



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

Recorrente : UNIMED DE SOUSA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : DRJ em Recife - PE

PIS.

CONTABILIZAÇÃO EM SEPARADO. INOBSERVÂNCIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. Caso a contribuinte não promova a contabilização de forma a possibilitar a inequívoca identificação e quantificação de receitas relativas a atos cooperativos porventura realizados, sujeitam-se tais receitas à incidência do PIS.

ATOS NÃO COOPERATIVOS. Considera-se ato não cooperativo os contratos de plano de saúde e aqueles praticados com terceiros não associados, embora objetivem atendimentos sociais e a finalidade da sociedade cooperativa, por faltar-lhes o requisito básico de estar em ambos os lados da relação negocial, a cooperativa e seus associados, para consecução dos seus objetivos.

RECEITAS DE ATOS COOPERATIVOS. IDENTIFICAÇÃO INEQUÍVOCA. Identificadas de forma inequívoca, nos assentamentos contábeis, receitas decorrentes de atos cooperativos, sobre eles não há de incidir o PIS.

Recurso parcialmente provido, nos termos do voto.

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

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência os atos cooperados, nos termos do voto da Relatora.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2007.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Alves Ramos, Airton Adelar Hack e Flávio de Sá Munhoz.



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

Recorrente : UNIMED DE SOUSA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração objetivando a cobrança do PIS relativo aos períodos compreendidos entre janeiro/95 a agosto/2000, inclusive. A fiscalização considerou que a cooperativa em questão *“prática, em caráter habitual, atos não-cooperativos, descaracterizando-se como tal, sujeitando-se, portanto, às normas que regem a tributação das demais sociedades”*, ou seja, tributou-se todas as receitas da cooperativa, independentemente de serem advindas de atos cooperativos ou não-cooperativos, conforme a legislação de vigência à época para as demais sociedades. No cálculo dos valores exigidos foram considerados os valores declarados ou pagos.

A contribuinte apresentou impugnação, tendo sido analisada pela DRJ em Recife - PE, que julgou procedente o lançamento, nos moldes em que foi efetuado.

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntário alegando em sua defesa, em síntese:

1. as sociedades cooperativas não possuem finalidade lucrativa, todavia a expectativa pessoal de cada cooperado é a de ganho, relacionada diretamente com a quantidade de operações que realiza servindo-se da cooperativa e não pelo conjunto de atos que são praticados em nome da entidade;
2. as cooperativas não possuem receita, pois coloca à disposição do mercado bens ou serviços dos seus associados que não são, em absoluto de sua titularidade;
3. de igual sorte não se pode falar em custos das cooperativas uma vez que os encargos assumidos na aquisição de bens ou serviços estão voltados para o interesse das operações de seus associados. A receita e os custos registrados na contabilidade da cooperativa tem a função de apurar as chamadas sobras líquidas individuais, pois não objetivam trazer resultados para a cooperativa, mas sim para seus associados;
4. nas cooperativas de trabalho o objetivo é viabilizar melhores condições para o exercício individual das atividades profissionais de seus cooperados, criando vínculos de aproximação entre os associados e os usuários potenciais de serviços por eles prestados;
5. nas cooperativas de trabalho os serviços que compõem o objeto da cooperativa são fruídos pelos usuários (que não fazem parte do quadro de associados) enquanto que os serviços que justificam a existência e finalidade da cooperativa são fruídos pelos associados, assim, os atos praticados pela cooperativa tendentes a aproximar e vincular a clientela de seus associados, aglutinados em torno da cooperativa, são fruídos individualmente pelos associados;

