



Sessão do dia 16 de dezembro de 2008.

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 11.736**

Recorrente: **UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA.**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relatora: Conselheira **VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**

Representante da Fazenda: **MARIO MOREIRA PADRÃO NETO**

***ISS – PRELIMINAR – DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO***

*Nos lançamentos por homologação, quando não houver a antecipação do imposto, a contagem do prazo do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário rege-se pelo artigo 173, do Código Tributário Nacional. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.*

***ISS – PRELIMINAR – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA***

*Improcede alegação de imprecisão na descrição do fato gerador, bem como de equivocada previsão legal, quando o auto de infração preenche todos os requisitos exigidos pela legislação, além de apresentar a descrição circunstanciada dos fatos que resultaram no lançamento de ofício, possibilitando ao autuado oferecer robusta impugnação, sem qualquer prejuízo ao seu direito de defesa. Aplicação do disposto no artigo 68, do Regulamento do Processo Administrativo-Tributário, aprovado pelo Decreto nº 14.602/96. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.*



**Acórdão nº 10.749**

**ISS – PRELIMINAR – NULIDADE DA DECISÃO  
RECORRIDA – FALTA DE VISTA DE  
DOCUMENTO - CERCEAMENTO DO DIREITO  
DE DEFESA**

*Inexiste qualquer cerceamento ao direito de defesa, a falta de vista de documento juntado aos autos na promoção fiscal, elaborado por técnico da própria contribuinte e de cunho apenas exemplificativo dos valores já constantes de Quadro Demonstrativo, visto ser inadmissível alegar seu desconhecimento. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.*

**ISS – PRELIMINAR – NULIDADE DA DECISÃO  
RECORRIDA – INDEFERIMENTO DO PEDIDO  
DE PERÍCIA – CERCEAMENTO DO DIREITO DE  
DEFESA**

*É facultado à autoridade julgadora indeferir pedido de perícia que julgar desnecessária, principalmente quando a natureza dos registros contábeis da requerente não oferecer qualquer dúvida, não se configurando, com isso, qualquer prejuízo ao seu direito de defesa. Aplicação do disposto no artigo 37, do Regulamento do Processo Administrativo-Tributário, aprovado pelo Decreto nº 14.602/96. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.*

**ISS – PEDIDO DE PERÍCIA**

*Há de ser indeferido pedido de produção de prova pericial, considerada prescindível, cuja realização teria apenas o combatido efeito procrastinatório. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.*

**ISS – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO**

*A prestação de serviços a terceiros, efetuada pela cooperativa, configura fato gerador do ISS, mediante o enquadramento nas hipóteses de incidência previstas nos incisos VI e XLIII, do artigo 8º, da Lei nº 691/84. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.*



**Acórdão nº 10.749**

***ISS – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – INCIDÊNCIA  
DE MULTA E ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS***

*Configurada a infração tributária, há de ser cobrado no lançamento de ofício o montante do imposto apurado, devidamente atualizado, acompanhado da multa correspondente e dos acréscimos moratórios incidentes, em estrita obediência ao art. 142, do Código Tributário Nacional. Recurso voluntário improvido. Decisão unânime.*

***IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS***

**R E L A T Ó R I O**

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 535/543, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se da análise de recurso voluntário referente ao Auto de Infração Nº 101.421 de 23 de maio de 2007.

**DOS FATOS**

O Auto de Infração Nº 101.421 de 23 de maio de 2007 corresponde à verificação de que o Contribuinte:

1. não recolheu o ISS devido por operações realizadas de exploração de serviços de plano de saúde no período de FEV/01 até ABR/03, prevista no art.8º, incisos V e VI da Lei nº 691/84, alterado pela Lei nº 1.194/87 até dezembro de 2003 e item 4 do art.8º da Lei nº 691/84, alterado pelas Leis nº 1.194/87 e tributada à alíquota de 5%, conforme art.33, parágrafo 2º da Lei nº 691/84, alterado pela Lei nº 1.513/89. Débito apurado no valor de R\$34.556.019,89 (trinta e quatro milhões quinhentos e cinquenta e seis mil dezenove reais e oitenta e nove centavos), calculado sobre a base de cálculo de R\$691.120.397,70 (seiscentos e noventa e um milhões cento e vinte mil trezentos e noventa e sete reais e setenta centavos), conforme Quadro Demonstrativo 1 e Auxiliar, em anexo, partes integrantes da notificação fiscal. Infringência: art. 44 da Lei nº 691/84. Penalidade: art. 51, inciso I, item 5, alínea “a” da Lei nº 691/84, alterada pela Lei nº 2.715/98: multa de 90% do valor do imposto corrigido monetariamente;



**Acórdão nº 10.749**

2. não recolheu o ISS devido por operações realizadas no período de FEV/01 até ABR/03, pelos serviços prestados de administração de negócio de terceiros, previsto no art.8º, inciso XLIII da Lei nº 691/84, alterado pela Lei nº 1.194/87 e tributado à alíquota de 5%, conforme art.33, parágrafo 2º da Lei nº 691/84, alterado pela Lei nº 1.513/89. Débito apurado no valor de R\$478.027,45 (quatrocentos e setenta e oito mil vinte e sete reais e quarenta e cinco centavos), calculado sobre o valor da taxa de administração, comissões, recebida de R\$9.560.549,08 (nove milhões quinhentos e sessenta mil quinhentos e quarenta e nove reais e oito centavos). Os valores das taxas de administração estão consignados nas notas fiscais de serviços emitidas para outras Unimed situadas fora do Município do Rio de Janeiro, classificadas nos Livros Comerciais como intercâmbio, outras congêneres (outras Unimed fora do MRJ), conforme Quadro Demonstrativo 2 e Auxiliar, em anexo, partes integrantes da notificação fiscal. Infringência: art. 44 da Lei nº 691/84. Penalidade: art. 51, inciso I, item 5, alínea "a" da Lei nº 691/84, alterada pela Lei nº 2.715/98: multa de 90% do valor do imposto corrigido monetariamente.

A apuração foi feita através do Livro Razão, do Livro Diário, notas fiscais de serviços, guias de recolhimentos de ISS de terceiros e relatórios, todos fornecidos pelo Contribuinte.

Em sua impugnação, de fls.160/237, a Recorrente alega, em resumo:

- A falta de precisão da descrição do fato gerador, precisão esta exigida no §1º do art.15 do Decreto nº 14.602/96, necessária para que se reconheça o ajustamento da regra de direito material ao fato e, pois, para que se possa ver declarado o direito de exação que o Agente irroga à Fazenda Municipal, prejudica direito de defesa da Impugnante;
- A equivocada previsão legal utilizada à caracterização da norma afrontada, Lei nº 69/84, acaso existente, está longe de regular o ISS. Tal fato embaraça a apresentação de defesa pela Impugnante;
- Não consta do auto de infração a devida relação das pessoas – físicas ou jurídicas – que integram a rede assistencial da Impugnante, cooperados ou não, elemento essencial para aferir-se o adimplemento ou não da obrigação tida como não paga. As informações da apuração fiscal, resumem-se a disposições numéricas não estribadas nos registros documentais da Contribuinte, não sendo os documentos que servem de lastro à autuação aqueles legalmente exigidos. Pende, pois, o ato administrativo fiscal de obediência ao princípio da clareza das informações e dos dados emanados da administração que, diretamente, afeta o direito constitucional da Contribuinte à ampla defesa;
- O art.150, *caput* e §4º do Código Tributário Nacional estabelece que após o prazo de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito. Esta matéria está pacificada nos Conselhos de Contribuintes deste Município e da Receita Federal, bem como no STJ. Assim, em relação à cobrança do ISS do período de FEV/01 a ABR/03, tem-se que o auto de infração restou editado considerando interregno de tempo correspondente àquele em que o direito à coleta já se encontrava extinto;



