País, na esfera federal, exercem o controle preventivo, apenas, o Congresso Nacional – por intermédio da Comissão de Constituição e Justiça – e o Presidente da República, este último dotado de poderes conferidos pela Carta Magna para vetar o projeto de lei, por razão de interesse público **ou por considerá-lo inconstitucional** (art. 66, § 1º, CR/88) (os grifos não estão no original) Não há outro preceito pelo qual a Constituição tenha atribuído ao Poder Executivo a competência para o exercício do controle de constitucionalidade de uma lei,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32
Acórdão nº : 103-21.975

assim compreendido o ato do Poder Legislativo que percorreu as fases precedentes do processo legislativo, na forma dos artigos 64 a 66 da Carta Política, antes da sanção do Presidente da República, que poderia, ao contrário, se visível a inconstitucionalidade, consignar o seu veto na ocasião oportuna, quando o que havia, até então, não era nada além de um simples projeto de lei. Ora, se houve a sanção presidencial, a lei nasceu, depois de submetido o respectivo projeto ao controle preventivo do Chefe Supremo do Poder Executivo.

O que pretende a defesa é o exercício de um controle *a posteriori*, de cunho repressivo, tipicamente judicial, embora em sede administrativa. A recorrente quer valer-se, pelo exposto, de um meio de controle que não se coaduna com os modelos constitucionais, clamando ao Poder Executivo pelo reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei, cuja aplicação lhe desagrade. Nesse desejo, todavia, alberga-se um risco não dimensionado no momento e na ânsia de defender-se, tais as implicações para a coletividade, porque, se houvesse a possibilidade jurídica de concedê-lo, a lei, por outro lado, poderia ser descumprida a todo instante pelo Poder Executivo, sempre com o apoio do argumento de que, em vez de infringi-la, estar-se-ia, tão-somente, prestigiando a Constituição, mediante a prática de um controle repressivo.

A imperatividade da lei vigente é decorrência da presunção relativa de sua constitucionalidade. Se assim não se presumisse, a lei não seria imperativa. Entretanto, adentrando-se puramente no campo das hipóteses, é de se admitir que uma lei, sancionada por um Presidente da República, possa aparentar vícios de inconstitucionalidade somente observados por outro Presidente da República, posterior àquele que a sancionou. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Moreira Alves, em liminar deferida na ADIN nº 221 – DF, explicitou que “os Poderes Executivo e Legislativo, **por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade** -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais” (RTJ 151/331) (grifos nossos). Duas conclusões se sobressaem, de imediato, das



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32

Acórdão nº : 103-21.975

palavras do festejado Ministro: a primeira delas se refere à necessária existência de uma ordem emanada do próprio Presidente da República aos órgãos subordinados, no sentido de determinar o afastamento da lei que lhe pareça inconstitucional. Essa conclusão, como já se adiantou, traz o risco de fazer do Poder Legislativo um Poder sem expressão, afora a geração de um Poder Administrativo hipertrofiado, porquanto o entendimento presidencial em sentido divergente bastaria para derrubar a teoria da presunção de constitucionalidade das leis, ao menos daquelas que o Executivo quisesse descumprir. Ressalte-se, porém, que não houve qualquer ordem de descumprimento das normas ora questionadas, por parte dos Presidentes da República que assumiram o comando do Executivo Federal.

No rumo desse raciocínio explanado pelo Ministro do STF e, dessa feita, com a previdente reorientação de suas palavras, no curso de uma interpretação compatível com a idéia nuclear de que não cabe a invasão de competências constitucionais, o Poder Executivo baixou o Decreto nº 2.346/97, estabelecendo que o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos de decisão proferida pelo STF em caso concreto. O que se vê no ato referido é a cautela do Chefe do Executivo, que cuidou de resguardar os demais Poderes constituídos, impondo aos órgãos subordinados a obediência aos atos com força de lei, expedidos pelo Poder Legislativo, enquanto o Supremo Pretório, guardião máximo da Constituição, não declarar a inconstitucionalidade do ato.