134



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

6. a CF/88 estabelece a exigência de lei complementar para conceder o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”. Cita os diversos tributos administrados pela SRF e o tratamento dado por lei complementar aos atos cooperativos, conforme definido pela Constituição;
7. os atos praticados pela cooperativa que digam respeito ao objetivo para o qual foi idealizada a sociedade devem ser considerados como atos cooperativos já que se prestam a alcançar seus objetivos sociais;
8. traça extenso arrazoado acerca da operação pela qual a cooperativa de produtores contrata com a empresa adquirente a colocação de produtos de seus cooperados ser considerada ato cooperativo;
9. nas cooperativas medicas o negocio-fim (objetivo) é o oferecimento de mercado de trabalho para os médicos cooperados e o negocio-meio para se atingir este objetivo é a venda de planos de saúde, através da qual se regimenta clientela para os associados;
10. no caso em questão o custo dos serviços auxiliares prestados pela cooperativa, no caso de conta hospitalar, fatura laboratorial, fatura de clínica radiológica, conta de protético, etc, suportados pela Cooperativa correspondem, sempre a receitas dos prestadores, sobre as quais incide o PIS e a Cofins, não podendo, tais valores, serem tributados novamente como receita das cooperativas, uma vez que são integralmente repassados para os prestadores dos serviços auxiliares;
11. define o que sejam cooperativas de trabalho, concluindo que nas cooperativas medicas o objetivo é obter melhores condições para a realização dos trabalhos profissionais de seus associados, seja pela vinculação da clientela a um pool de prestadores destes serviços especializados, seja mediante contratação preventiva e integral de prestação de serviços futuros, os planos de saúde;
12. os serviços auxiliares são imprescindíveis para que os serviços médicos contratados sejam prestados satisfatoriamente, razão pela qual o usuário não é o paciente submetido ao exame mas sim o médico associado que o requisita, o que permite classificá-los como atos cooperativos;
13. o responsável pelos custos dos serviços requisitados é o médico cooperado, sendo que a cooperativa é mera mandatária do associado para realizar o pagamento a terceiros dos serviços por ele requisitados, configurando-se todo o procedimento como ato cooperado;
14. O que denota o ato cooperativo é quando a entidade extrapola o contexto para o qual foi criada, praticando atos com finalidade econômica que vão além da pretensão de auxiliar seus associados na efetiva execução de seus serviços profissionais;

134 //



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

15. todas os valores ingressados na contabilidade da cooperativa são destinados aos seus associados, constituindo-se portanto receita destes e não da cooperativa;
16. os valores ingressados na cooperativa de trabalho médico provem sempre dos contratantes dos planos de saúde, representando, portanto uma remuneração aos prestadores dos serviços médicos contratados, ou seja remuneração dos associados e esta natureza não é afetada pelo fato de parte dos serviços prestados serem executados por terceiros a pedido do associado;
17. inadmissível imaginar que os valores ingressados na entidade devam guardar relação direta com a especificidade do serviço prestado por terceiro para que seja considerado, tal serviço, como ato não cooperativo, bem como que os custos incorridos no mês devam guardar estreita relação com os ingressos financeiros;
18. a Lei nº 9718/98 determina que as sociedades cooperativas recolham o PIS e a Cofins sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, todavia, os valores que ingressam na contabilidade da cooperativa não são suas receitas, mas sim de seus associados, e portanto sobre estas não há de incidir tais contribuições;
19. conceitua o que seja receita, concluindo que no caso das cooperativas médicas todos os valores que ingressam representam receitas dos associados e não da entidade;
20. até a edição da Lei nº 9718/98 as sociedades cooperativas contribuía para o PIS com 1% sobre a folha de salários, e sobre o faturamento para os atos praticados com não associados, e estavam isentas da Cofins para os atos cooperativos e a revogação do tratamento dispensado para as cooperativas por lei complementar não poderia ser revogado por lei ordinária por ferir a CF/88;
21. o art. 15 da MP 2158-36 veicula cinco hipóteses de exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins;
22. a MP 66/2002 admitiu seis regras para as exclusões da base de cálculo das citadas contribuições, no que diz respeito às sociedades cooperativas, sendo que, da análise dos dispositivos resta claro que as sociedades cooperativas, como entidades sem fins lucrativos que são, continuam sujeitas ao recolhimento do PIS sobre a folha de salários, e sobre as receitas eventuais auferidas em operações praticadas com não associados, sujeitam-se à incidência do PIS e da Cofins;
23. este entendimento está contido no Ato Declaratório nº 70/99 do Secretário da Receita Federal;
24. o art. 3º da Lei nº 9718/99, alterado pela MP nº 2158-35, de 24/08/01, deixou claro no seu § 9º que na apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins as operadoras de planos de assistência a saúde poderiam fazer as

134



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

deduções relacionadas nos seus incisos I a III, o que não foi observado pela fiscalização;