**Acórdão nº 10.749**

- No presente caso, se está pondo em risco todos os esforços da Impugnante, cooperativa de trabalho médico estabelecida há 35 anos, no sentido de proporcionar o elo entre o trabalhador médico e o mercado, sem almejar lucro;
- A regra matriz estabelecida pela Lei Fundamental, convergindo para a relevância social das cooperativas, obrou pelo seu tratamento diferenciado, em alguns casos até preferencial, ao ponto de elevar sua importância à salvaguarda do próprio texto da Constituição Federal de 1988, nos termos do seu art.174, §2º;
- As cooperativas de trabalho médico não estão sujeitas à exação do ISS, porque constituídas nos termos da Lei Federal nº 5.764/71. Nos artigos 3º e 4º da citada Lei, fica estabelecido que as cooperativas não se confundem com as demais sociedades, eis que constituídas para prestar serviços aos próprios associados, não possuindo, portanto, finalidade lucrativa;
- Cotejando os dispositivos estatutários da Impugnante com os da Lei nº 5.764/71, se pode concluir que a atividade exercida pela Impugnante é conceitualmente tida como de cooperativa, já que visa, na qualidade de mera mandatária de seus cooperados, proporcionar-lhes condições (atividade meio) para o exercício de suas atividades médicas (atividade fim);
- Os contratos celebrados pela cooperativa com terceiros são contratos externos, contratos instrumentais, que a cooperativa realiza, necessariamente, no mercado, como meio para poder oferecer aos seus associados oportunidade de trabalho e aprimoramento profissional, com o fim de facilitar-lhes o exercício de sua profissão;
- Não se trata, na hipótese, de operações excepcionais, como os fornecimentos de serviços a não associados, autorizados pelo art.86 da Lei nº 5.764/71, pois este artigo somente se refere às operações internas, às operações privativas de sócios, estendidas, em caráter extraordinário, à pessoa não associada;
- Em relação às contratantes dos serviços, o serviço ou atendimento prestado é de inteira responsabilidade do cooperado que o prestou. Nos termos da lei, a cooperativa restringe-se a administrar o contrato celebrado;
- A cooperativa, depois de cobrir as despesas, deduzidos dos honorários arrecadados, e levar ao Fundo de Reserva e ao Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES), ambos indivisíveis, percentuais destinados a esses Fundos, por determinação do art.28, I e II, da Lei nº 5.764/71, devolve aos associados as sobras líquidas do exercício, na proporção dos trabalhos por eles realizados (art.4º, VII, da Lei citada);
- As cooperativas não estão sujeitas ao ISS, por não figura como contribuinte desse imposto nas listas de serviços do Decreto-Lei nº 406/68, do Decreto-Lei nº 834/69 e da Lei Complementar nº 56/87;
- Os honorários que a cooperativa arrecada são o preço de serviços prestados, em nome pessoal, com inteira autonomia, pelos cooperados, que nestas condições, passam a ser os sujeitos passivos da obrigação tributária;



**Acórdão nº 10.749**

- As cooperativas de trabalho executam atividade caracterizada como ato cooperativo, consistente em operações internas com seus sócios e a colocação dos trabalhos destes aos usuários, interessados na sua contratação global;
- A sociedade civil cujo serviço é tributável é aquela em que o sócio trabalha em nome da sociedade. Na cooperativa, a característica é exatamente o contrário, a sociedade é que opera em nome do sócio;
- Transcreve trecho de parecer encomendado ao tributarista Geraldo Ataliba, do qual consta: *“a consulente (Unimed) não se enquadra na hipótese de incidência do ISS. É, na verdade, injurídica a pretensão fiscal. Configura, nitidamente, arbítrio fiscal inaceitável em nosso Direito.”*;
- Por definição legal, somente são tributáveis os serviços que tenham fim de lucro. Não é este o caso da Impugnante que, por expressa definição legal (art.3º da Lei nº 5.764/71), possui como uma de suas características básicas a ausência de finalidade lucrativa;
- O cooperado, para o desenvolvimento de sua atividade autônoma, está obrigado a ser inscrito na Secretaria Municipal de Fazenda, como contribuinte do ISS, e a pagar o imposto, anualmente, em valor estabelecido pelo Município. Não é, efetivamente, a cooperativa que presta o serviço médico. Sobre esse serviço o cooperado já pagou o imposto. Pretender fazer incidir sobre a relação cooperado/cooperativa ou sobre a relação usuário/cooperativa uma nova tributação do ISS, além daquela já paga pelo cooperado, efetivo prestador do serviço, constitui uma bi-tributação, expressamente vedada em lei. Transcreve trecho de resposta à consulta pela Impugnante formulada ao Professor Paulo de Barros Carvalho, em 1986, do qual consta:

O direito positivo brasileiro inadmite a pluri-tributação, com base num único fato jurídico, e a figura é conhecida como bis in idem. Sendo assim, e lembrando-nos que o referido imposto alcança uma só vez a atividade anual dos profissionais liberais, mediante uma importância certa e determinada, posso responder, com plena convicção, ser incabível qualquer outro tipo de exigência por parte da municipalidade, em função dos atos que os médicos associados venham a realizar, dentro do campo específico do exercício da profissão.

- De acordo com os incisos V e VI do art.8º da Lei nº 691/84, o ISS apenas será devido quando o plano de saúde for prestado por empresa (nesta incluídas as medicinas de grupo e outros convênios) que, notoriamente, não se confunde com a sociedade cooperativa. É o que se extrai de interpretação do art.6º da Lei nº 4.137/62 (substituída pela Lei nº 8.884/94) que dispõe: *“Considera-se empresa toda organização de natureza civil ou mercantil destinada à exploração por pessoa física ou jurídica de qualquer atividade com fins lucrativos”*;
- Atento à boa técnica, a CTM adotou tratamento diferenciado para as cooperativas de taxistas, isentando-as do ISS (art.12, inciso XIII da Lei nº 691/84);



**Acórdão nº 10.749**

- A alteração da lista de serviços da Lei Complementar nº 56/87, pela Lei Complementar nº 116/03, que introduziu no seu item 4, quando tratou de serviços de saúde, assistência médica e congêneres, fazendo menção aos sócios da cooperativa, corrobora a tese de que, antes do advento da nova lei complementar, não havia menção na lista das atividades realizadas pelas cooperativas;
- Se cada um dos profissionais congregados trabalhasse isoladamente, não conseguiria fazer frente às grandes empresas médicas (clínicas, hospitais etc);
- Da resposta do Professor Bernardo Ribeiro de Moraes a consulta formulada pela UNIMED, em 1998, consta o seguinte trecho:

Na hipótese consagrada, a COOPERATIVA não é prestadora de serviços a terceiros, mas apenas representa os médicos associados nos contratos, na qualidade de sociedade. Como tal, ela não presta serviços a terceiros e nem se compromete a realizá-los. Os médicos cooperados é que são prestadores de serviços, é que auferem o resultado econômico da atividade médica.