Também para reforçar a preocupação com a eventualidade do exercício ilegítimo dos poderes alheios, vale recordar que o Decreto supramencionado, a teor de seu art. 4º, parágrafo único, determinou aos órgãos julgadores, coletivos ou singulares, da Administração Fazendária, o afastamento de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que considerado inconstitucional pelo STF, quando houver impugnação ou recurso, ainda não definitivamente julgado, contra a constituição de crédito tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32
Acórdão nº : 103-21.975

Outra conclusão que se obtém das palavras do Ministro realça o caminho constitucionalmente previsto ao Chefe do Executivo, que detém legitimação ativa para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade, em face de ato normativo que lhe pareça contrário à vontade do Legislador Constituinte (art. 103, I, CR/88). É cristalino: se o dispositivo constitucional oferece ao Chefe Supremo do Executivo Federal a legitimação para a propositura de ADIN, não há amparo, com base na Constituição, à tese de que o Executivo poderia, ao seu alvedrio, descumprir atos com força de lei, por sua livre convicção. Se assim o fosse, o art. 103, I, da Constituição da República, não teria o menor sentido.

O órgão *a quo* simplesmente aplicou a lei vigente no tempo da ocorrência do fato gerador, sem adentrar no exame de sua inconstitucionalidade. Se o fizesse, estaria invadindo a competência alheia, realizando a função de legislador negativo. Acrescente-se, ademais, a sólida jurisprudência administrativa, no repúdio ao pretendido exame de inconstitucionalidade de ato com força de lei, a exemplo do decidido nos acórdãos 106-11.421, em 15 de agosto de 2000 – 1º Conselho/6ª Câmara, publicado no DOU 22.12.2000, e 203-05792, em 17.08.99 – 2º Conselho/3ª Câmara, publicado no DOU em 18.10.2000.

Ainda sobre a taxa SELIC, a jurisprudência do STJ nos oferece substancial apoio:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. LEI 9.065/95. INCIDÊNCIA. MULTA FISCAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO CDC.

1. Os créditos tributários recolhidos extemporaneamente, cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995, a teor do disposto na Lei 9.065/95, são acrescidos dos juros da taxa SELIC, operação que atende ao princípio da legalidade.
2. A jurisprudência da Primeira Seção, não obstante majoritária, é no sentido de que são devidos juros da taxa SELIC em compensação de tributos e *mutatis mutandis*, nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública.
3. Raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico. porquanto a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32

Acórdão nº : 103-21.975

Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias" (AgrRg no RESP nº 671.494, DJ de 28.03.2005)

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. INOVAÇÃO DA LIDE. NÃO CONHECIMENTO. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. ATUALIZAÇÃO DO DÉBITO PELA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. Não é possível em sede de agravo regimental inovar a lide, invocando questão até então não suscitada.

2. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei que determina a sua adoção.

3. Agravo regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido." (AgRG no AG 602.384, DJ de 14.02.2005"

Afora a posição jurisprudencial supra, adoto como fundamento de meu voto as razões jurídicas construídas pelo órgão a quo, no julgamento do processo administrativo nº 16707.011129/2003-87 , *in verbis*:

"No que tange à exigência de juros de mora, os cálculos nos percentuais constantes em fls. 11 a 13 estão de acordo com o que estabelece o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, devidamente configurado em fl. 13.

(...)

Quanto ao argumento da não incidência dos juros de mora, quando superior a 1% ao mês, ressalte-se que o Código Tributário Nacional, em seu art. 161, §1º, referenciado, regulamenta assim a cobrança dos juros de mora:

"Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso , os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês." (grifei)

Como se verifica, a lei ordinária (ou ato a ela equiparado) pode estabelecer taxa de juros de mora superiores a 1% ao mês. Uma vez que a referida norma legal veio dispor nesse sentido, não merece acolhida a alegação de inaplicabilidade da cobrança dos juros de mora com taxas superiores a 1% ao mês".

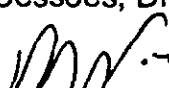


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16707.011128/2003-32
Acórdão nº : 103-21.975

Diante do exposto, voto no seguinte sentido de rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa suscitada pela recorrente, não tomar conhecimento das razões do recurso em relação à matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, 19 de maio de 2005.


FLÁVIO FRANCO CORRÊA