25. o adequado tratamento tributário a ser dado às cooperativas foi dado pelo legislador quando tributou apenas a receita administrativa das cooperativas, qual seja aquilo que a sociedade recebe de seus associados para custear o seu funcionamento como pessoa jurídica;
26. trata do que seja superávit e déficit das sociedades cooperativas e das respectivas destinações;
27. embora a lei mencione especificamente as cooperativas rurais e as de produção outras cooperativas podem se utilizar das referidas exclusões;
28. cita jurisprudência a embasar seus posicionamentos;
29. aplica o princípio da isonomia para contrapor o tratamento específico dado por lei às cooperativas de produção;
30. a contabilidade da sociedade segue, desde 2001, o modelo instituído pela Resolução nº 920/2001 do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou a NBCT10 sobre Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, sendo o item 10.8 dedicado às sociedades cooperativas;
31. solicita perícia contábil para que seja apurado com exatidão o faturamento mensal da recorrente, relativos a atos não-cooperativos, únicos a servir de base para a incidência do PIS e da Cofins, uma vez que a fiscalização considerou o faturamento global como base de cálculo.

Apresenta arrolamento de bens garantindo o seguimento do recurso interposto conforme documento de fls. 232/233.

O julgamento do recurso foi convertido em diligência para que fosse:

1. segregadas as receitas decorrentes da prática de atos cooperativos daquelas decorrentes dos atos considerados pelo fisco como não cooperativos;
2. calculado o PIS apenas sobre as receitas decorrentes de atos não cooperativos, nos períodos de apuração anteriores à vigência da MP 1858-6, de 29/06/99;
3. explicitada de forma clara e precisa quais os atos considerados pelo fisco como sendo não cooperativos;
4. elaborado relatório conclusivo e demonstrativo de cálculos.

Em resposta à diligência solicitada a fiscalização informou às fls. 252 a 257 que apesar de intimada a apresentar detalhadamente as receitas advindas de atos cooperativos e não cooperativos a contribuinte limitou-se a informar que todos os atos por ela praticados são cooperados. A fiscalização, em diligência à sede da empresa, apurou as receitas advindas de atos cooperativos, segregando-as daquelas advindas de atos não cooperativos conforme tabelas de fls. 254 a 257, ressaltando que as mensalidades do plano de saúde são pagas pelo preço global, não permitindo a segregação do seu montante em atos cooperados e não cooperados.

É o relatório.

BY //



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

Primeiramente ressalte-se que o recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

O âmago do litígio prende-se à questão do que sejam atos cooperativos. Afirma a contribuinte que nesta cooperativa não existem atos de natureza não-cooperativos, que os atos por ela praticados são partes do processo de cura ou mitigação da doença, tratam-se de um complemento da atividade médica, indispensável para a boa saúde, que não há como se separar atos cooperativos e não-cooperativos, uma vez que, a atividade do cooperado é um todo, onde, aqueles serviços prestados por credenciados são complementos necessários e indispensáveis à consecução do trabalho médico. Entretanto, esta abrangência na definição de atos cooperativos não encontra guarida na legislação, como se demonstrará a seguir.

Primeiramente vale estabelecer algumas considerações acerca do que seriam atos cooperados e atos não-cooperados, praticados pelas cooperativas.

Costuma-se dividir os atos que podem ser praticados pelas cooperativas em cooperativos e não-cooperativos. Decorrem dessa classificação sérias conseqüências práticas, a começar pela interpretação do preceito constitucional que prescreve o seguinte: a lei complementar estabelecerá adequado tratamento tributário¹ ao ato cooperativo praticado pela sociedade cooperativa.

Em linguagem acadêmica, os atos cooperativos, segundo o Professor Renato Becho², são "*atos jurídicos que criam, mantêm ou extinguem relações cooperativas, exceto a constituição da própria entidade, de acordo com o objeto social, em cumprimento de seus fins institucionais, variando de acordo com o tipo de cooperativa, ou seja, de acordo com o objeto social eleito e os fins institucionais hábeis para alcançá-los*".

Para Franke,³ é por mcio da prática dos "atos cooperativos" que a cooperativa realiza o seu fim, qual seja, o de prestar serviços aos associados (Lei nº 5.764/1971, art. 4º), - alvo derradeiro, objetivo final de todas as cooperativas autênticas, edificadas sobre a idéia de servir adequadamente às necessidades dos seus associados⁴.

Segundo o mesmo autor, a expressão "ato cooperativo" é hoje, no direito brasileiro, o *nomen juris*⁵ aplicável a todos os negócios internos das cooperativas. A

¹ Importa-se afirmar que, enquanto não for editada a lei complementar prevista no art. 146, III, c. da Constituição Federal de 1988, as sociedades cooperativas permanecem na situação de qualquer sociedade quanto à imposição de tributos. (Grifou-se)

² BECHO, Renato. *Tributação das Cooperativas*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 1999.