- Da mesma forma, pode-se dizer em relação à suposta administração de bens e negócios, objeto do inciso XLIII, do art.8º da Lei nº 691/84. Nesse especial, o Fiscal andou muito mais ao largo, ao pretender atribuir à relação que a Impugnante, enquanto sócia, mantém com as demais sociedades cooperativas médicas UNIMEDS;
- A Impugnante é sócia da Central Nacional Unimed, igualmente operadora de planos de saúde registrada na ANS sob o nº 33967-9, se relacionando com as outras Unimeds através dessa sociedade. Assim é, porque quando uma cooperativa cobra da outra, e vice e versa, pela assistência médica e hospitalar que o usuário obtém fora da área de ação da UNIMED com a qual ele mantém a contratação, mas dentro daquela onde se situa a que prestou o atendimento, essa cobrança está abrangida da incidência da tributação;
- A regra que está a amparar essa não incidência se encontra consignada no art.79 da Lei nº 5.764/71;
- Requer a produção de prova pericial que corroborará as assertivas da Impugnante no sentido de que não se enquadra nos dispositivos elencados pelo Fiscal autuante, bem como demonstrará o seu real *modus operandi* e *modus faciendi*;
- Transcreve trecho da exposição de motivos relativa à Lei n 9.876/99 (que dispõe sobre a Contribuição Previdenciária do Contribuinte Individual), da lavra do então Ministro Waldeck Ornelas, do qual consta:



**Acórdão nº 10.749**

Diferentemente das demais empresas, a cooperativa é constituída, exclusivamente, para prestar serviços aos seus cooperados e, por isso, o tomador dos serviços da cooperativa é o próprio cooperado. O terceiro que contrata a cooperativa é, a verdade, tomador dos serviços do cooperado, em igualdade de condições com aquele que contrata qualquer outro contribuinte individual.

- A Receita Federal, por meio da Medida Provisória nº 2.158/01, que alterou a redação do art.3º da Lei nº 9.718/98, passou a contemplar para as sociedades cooperativas algumas exclusões da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, dentre as quais encontra-se o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades;
- A Impugnante, além de cooperativa de trabalho médico de primeiro grau, é uma operadora de planos de saúde, devidamente registrada na Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS, sob o nº 39.332-1, estando por isso, sujeita ao cumprimento do que dispõe a Lei nº 9.656/98, bem como todas as resoluções publicadas pela ANS;
- A ANS instituiu o plano de contas padrão de todas as operadoras de planos de saúde. Por esse plano de contas, a ANS definiu a utilização dos beneficiários de plano de saúde da própria operadora com o termo EVENTOS (consultas médicas, exames laboratoriais, hospitalização, terapias etc). EVENTOS PAGOS correspondem ao pagamento dos eventos conhecidos, referindo-se à liquidação do crédito de terceiros pela prestação de serviços cobertos pelo plano de saúde. Assim, as indenizações correspondentes aos eventos ocorridos e efetivamente pagos nada mais são do que os pagamentos efetuados aos cooperados da Impugnante e à rede prestadora de serviços, aí incluídos exatamente os hospitais, laboratórios, clínicas e casas de saúde, cujos atos praticados no âmbito cooperativista tomam o nome de atos auxiliares. Tais atos, denominados pela ANS de EVENTOS INDENIZÁVEIS, são excluídos, desde 2001, da base de cálculo da COFINS;
- Esses atos auxiliares compuseram a base de cálculo para a efetivação do lançamento ora impugnado;
- Ainda que o imposto fosse devido, hipótese que se admite apenas por amor ao debate jurídico, também as importâncias pagas aos médicos juntamente com aquelas efetuadas aos hospitais, clínicas e laboratórios pelos serviços médicos e hospitalares prestados haveriam de ser expurgados da base de cálculo do imposto, sob pena de haver dupla tributação sobre a mesma base imponible. Transcreve, à fl.209, decisão judicial neste sentido;
- Traz à baila decisão proferida por maioria de votos pela Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 227.293, através da qual assegurou-se à Golden Cross, operadora de assistência médica, a exemplo da Impugnante, o direito de excluir da base de cálculo do ISS os valores correspondentes aos pagamentos efetuados aos terceiros prestadores de serviços médicos e hospitalares. Transcreve trecho do voto do Ministro Relator Francisco Falcão, do qual consta o trecho:





**Acórdão nº 10.749**

Nesse passo, faz-se necessária a exclusão dos valores que foram repassados pela empresa de seguro-saúde a terceiros, garantindo que a base de cálculo reflita a parte que ficou como receita para a Golden Cross.

- Transcreve leis de municípios que excluem da base de cálculo do ISS os valores repassados aos credenciados – hospitais, clínicas, laboratórios - e aos cooperados (Goiânia, Cachoeiro de Itapemirim, Nova Iguaçu, Capivari, Belo Horizonte, Petrópolis, Bauru, Florianópolis – portaria decorrente de resposta à consulta formulada pela UNIMED de Florianópolis) e de municípios que só permitem a dedução dos valores repassados aos credenciados (Blumenau, Chapecó e Poços de Caldas);
- Tem-se que, meritoriamente, os autos, objeto deste processo são improcedentes, porquanto não estão caracterizadas as hipóteses que poderiam estar dando guarida à edição dos mesmos, pelo que não se aplicam, pudessem os enquadramentos legais, inclusive para fins de fixação das respectivas multas e demais encargos moratórios;

Em sua promoção (fls.408/431), o fiscal autuante propôs a manutenção do auto de infração, informando, em apertada síntese:

- Os serviços prestados pela impugnante, constantes do auto de infração, não são atos cooperativos;
- Transcreve trecho do parecer intitulado “Regime da Unimilitância nas Cooperativas UNIMED – Doutrina Jus Navegandi, do Professor Cláudio Juvenal Wolf, do qual constam:

A aparência:

As Unimed declaram-se formalmente cooperativas profissionais de trabalho médico (veja-se nos estatutos) donde a profissão dos médicos associados deverá definir este objeto a que se propõe a sociedade (...) Então, em respeito ao princípio da veracidade, as Unimeds deverão desenvolver como atividade-fim o exercício da medicina cuja definição é dada pelo Conselho Federal de Medicina como ato médico.

[...]

Assim sendo, na atividade da cooperativa – não só em aparência, mas também em substância – há de existir somente o ato cooperativo; no caso das Unimed a exclusiva oferta do “ato médico”.

A realidade:

Todavia, não condiz com aquele propósito a atuação principal e habitual das Unimeds que, ao contrário, agem diferente no mercado, ofertando planos de saúde que consistem em serviços na sua maioria não médicos pagos às suas expensas com receitas não originadas da atividade-fim declarada estatutariamente, porém da contribuição uniforme de um universo despersonalizado de consumidores para a sustentação dos planos de saúde.

[...]

A diferença substancial entre o ato cooperativo e o ato não cooperativo está, pois, em que o primeiro consiste no serviço direto da cooperativa aos sócios e o segundo consiste no serviço direto da cooperativa a terceiros; esta última hipótese é que, exatamente, se concretiza nos planos de saúde.



**Acórdão nº 10.749**

[....]

A realidade que se manifesta é que as Unimed só são cooperativas na aparência porque prestam, em forma principal e habitual, serviços a terceiros em antagonismo com o direito cooperativo.

[....]