³ FRANKE, Valmor. *Direito das Sociedades Cooperativas*. 1973.

⁴ Cf. Ciurana Fernandez, Curso de Cooperación, Bosch. Barcelona, 1968.

⁵ O *nomen juris* "ato cooperativo" suscita a idéia de uma operação da vida interna da pessoa moral, da qual decorrem efeitos jurídicos sucessivos, poderes-deveres do ente corporativo, obrigações e direitos seus em face dos cooperados, dentro da dinâmica do sistema das normas estatutárias que regem cada espécie de cooperativa.

134



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

individualização mais rigorosa desses atos exige, evidentemente, a indicação de uma diferença específica, mediante predicação condizente com o tipo de atividade. Assim, para distinguir os diversos "atos cooperativos", cabe usar a linguagem comum, valendo-se de expressões que qualifiquem o ato cooperativo. Falar-se-á, desse modo, de "atos cooperativos de fornecimento", nas cooperativas de consumo; de "atos cooperativos de entrega ou recebimento", nas cooperativas agrícolas; de "atos cooperativos de cessão ou uso de casas", nas cooperativas de habitação; de "atos cooperativos de trabalho", nas cooperativas de produção artesanal; de "atos cooperativos de créditos", nas cooperativas de créditos etc. Sendo o "ato cooperativo" um conceito relativamente indeterminado, faz-se mister a complementação predicativa para defini-lo, em cada caso, o conteúdo jurídico.

As sociedades cooperativas são reguladas pela Lei nº 5.764, de 1971, que define a Política Nacional de Cooperativismo, estabelecendo em seus arts. 3º e 4º que:

"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 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:

É essa mesma lei que, em seu art. 79, conceitua como atos cooperativos exclusivamente aqueles que, referindo-se à consecução dos objetivos sociais da sociedade, sejam praticados entre elas e seus associados, entre esses e aquelas e pelas cooperativas entre si, se associadas:

"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 consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria." (Grifou-se)

Verifica-se, do exame do dispositivo transcrito no art. 79 e parágrafo único, que um ato, para ser considerado como cooperativo, além de ser praticado na consecução dos objetivos sociais, necessariamente deve ser praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas as cooperativas entre si quando associadas. Portanto, os atos cooperativos abrangem os negócios jurídicos internos, negócios-fim⁶, com características próprias em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas.

Dessa forma, o conceito do art. 79 exclui os atos praticados com terceiros, embora objetive atendimentos sociais e a finalidade da sociedade cooperativa, que são atos comerciais ou civis, dependendo das características próprias, por faltar-lhes o requisito de estar em ambos os lados da relação. negocial, ou a cooperativa e seus associados, ou cooperativas entre si, quando associadas, para consecução dos seus objetivos.

Siqueira⁷ conceitua o ato não-cooperativo, com sendo:

⁶ Os negócios-fim também são denominados "negócios internos", atos cooperativos.

⁷ SIQUEIRA, Paulo César Andrade. *Adequação Tributária dos Atos de Cooperativas de Trabalho*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 60, p.p 92 a 98, p.98.

4 104



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

“todo o ato que poderia ser realizado pelos associados, mas é realizado por alguém que, tendo as mesmas características deste, no entanto não é associado. A venda de mercadorias comercializada pela cooperativa, mas que não foram adquiridas dos associados, obtenção de serviços prestados por profissionais que, inobstante terem a mesma profissão dos associados, não são associados, a utilização de recursos para empréstimos, são exemplos de atos não cooperativos”.

O fato de as cooperativas comporem uma situação diferenciada no mundo econômico não é absorvido apenas pela prática dos negócios. Há uma ordem jurídica que incorpora a figura do “ato cooperativo”, para distingui-lo das operações mercantis.

Esse ordenamento legal é base de todos os negócios sociais, confirmando a impropriedade das análises que consideram apenas as sociedades cooperativas como um objetivo em si mesmo.

Por outro lado, além dos atos cooperativos, as sociedades, na persecução de seus objetivos, podem executar outras atividades, as quais foram previstas nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764, de 1971, sem que tal importe na descaracterização como cooperativa:

“Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

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.

(...)

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

Na hipótese da prática dessas atividades permitidas, porém não-cooperativas, a lei – art. 111 da Lei nº 5.764, de 1971 – estabeleceu que são considerados como tributáveis os resultados positivos delas decorrentes:

“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.”

No âmbito administrativo, visando a esclarecer dúvidas acerca da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica nos atos não-cooperativos, foi editado o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação - CST nº 38, de 30 de outubro de 1980, publicado no Diário Oficial de 5 de novembro de 1980, que em seu item 2.3.1 ao descrever os atos cooperativos segue a mesma definição dada pela Lei nº 5.764, de 1971, art. 79:

“2.3.1 - Atos cooperativos.

134



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

A primeira delas abrange os negócios jurídicos internos, negócios-fim, com caracteres próprios em relação aos atos civis, mercantis ou trabalhistas, que a lei denomina atos cooperativos e define como:

“ 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” (art. 79),

devendo-se assinalar que as cooperativas singulares se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados (art. 7º).

As despesas gerais relativas aos atos cooperativos são cobertas pelo cooperado, em regra através de rateio na proporção direta da fruição dos serviços (art. 80, caput), podendo ocorrer, também, rateio de sobras líquidas verificadas em balanço do exercício (art. 80, parágrafo único).”

E esclarece a respeito dos atos não-cooperativos:

“2.3.2 – Atos Não-Cooperativos Legalmente Permitidos

A segunda categoria corresponde a alguns atos não-cooperativos, cuja prática o legislador considerou tolerável, por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais, mas sujeita-os, por isso mesmo, à escrituração em separado e à tributação regular dos resultados obtidos.

São estas as operações admitidas:

I – Aquisição, por cooperativas agropecuárias e de pesca, de produtos de não associados quer sejam agricultores, pecuaristas ou pescadores, para o fim de completar lotes destinados ao cumprimento de contrato ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuam (art. 85);

II – Fornecimento, a não associados, de bens ou serviços, assim entendidos estes bens e serviços como sendo os mesmos que a cooperativa, em obediência ao seu objetivo social e que estejam em conformidade com a lei, oferecer aos seus próprios associados (art.86);

III – Participação, em caráter excepcional, em sociedades não cooperativas públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, mediante prévia e expressa autorização do Conselho Nacional de Cooperativismo, hipótese em que as inversões serão contabilizadas em títulos específicos (art. 88).

2.3.3 – Destinação dos Resultados dos Atos Não-Cooperativos

Os rendimentos dessas operações, além de tributáveis, não podem ser distribuídos, pois passam a integrar obrigatoriamente a conta do “Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social” (arts. 87 e 88, § único).

(...)

Trata-se, a empresa em comento, de cooperativa de trabalho de profissionais da área médica, como as definidas no art. 24 do Decreto nº 22.239, de 19 de dezembro de 1932, nos seguintes termos:

“Art. 24. Aquelas que constituídas entre operários de uma determinada profissão ou ofício, ou de ofícios vários de uma mesma classe – tem como finalidade primordial

11.134



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

melhorar os salários e as condições do trabalho pessoal de seus associados e, dispensando a intervenção de um patrão ou empresário, se propõe contratar e executar obras, tarefas, trabalhos ou serviços, públicos ou particulares, coletivamente por todos ou por grupos de alguns." (Grifou-se)

Como se observa em seu estatuto social a entidade tem por objetivo a congregação dos integrantes da profissão médica, para a sua defesa econômico-social, proporcionando-lhes condições para o exercício de sua atividade e aprimoramento do serviço de assistência médica e hospitalar, buscando, assim, melhorias nas condições de trabalho de seus cooperados.

No caso específico das sociedades cooperativas de médicos, tendo em vista os atos não-cooperativos legalmente permitidos, especificados nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764, de 1971, e explicitados no trecho transcrito, o referido parecer normativo dispôs:

"3. DAS COOPERATIVAS DE MÉDICOS

3.1 – Atos Cooperativos.

As cooperativas singulares de médicos, ao executarem as operações descritas em 2.3.1, estão plenamente abrigadas da incidência tributária em relação aos serviços que prestem diretamente aos associados na organização e administração dos interesses comuns ligados à atividade profissional, tais como os que buscam a captação de clientela; a oferta pública ou particular dos serviços dos associados; a cobrança e o recebimento de honorários; o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos; a apuração e cobrança das despesas da sociedade, mediante rateio na proporção direta da fruição dos serviços pelos associados; cobertura de eventuais prejuízos com recursos provenientes do Fundo de Reserva (art. 28, I) e, supletivamente, mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos (art. 89).

3.2 – Atos Não-Cooperativos, Diversos dos Legalmente Permitidos.