O antagonismo entre o que o estatuto declara e o que a cooperativa efetivamente pratica é desvio de função ante os artigos 79 e 86 da Lei nº 5.764/71 revelando uma simulação de cooperativa. No caso das Unimed ocorre que:

1. não são cooperativas porque não prestam exclusivamente serviços aos cooperados (se é que prestam algum), mas essencialmente a terceiros não cooperados;
2. não são cooperativas porque não resguardam a duplicidade de atuação dos cooperados: sócios e clientes, cujo trabalho supervisionam e remuneram;
3. não são cooperativas de trabalho médico porque não atuam como intermediárias dos cooperados, e sim, exercem o comércio dos planos de saúde remunerado por terceiros.

[....]

Nas Unimeds nada se desenvolve com base no regime cooperativo e, em não sendo, unimilitância tem a serventia de formar uma frente nacional de agressão à livre concorrência.

- A Lei nº 5.764 institui o regime jurídico das sociedades cooperativas e disciplina atos internos e externos. Os externos são tributados pelo ISS, não havendo diferença entre os atos externos praticados por uma cooperativa e por uma empresa qualquer;
- O imposto não está sendo cobrado sobre os ingressos de valores, oriundos de outras cooperativas, para pagamento dos custos de assistência médica prestada por clínicas conveniadas e por cooperados. O ISS está sendo cobrado sobre serviços de administração e serviços de plano de saúde prestados pela autuada;
- A Unimed Rio recebe faturas nas quais prestadores de serviços médicos dela cobram serviços prestados a clientes de outras Unimeds. A Unimed Rio, então, cobra de suas coirmãs tais valores, que ingressarão em sua contabilidade como receita sob o título Intercâmbio, acrescidos de uma taxa de administração, conforme registrado, por exemplo, nas notas fiscais juntadas às fls.16/32 e no relatório de fls.100/112 fornecido pela Impugnante. O auto de infração, em seu item 2, exige apenas o ISS incidente sobre tais taxas de administração;
- O auto de infração, em seu item 1, exige o ISS incidente sobre as receitas oriundas da prestação dos serviços de plano de saúde. Conforme quadros demonstrativos integrantes da autuação, da base de cálculo foram excluídos os pagamentos efetuados aos hospitais, clínicas, laboratórios e demais empresas que prestam serviços de saúde, cujo ISS foi retido e recolhido pela Impugnante, bem como as receitas de Intercâmbio (fl.09);



**Acórdão nº 10.749**

- Sendo o auto de infração em tela constituído por crédito tributário que integrou lançamento anteriormente cancelado, por vício forma, conforme Acórdão nº 9.246/06 do Conselho de Contribuintes, não houve decadência ou prescrição, por força do disposto no art.173, inciso II, do Código Tributário Nacional;
- Não há previsão legal para a dedução, da base de cálculo, de pagamentos efetuados a autônomos quando prestam serviços a terceiros através de planos de saúde, nos termos do art.26 da Lei nº 691/84.

Em 20/02/08, à fl.440, o Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, com base no parecer de fls.433/439, rejeitou a preliminar de nulidade apresentada, negou o pedido de perícia, indeferiu a impugnação apresentada e manteve integralmente o Auto de Infração Nº 101.421/07.

Em 20/02/08, a Recorrente apresentou recurso voluntário de fls.452/517, no qual reitera as preliminares anteriormente apresentadas, ratifica a argumentação contida em sua impugnação ao lançamento e acrescenta, em resumo:

- A decisão recorrida é nula, por cerceamento do direito de defesa (inciso II do Art.40 do Decreto nº 14.602/96), porque a Recorrente não teve vista do Relatório de Receitas Operacionais do ano de 2003, documento juntado por ocasião da promoção do Fiscal autuante (fl.407) e que ajudou na formação da convicção do Fiscal julgador;
- A decisão recorrida é nula porque o entendimento do fiscal julgador, no sentido de que era desnecessária a produção da prova pericial requerida, necessária à comprovação de que a escrituração da Recorrente segue estritamente os preceitos legais que tratam da matéria, cerceou o direito de defesa da Recorrente.”

A Representação da Fazenda manifesta-se no sentido de que sejam rejeitadas as preliminares suscitadas pela empresa e, no tocante ao recurso voluntário, propugna pelo seu improvimento.

É o relatório.



## V O T O

Não assiste razão à Recorrente quanto à alegada decadência que, erroneamente, denomina de prescrição.

Depreende-se que a Recorrente não faz distinção entre os institutos da decadência e da prescrição, regidos pelas disposições contidas nos artigos 173 e 174, do Código Tributário Nacional, respectivamente.

Certo é que a decadência e a prescrição possuem em comum a circunstância de ambas ocorrerem à vista da conjugação de dois fatores: o decurso do tempo e a inércia do titular do direito. O direito positivo não socorre a quem permanece inerte, durante largo espaço de tempo, sem exercitar seus direitos.

Todavia, segundo Alexandre Freitas Câmara, em Lições de Direito Processual Civil, vol. I, Editora Freitas Bastos, págs. 284/285, “*o único critério seguro é o que distingue prescrição de decadência pelo tipo de direito material atingido. A prescrição é a perda de um direito subjetivo pelo decurso do tempo, enquanto decadência é a perda de um direito potestativo pelo mesmo fundamento*”.

A par das distinções existentes entre os dois institutos, no caso dos autos é necessária a análise dos dispositivos da lei complementar de caráter nacional, pertinentes à decadência, e aplicáveis aos impostos com modalidade de lançamento por homologação.

Argumenta a Recorrente que o auto de infração em referência, lavrado em 23/05/2007, não poderia cobrar imposto relativo ao período de fevereiro de 2001 a abril de 2003, por já se encontrar extinto o direito de a Fazenda Municipal constituir o crédito tributário, nos termos do parágrafo 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional.

Acontece que, embora a Recorrente esteja sujeita ao lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, contado da data da ocorrência do fato gerador, previsto no citado parágrafo 4, do artigo 150, do CTN, não pode ser aplicado ao caso objeto deste recurso, em virtude de o imposto devido no período que alega ter ocorrido a decadência, não fora pago, tornando impossível sua homologação. Desse modo, o lançamento contestado somente poderia ser realizado de ofício, e com observância do artigo 173, do CTN.

Tanto a jurisprudência como a doutrina dominante defendem o entendimento de que, quando inexistir a antecipação de qualquer pagamento, mesmo nos impostos de lançamento por homologação, aplica-se o disposto no artigo 173, do Código Tributário Nacional.



**Acórdão nº 10.749**

A Representação da Fazenda, com propriedade, transcreve trecho da obra de Luciano Amaro – “Direito Tributário Brasileiro” – 7ª. Edição Atualizada (2001), pertinente ao prazo decadencial no lançamento por homologação, trecho que é repetido na 13ª. Edição da mesma obra, de 2007, nas págs. 408/409, a saber:

Já vimos que o prazo, findo o qual se considera homologado o pagamento “antecipado”, e, portanto, caduco o direito de efetuar eventual lançamento de ofício, é, em regra, de cinco anos, contados do fato gerador.

Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento “antecipado” exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não opera no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.

Se realizado o pagamento “antecipado”, a autoridade administrativa deve, sob pena de anuência tácita, manifestar-se em cinco anos contados do fato gerador, procedendo ao lançamento de ofício.

O ilustre Professor complementa sua posição, quando ensina que:

O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito “antecipado”), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).

O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe a autoridade realizar quando constate omissão ou inexecução do sujeito passivo no cumprimento do dever de “antecipar” o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo “antecipa” o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que o faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (segundo o conceito dado pelo CTN), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação.

No mesmo sentido têm sido as decisões do Superior Tribunal de Justiça, conforme mencionado pela Representação da Fazenda, proferidas nos Recursos Especiais nºs. 67094/SP – Julgamento de 03/08/04 – Relator Min. Castro Meira; e 51284/SP – Julgamento de 19/04/2005 – Relatora Min. Eliana Calmon.

Ressalte-se que, quando redatora do voto vencedor no julgamento do Pedido de Reconsideração nº 1.022, apresentado pela Representação da Fazenda, consubstanciado no Acórdão nº 7.193/2002, tive a oportunidade de acompanhar a posição antes mencionada, cuja decisão mereceu a seguinte ementa:



**Acórdão nº 10.749**

#### ISS – LANÇAMENTO / DECADÊNCIA

Nos lançamentos por homologação, quando não houver a antecipação do imposto, aplica-se o inciso I, do artigo 173, do Código Tributário Nacional, para efeito de contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

No caso da Recorrente, há de se ressaltar que o prazo decadencial se encerrará em 04/12/2011, nos termos do inciso II, do artigo 173, do CTN, visto que a contagem do prazo se inicia da data em que se tornou definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Em sessão do dia 16/11/2006, este E. Conselho, por unanimidade, negou provimento ao Recurso “Ex-Officio” nº 2.395, consubstanciado no Acórdão nº 9.246, publicado em 04/12/2006, resultando no cancelamento, por vício formal, do Auto de Infração nº 97.456, de 13/06/2003, no qual foi cobrado o ISS relativo ao mesmo período objeto da autuação constante deste processo.

Naquela ocasião, a Representação da Fazenda recomendava, em caso de acolhimento de sua proposta de improvemento do recurso de ofício, a imediata realização de nova ação fiscal junto à contribuinte, desta vez, sem qualquer lacuna que acarrete prejuízo a seu direito de defesa, o que ocorreu com a autuação ora objeto deste recurso voluntário.

Ainda mais, também nos termos do inciso I, do já citado artigo 173, do CTN, o termo inicial de contagem do prazo decadencial teria início em 01/01/2004, correspondente ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, qual seja, o ano de 2003, quando a fiscalização do ISS verificou a falta de recolhimento do ISS, objeto do Auto de Infração nº 97.456/2003, anteriormente citado.

Uma vez confirmado não ter havido a pretendida decadência do direito de a Fazenda Municipal constituir o crédito tributário em referência, REJEITO a preliminar argüida pela Recorrente.

Com relação à alegada nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, em virtude de imprecisão na descrição do fato gerador, e também de equivocada previsão legal, pode-se constatar que o único intuito da Recorrente com a arguição dessas infundadas preliminares, parece ser o de procurar impedir o julgamento deste recurso, visto que, logicamente, tem ciência de que deixará de lograr êxito.

Inexiste qualquer possibilidade de considerar nulo um auto de infração que preenche todos os requisitos exigidos pelo artigo 68, do Regulamento do PAT, nem mesmo se pode considerar como válida uma afirmativa de equivocada previsão legal, quando uma única vez se omite um algarismo na numeração da lei instituidora do Código Tributário Municipal (69/84, ao invés de 691/84), configurando um erro material assaz visível.

Como bem observa a Representação da Fazenda, tais argumentações não trazem qualquer correspondência com a robusta impugnação apresentada, confirmando não ter havido prejuízo ao direito de defesa da UNIMED RIO, razão pela qual REJEITO a preliminar de nulidade da autuação.



**Acórdão nº 10.749**

Alega também a Recorrente cerceamento de seu direito de defesa pela inocorrência de vista quanto a documento juntado por ocasião da promoção fiscal, o que acarretaria a nulidade da decisão de primeira instância.

Trata-se de Relatório de Receitas Operacionais do ano de 2003, elaborado pelo Coordenador de Planejamento Fiscal e Tributário da UNIMED RIO, ficando portanto afastada a hipótese de não ter a Recorrente conhecimento do referido documento. Aliás, os valores constantes do documento já constam do Quadro Demonstrativo Auxiliar 02, que integra a autuação. Mais uma vez há de ser REJEITADA a correspondente preliminar, pelo mesmo motivo da total ausência de cerceamento à ampla defesa.

Quanto à outra preliminar de nulidade da decisão recorrida, alega a Recorrente que, amparada no princípio constitucional da ampla defesa, requereu a produção de perícia, a fim de demonstrar suas assertivas, no sentido de não se enquadrar nos dispositivos elencados pelo Fiscal autuante, além de possibilitar a demonstração dos seus reais *modus operandi* e *modus faciendi*, o que lhe foi indeferido pela primeira instância administrativa.

Acontece, porém, que a decisão recorrida não merece qualquer reforma, dado ser discricionário o ato de deferir ou indeferir diligências e perícias, a teor do disposto no artigo 37, do Decreto nº 14.602/96 (Regulamento do Processo Administrativo Tributário), que assim dispõe:

Art. 37. A autoridade julgadora poderá indeferir diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, impugnar os quesitos impertinentes e formular os que julgar necessários.

Em reiteradas decisões unânimes, perfazendo um total aproximado de 45 (quarenta e cinco) julgados nos exercícios de 2000 a 2003, bem como em todas as decisões dos exercícios posteriores, este Egrégio Conselho tem entendido, em consonância com o referido dispositivo, que a autoridade julgadora é livre para formar seu convencimento a respeito da necessidade ou não de realização de diligências ou perícias.

Esclarece a Representação da Fazenda inexistir nos autos qualquer dúvida quanto à escrituração da Recorrente. O cerne do presente litígio é a tributabilidade ou não das receitas por ela auferidas, cuja natureza está claramente demonstrada em seus registros contábeis e, conseqüentemente, no auto de infração e nos quadros demonstrativos dele integrantes.

Assim sendo, por não vislumbrar qualquer vício a inquinar a decisão da F/CRJ, também REJEITO essa outra preliminar.

Pelas mesmas razões, INDEFIRO o pedido de realização de prova pericial, reiterado neste recurso voluntário, com o mesmo objetivo do pedido formulado na instância singular, considerando as razões antes expostas, e visando a afastar o combatido efeito procrastinatório.

Quanto ao mérito, também não assiste razão à Recorrente, uma vez que a prestação de serviços de planos de saúde e de administração de negócios de terceiros, objeto da autuação, compõem hipóteses de incidência do ISS, previstas, respectivamente, nos incisos VI e XLIII, do artigo 8º, da Lei nº 691/84.



**Acórdão nº 10.749**

É irrelevante para a tributação o fato de ser a Recorrente uma cooperativa médica. O que se tributa são os serviços remunerados prestados a terceiros, o que não se confunde com o atos cooperativos praticados reciprocamente entre as cooperativas e seus associados, conforme bem determina as disposições pertinentes da Lei nº 5.764/71, a saber:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

[...]

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e esteja de conformidade com a presente Lei.

Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com a não associados, mencionados nos arts. 85 e 86, serão levados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social” e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

Vê-se, pois, que o próprio diploma legal disciplinador do cooperativismo prevê a tributação sobre a prestação de serviços a não associados, resultante de atos de comercialização de bens imateriais, entendimento aliás já consagrado por esta Casa, no sentido de que a prestação de serviços a terceiros, efetuada por cooperativas, configura fato gerador do ISS, desde que enquadrados em quaisquer das hipóteses de incidência do imposto elencadas pela lei.

Conforme se encontra bem esclarecido no parecer embaixador da decisão recorrida, a lei em referência define como ato cooperativo o relacionamento interno entre a cooperativa e os cooperados e vice-versa. E é este relacionamento interno que a lei desqualifica da condição de “operação de mercado”, ou seja, no caso da cooperativa de trabalho, a prestação de serviço realizada pelos cooperados à cooperativa e vice-versa. Tais atos não se sujeitam à tributação. Todavia, também com fulcro em dispositivo legal, fica claro o enquadramento como operação de mercado os negócios jurídicos celebrados entre as cooperativas e os terceiros (clientes).

A Representação da Fazenda, comentando trecho transcrito da resposta à consulta formulada pela Recorrente ao Professor Bernardo Ribeiro de Moraes, do qual consta que “*os médicos cooperados é que são prestadores de serviços, é que auferem o resultado econômico da atividade médica*”, afirma assistir razão ao ilustre professor: quem presta os serviços médicos são os associados. Contudo, não se pode esquecer que quem presta os serviços de plano de saúde a terceiros (cujo respectivo ISS é exigido na autuação) é a Unimed Rio.

Salienta, ainda, que a situação verificada nos autos é, justamente, a de venda a terceiros (circulação econômica) de serviços de planos de saúde, pela Unimed Rio, serviços enquadrados no inciso VI, do art. 8, da Lei nº 691/84, com a redação dada pela Lei nº 1.194/87.





**Acórdão nº 10.749**

Em seu brilhante pronunciamento, a douta Representação da Fazenda defende, à luz dos dispositivos da lei definidora da Política Nacional de Cooperativismo, “não haver óbices à sujeição tributária passiva por parte das cooperativas”, firmando o posicionamento deste E. Conselho a respeito do assunto e transcrevendo, inclusive, decisões judiciais pertinentes às cooperativas de serviços médicos, motivo pelo qual considero ser imprescindível que faça parte integrante deste voto tópicos de seu parecer sob os títulos – DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS ATOS NÃO COOPEPRATIVOS e CONCLUSÃO, onde tão bem se encontra analisada a questão.

“DA INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS ATOS NÃO COOPERATIVOS

Inicialmente, cabe lembrar que as cooperativas são pessoas jurídicas de direito privado mercantis (quando vendem produtos) ou não mercantis (quando vendem serviços), com fim econômico. Vale lembrar, também, que as cooperativas participam do mercado, em regime de livre concorrência, disputando clientes com as outras empresas.

A Lei 5.764/71 instituiu o regime jurídico das cooperativas, definiu atos internos e atos externos e, ainda, mencionou que parcela de suas receitas são tributáveis. Vejamos alguns de seus dispositivos:

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas 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. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, **constituídas para prestar serviços aos associados**, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

[...]

VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral;

VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;

[...]

Art. 79. **Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.**

Parágrafo único. **O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.**

[...]

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

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.



**Acórdão nº 10.749**

**Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.**

[...]

**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.**

Os dispositivos legais acima transcritos não deixam dúvidas quanto aos principais aspectos das atividades das cooperativas, além de estarem em perfeita harmonia com a Constituição, conforme será adiante demonstrado.

O art.146 da Constituição Federal não determina tratamento diferenciado para as cooperativas, mas sim adequado tratamento tributário ao ato cooperativo:

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

[...]

c) **adequado tratamento tributário ao ato cooperativo** praticado pelas sociedades cooperativas.

Não há dúvidas quanto ao fato de os atos cooperativos, acima definidos no Art.79, não serem tributáveis e nem serem atos de mercado. São relações internas com características peculiares: os cooperados não são empregados, mas trabalham como se fossem. Também não são sócios como nas empresas de capital, mas são donos da cooperativa. De qualquer forma, não é privilégio das cooperativas a não tributação dos atos internos, muito pelo contrário, tal norma antecede à regulamentação das cooperativas, sendo, na realidade, norma geral a toda pessoa jurídica. Vejamos o disposto no art.10 do Decreto-Lei 406/68, abaixo transcrito:

Art. 10. Contribuinte é o prestador do serviço.

Parágrafo único. Não são contribuintes os que prestem serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselhos consultivos ou fiscal de sociedade.

Quanto aos serviços prestados pela Recorrente a não associados, não há dúvida de que são operações de mercado e que, sob o ponto de vista externo, não diferem das operações realizadas por quaisquer empresas ou entidades, quer sob o ponto de vista jurídico, quer sob o econômico, sendo, sem sombra de dúvida, tributáveis. O Decreto-Lei no 406/68 dispõe, no art.6º, §1º, I:

§ 1º Considera-se também contribuintes:

I – as sociedades civis de fins econômicos, **inclusive cooperativas** que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias.



**Acórdão nº 10.749**

O arts.150 e 170 da Constituição Federal, por sua vez, dispõem:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

[....]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

[....]

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[....]

IV – livre concorrência;

À luz destes dispositivos legais, constantes da Constituição Federal de 1988 e do Decreto-Lei 406/68, quem exerce atividade econômica não pode ter tratamento privilegiado em relação aos concorrentes. Não há, tampouco, hipótese de não incidência aplicável às operações de mercado executadas pelas cooperativas.

Vale transcrever as súmulas 81, 84 e 436 do STF que esclarecem, de forma inequívoca, a incidência de tributos em relação às cooperativas:

081. As cooperativas não gozam de isenção de impostos locais, com fundamento na Constituição e nas leis federais.

084. Não estão isentos de impostos de consumo os produtos importados pelas cooperativas.

436. É válida a Lei no 4.093, de 24.10.59, do Paraná, que revogou a isenção concedida às cooperativas por lei anterior.

Quanto à decisão judicial transcrita pela Recorrente, relativa à Golden Cross, vale lembrar o artigo 472 do Código de Processo Civil e a súmula 239 do STF:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros, [....]

239. Decisão que declara indevida a cobrança de imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

Desta forma, ainda que houvesse alguma decisão relativa à Recorrente e a ela favorável, tal fato não inibiria a Fazenda Pública de lançar o ISS referente aos exercícios seguintes. Isto pelo fato de não poder a autoridade lançadora deixar de aplicar a lei vigente, haja vista que é obrigada a observar o Princípio da Estrita Legalidade.



**Acórdão nº 10.749**

As cooperativas só não pagam tributo, portanto, quando isentas pelo poder competente, ou seja, se o tributo é Municipal, só o Poder local poderá isentar as cooperativas do tributo, em vista do Princípio Federativo e da Estrita Legalidade. Por esta mesma razão, as leis de outros municípios, que fixam bases de cálculo de formas diversas da determinada pela Lei nº 691/84, não produzem nenhum efeito sobre a tributação das cooperativas do Município do Rio de Janeiro.

A Recorrente transcreveu trecho da resposta à consulta por ela formulada ao Professor Bernardo Ribeiro de Moraes, do qual consta que *“Os médicos cooperados é que são prestadores de serviços, é que auferem o resultado econômico da atividade médica”*. Tem razão o ilustre professor: quem presta os serviços médicos são os associados. Contudo, não podemos esquecer que quem presta os serviços de plano de saúde a terceiros (cujo respectivo ISS é exigido na autuação) é a Unimed Rio. Por esta razão, merece destaque o trecho final do parecer do ilustre professor abaixo transcrito (fl.383):

Os serviços prestados pela Cooperativa aos seus associados cooperados não são serviços tributáveis pelo ISSQN, por não haver circulação econômica (venda a terceiro) dos mesmos;

Repita-se que a situação verificada nos autos é, justamente, a de venda a terceiros (circulação econômica) de serviços de plano de saúde, pela Unimed Rio. Tais serviços, conforme anteriormente registrado, estão previstos no inciso VI do art. 8º da Lei 691/84, com a redação dada pela Lei nº 1.194/87.

Frise-se que todos os clientes da Recorrente firmaram com ela um contrato de prestação de serviços de plano de saúde. As partes envolvidas nesse negócio jurídico são os clientes e a Recorrente, que se apresenta à sociedade como mais uma empresa prestadora de serviços de plano de saúde, igual a qualquer outra. Sendo a Recorrente pessoa jurídica de direito privado, as relações jurídicas existentes entre ela e seus clientes não se confundem com aquelas existentes ela e seus sócios cooperados, haja vista o disposto no art. 20 do Código Civil:

Art. 20. As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros.

Importante ressaltar, também, que a incidência do ISS independe de lucro, conforme disposto no art.10 da Lei nº 691/84:

Art. 10 - A incidência do imposto independe:

I - da existência de estabelecimento fixo;

II - do cumprimento de quaisquer exigências legais, regulamentares ou administrativas, relativas à atividade, sem prejuízo das cominações cabíveis;

III - **do resultado financeiro obtido;**

IV - da destinação dos serviços. (grifos nossos)

É oportuna a transcrição de recente decisão da Sétima Câmara Cível, de 23/09/03, relativa a ação de apelação cível (Processo 2003.001.04029), tendo sido relator o Desembargador Carlos C. Lavigne de Lemos:



**Acórdão nº 10.749**

#### IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. COOPERATIVA.

A Constituição Federal contém regras de apoio ao cooperativismo, mas não dispensa essas entidades do recolhimento do tributo. A isenção ou imunidade tributária depende de lei complementar. Os atos praticados entre as sociedades e terceiros não associados são tributáveis. O STF assentou que as cooperativas não gozam de isenção de impostos. Súmula 81. A ausência de fins lucrativos não elide a obrigação. O fato gerador do ISS não é o lucro, mas a prestação dos serviços que os cooperados realizam em nome da sociedade, cuja contraprestação, o preço, ela recebe, desempenhando atividade econômica. Interpretação dos arts. 79, 95, 96 e 87 da Lei 5.764/71 e 146, III, c da CF. Sentença correta. Apelo improvido.

Deve ser ressaltado, finalmente, que o Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro tem posição consolidada, quando à tributabilidade das receitas de serviços prestados por cooperativas a terceiros. Abaixo está transcrita ementa do Acórdão nº 7.185/02:

#### ISS – COOPERATIVAS

A prestação de serviço a terceiro efetuada por cooperativas configura fato gerador do ISS, sujeitando-as ao tributo. Recurso Voluntário improvido.  
Decisão unânime.

Quanto ao Parecer Normativo C.S.T. 038/80, da lavra do Fisco Federal, parcialmente transcrito pela Recorrente às fls.481/482, podemos afirmar que o mesmo não produz qualquer efeito sobre o litígio sob análise. O IRPJ e o ISS são impostos cujas competências pertencem a entes diversos da federação e que possuem, ainda, fatos geradores e bases de cálculo diversos.

[....]

#### CONCLUSÃO

O Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro tem posicionamento firmado relativo à matéria objeto do presente processo. Ao julgar o Recurso Voluntário Nº 6.161, da mesma Recorrente, foi proferido o Acórdão nº 8.057/04, cuja ementa relativa ao mérito - improvimento do recurso por maioria de 7 x 1 - está abaixo transcrita:

#### ISS – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

A prestação de serviços a terceiros, efetuada pela cooperativa, configura fato gerador do ISS, mediante o enquadramento nas hipóteses de incidência previstas nos incisos VI e XLIII, do artigo 8º, da Lei nº 691/84.  
Recurso Voluntário improvido.  
Decisão por maioria.

O Poder Judiciário tem o mesmo entendimento. Dentre as inúmeras decisões judiciais, merecem destaque as abaixo transcritas, relativas a Unimeds:



**Acórdão nº 10.749**

**TRIBUTÁRIO. ISS. COOPERATIVAS MÉDICAS. INCIDÊNCIA.**

1. As Cooperativas organizadas para fins de prestação de serviços médicos praticam, com características diferentes, dois tipos de atos: a) atos cooperados consistentes no exercício de suas atividades em benefício dos seus associados que prestam serviços médicos a terceiros; b) atos não cooperados de serviços de administração a terceiros que adquiram seus planos de saúde.

2. Os primeiros atos, por serem típicos atos cooperados, na expressão do art. 79, da Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, estão isentos de tributação. Os segundos, por não serem atos cooperados, mas simplesmente serviços remunerados prestados a terceiros, sujeitam-se ao pagamento de tributos, conforme determinação do art. 87 da Lei 5764/71.

3. As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam, na essência, no relacionamento com terceiros, atividades empresariais de prestação de serviços remunerados.

4. Incidência do ISS sobre os valores recebidos pelas cooperativas médicas de terceiros, não associados, que optam por adesão aos seus planos de saúde. Atos não cooperados.

5. Recurso provido.

(RESP 254549/CE, 2000/0033977-6, DJ de 18/09/00, Ministro Relator José Delgado)

**TRIBUTÁRIO – ISS – COOPERATIVA MÉDICA – CARÁTER EMPRESARIAL (ATOS NÃO COOPERADOS) – INCIDÊNCIA – PRECEDENTES.**

As cooperativas de prestação de serviços médicos praticam atos empresariais de prestação de serviços remunerados, prestados a terceiros, sujeitos à incidência do ISS, conforme determinação do art. 87 da Lei 5.764/71.

Recurso especial não conhecido.

Decisão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, não conhecer do recurso. Votaram com o Relator os Ministros Eliana Calmon, Franciulli Netto, Laurita Vaz e Paulo Medina.

(RESP 235654 / RR, 1999/0096644-9, DJ de 13/05/02, Ministro Relator Francisco Peçanha Martins)

**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COOPERATIVA MÉDICA. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.**

1. A UNIMED presta serviços privados de saúde, ficando evidenciada, assim sua natureza mercantil na relação com seus associados, ou seja, vende, por meio da intermediação de terceiros, serviços de assistência médica aos seus associados.

2. O fornecimento de serviços a terceiros e de terceiros não-associados, caracteriza-se como atos não-cooperativos, sujeitando-se, portanto, à incidência do Imposto de Renda.

3. Recurso especial provido.



**Acórdão nº 10.749**

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça: por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon, Franciulli Netto e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentaram oralmente a Dr<sup>a</sup> Cinara Kichel pelo recorrente, e o Dr. Rodrigo S. Ferrari pelo recorrido.

(RESP 237348 / SC, 1999/0100366-0, DJ de 17/05/04, Ministro Relator Castro Meira)

É oportuna, outrossim, a transcrição da elucidativa ementa relativa ao julgamento de Embargos de Declaração no Recurso Especial 615555 / MG, realizado pela Primeira Turma do STJ em 22/05/07 (2003/0231509-8, DJ de 23/08/07), em que era Recorrente o Município de Belo Horizonte e Recorrida a Cooperativa de Trabalho dos Médicos do Hospital das Clínicas da UFMG:

**PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO ESPECIAL (ISS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS.).**

1. O ISS não incide sobre os atos praticados pelas cooperativas médicas consistentes no exercício de atividades em prol dos associados que prestam serviços médicos a terceiros (atos cooperados). Por outro lado, os atos não cooperados, vale dizer, aqueles decorrentes de relação jurídica negocial advinda da venda de planos de saúde a terceiros, sujeitam-se à incidência do ISS. Exegese do artigo 79, da Lei 5.764/71 c/c os artigos 86 e 87, do mesmo diploma legal (Precedentes desta Corte: REsp 727091/RJ, Segunda Turma, publicado no DJ de 17.10.2005; REsp 487854/SP, Segunda Turma, publicado no DJ de 23.08.2004; e REsp 254549/CE, Primeira Turma, publicado no DJ de 18.09.2000).

2. In casu, consoante se infere do voto-condutor do acórdão recorrido, a cooperativa médica em tela não realiza atos negociais tendentes à comercialização de planos de saúde a terceiros, o que implica na intributabilidade dos valores percebidos de pacientes a título de honorários médicos a serem repassados a seus associados.

3. Ademais, quaisquer questões que levem à nova incursão pelos elementos probatórios da causa são inapreciáveis em sede de recurso especial, ex vi da Súmula 7/STJ.

4. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL, restabelecendo-se os ônus sucumbenciais arbitrados na instância ordinária.

À luz das razões anteriormente aduzidas, a Representação da Fazenda considera acertada a decisão proferida pelo Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários e propõe seja negado provimento ao recurso voluntário.”



**Acórdão nº 10.749**

Por fim, podem ser apresentadas com relação à Recorrente as seguintes conclusões:

1. as taxas de administração cobradas sobre os valores faturados pela Recorrente às demais UNIMEDs decorrem da prestação de serviços prevista no inciso XLIII, do artigo 8º, da Lei nº 691/84, além da prestação de serviços de planos de saúde, enquadrada no inciso VI, do referido artigo;

2. as cooperativas são pessoas jurídicas de direito privado mercantis (quando vendem produtos) ou não mercantis (quando vendem serviços) com fim econômico;

3. seja como negócios-fim ou negócios-meio, é inconteste que praticam as cooperativas operações sujeitas à tributação;

4. não há dispositivo legal que outorgue à Recorrente isenção, imunidade ou não-incidência tributárias; e

5. as diversas UNIMEDs são pessoas jurídicas distintas.

Além do mais, o Tribunal de Justiça deste Estado tem decidido que:

- as operações realizadas entre as cooperativas e terceiros configuram atos externos e estarão sujeitas à tributação do ISS com o aparecimento de seu fato gerador – a prestação de serviços; e

- a Constituição Federal contém regras de apoio ao cooperativismo, mas não dispensa essas entidades do recolhimento de tributo. Os atos praticados entre as sociedades e terceiros não associados são tributáveis.

Carece também de qualquer fundamentação o inconformismo da Recorrente com a aplicação da multa e dos acréscimos moratórios. Com relação à penalidade imposta verifica-se que a mesma se enquadra perfeitamente com a infração cometida, nos termos do artigo 51, inciso I, item 5, alínea “a”, da Lei nº 691/84 (90% sobre o imposto apurado), estando, assim, perfeitamente observados os princípios da reserva legal e o da tipicidade.

E os acréscimos moratórios previstos no artigo 181, da Lei nº 691/84, calculados na data do efetivo recolhimento do débito, são sempre devidos toda a vez que o imposto é pago fora do prazo estabelecido pela legislação, dado o caráter indenizatório de que são revestidos, sendo impossível sua pretensa exclusão, visto configurar remissão parcial que somente é permitida por lei específica, de acordo com o mandamento constitucional inserto no parágrafo 6º, do artigo 150.

Diante de todo o exposto, REJEITANDO as preliminares suscitadas pela Recorrente e NEGANDO seu novo pedido de perícia, NEGANDO PROVIMENTO ao recurso, mantendo-se, em todos os seus termos, a decisão recorrida e, por conseguinte, a cobrança constante do Auto de Infração nº 101.421, de 23/05/2007.





**Acórdão nº 10.749**

**DECLARAÇÃO DE VOTO**  
Conselheiro **ROBERTO LIRA DE PAULA**

Duas questões merecem detida análise para que possamos com convicção acompanhar o voto da i. Conselheira relatora.

A primeira questão se prende à determinação da base de cálculo do tributo. A segunda, não menos importante que esta, diz respeito ao fato de que a legislação municipal da época do fato gerador impunha a tributação sobre planos de saúde geridos por empresas, sem abranger cooperativas.

Quanto à primeira questão, embora entenda ser de justiça fiscal que os recursos repassados pelos planos de saúde aos efetivos prestadores de serviços utilizados pelos seus associados devessem ser abatidos da base de cálculo, tal procedimento não tem previsão no ordenamento tributário municipal.

A situação em muito se parece com o que hoje se dá com a construção civil, impedida que foi de continuar a abater as sub-empresadas já tributadas, posto que tal comando foi retirado pelo veto presidencial, quando da sanção da Lei Complementar 116/2003, em razão da má redação dada pelo legislador.

O certo é que não há amparo na legislação tributária do município para tais procedimentos, o que nos leva a concluir que, *in casu*, se tributável, a base de cálculo será o valor global da prestação do serviço de plano de saúde.

Quanto à segunda questão, seria uma verdadeira injustiça fiscal se privilegiássemos a contribuinte em detrimento das demais empresas que, à semelhança da recorrente, operam com planos de saúde. Além do mais é notório o seu procedimento empresarial na disputa de mercado. Usando, a exemplo das demais empresas de rebuscados e dispendiosos meios mercadológicos para tal, chegando até mesmo a patrocinar time de futebol de projeção nacional.

É, portanto, sem dúvida, a contribuinte uma verdadeira empresa, pelo que entendo ser a mesma sujeita ao tributo assim capitulado no inciso VI do art. 8º da Lei 691/84, com a redação dada pela Lei 1.194/87, então vigente à época do fato gerador.

Além do mais, o fato de ser uma cooperativa não lhe facultaria isenção dos impostos municipais.

São estas as razões que me fazem acompanhar o voto da douta relatora.



## **A C Ó R D Ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **UNIMED-RIO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO DO RIO DE JANEIRO LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar, suscitada pelo Contribuinte, de nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa em face da imprecisão da descrição do fato gerador, nos termos do voto da Relatora.

2) Por unanimidade, rejeitar a preliminar, suscitada pelo Contribuinte, de nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa em face da equivocada previsão legal utilizada na caracterização da norma afrontada, nos termos do voto da Relatora.

3) Por unanimidade, rejeitar a preliminar, suscitada pelo Contribuinte, de prescrição do direito de a Fazenda Pública cobrar o imposto, nos termos do voto da Relatora.

4) Por unanimidade, rejeitar a preliminar, suscitada pelo Contribuinte, de nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa em face da inocorrência de vista da recorrente a documento juntado por ocasião da promoção fiscal, nos termos do voto da Relatora.

5) Por unanimidade, rejeitar a preliminar, suscitada pelo Contribuinte, de nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa em face do indeferimento do pedido de realização de perícia, nos termos do voto da Relatora.

6) No mérito, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.



**Acórdão nº 10.749**

O Conselheiro ROBERTO LIRA DE PAULA apresentou declaração de voto.

Ausente das votações o Conselheiro ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR substituído pela Suplente VITÓRIA MARIA DA SILVA.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 15 de janeiro de 2009.

**DENISE CAMOLEZ**  
PRESIDENTE

**VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**  
CONSELHEIRA RELATORA

**ROBERTO LIRA DE PAULA**  
CONSELHEIRO