Se, conjuntamente com os serviços dos sócios a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratórios, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

3.3 – Intermediação.

Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercancia, ou seja a intermediação.

3.4 – Organização Mercantil.

Estas atividades, francamente irregulares para esse tipo societário, estão iniludivelmente contidas em contexto de modelo comercial, uma vez que seu perfil operacional, neste particular, envolve (1) atividade econômica, (2) fins lucrativos, (3) habitualidade, (4)

134



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

organização voltada à circulação de bens e serviços e (5) assunção de risco. Esta afirmação melhor estará corroborada se abstrairmos, dentre as obrigações assumidas com a clientela, a de prestação de serviços médicos pelos próprios associados, percebe-se, então, que seria lógica e juridicamente insustentável considerar-se como cooperativa a entidade que tivesse como único objetivo a revenda de bens e serviços.

3.5 – Ainda por incabível qualquer alegação tendente a considerar tratar-se de cooperativa mista (art. 10, § 2º, c/c art. 7º, da lei citada), é fácil depreender que a diversificação das prestações de bens/serviços que dependem de intermediação, poderia ensejar a escalada a outras, sob alegação de afinidade, como por exemplo, fornecimento de refeições, locais de repouso e veraneio, tratamento dentário, assistência social e quiçá até serviço funerário.” (grifei)

Como se verifica, o Parecer Normativo CST nº 38, de 1980, deixa claro que as sociedades cooperativas de serviços médicos, ao desenvolverem atos diversos dos previstos na Lei nº 5.764, de 1971 (arts. 85, 86 e 88), não se encontram alcançadas pelos benefícios fiscais próprios dos atos cooperativos.

Conforme o item 3.1 as cooperativas de trabalho médico singulares se caracterizam por executarem diretamente com os consumidores do trabalho de seus cooperados, potencializando sua força negocial individual. Ao contratar com terceiros prestação de serviços de pessoas físicas ou jurídicas não associadas, a cooperativa está praticando atos não-cooperativos, não importa a titulação que lhes dê.

Por essa ótica, se a sociedade, além dos atos cooperativos, realizar atos não-cooperativos legalmente permitidos, tais como os minudenciados no item 2.3.2 do Parecer Normativo CST nº 38, de 1980, cuja prática, por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais, é tolerada, e obedecer a todas as condições estabelecidas na lei que os autoriza (contabilizando-os em separado, não promovendo a distribuição de resultados, etc), a cooperativa, no caso da contribuição para o PIS, recolherá a contribuição à alíquota de 1% incidente sobre a folha de salário apenas no tocante aos atos cooperativos.

Como se vê, configura-se ato cooperativo exclusivamente o decorrente da relação entre cooperativa e médico cooperado. Este tem sido o posicionamento adotado por este Conselho de Contribuintes, conforme se observa dos seguintes acórdãos:

“COFINS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. A prestação de serviços por terceiros, não cooperados, não se enquadra no conceito de atos cooperados, nem de atos auxiliares, sendo, portanto, tributáveis.” (Acórdão nº 203.05.919, Sessão de 15/09/1999)

“SOCIEDADE COOPERATIVA. Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. Nas cooperativas de trabalho médico, em que a cooperativa se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como exames laboratoriais e exames complementares de diagnose e terapia, diárias hospitalares, etc., esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos, devendo, seus resultados, ser submetidos à tributação.” (Acórdão nº 101-93.044, Sessão de 13/04/2000)

“IRPJ. SOCIEDADES COOPERATIVAS. Não estão encobertos pela não incidência os resultados obtidos por sociedades cooperativas em operações diversas de ato cooperativo. Se, conjuntamente com os serviços de sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, serviços de



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

laboratórios e outros serviços, especializados ou não, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, estas operações não se compreendem entre os atos cooperativos e estão sujeitas à incidência tributária." (Acórdão nº 103-20.139, Sessão de 09/11/1999)

"COFINS. A finalidade das cooperativas restringe-se à prática de atos cooperativos, conforme artigo 79 da Lei nr. 5.764/71. Não são atos cooperativos os praticados com pessoas não associadas (não cooperados) e, portanto, devida a contribuição normal e geral de suas receitas." (Acórdão nº 202-10.887, Sessão de 03/02/1999)

"IRPJ/CSL/PIS/COFINS. SOCIEDADES COOPERATIVAS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. Sujeitam-se à incidência tributária a receita e/ou os resultados obtidos pela sociedade cooperativa na prática de atos não cooperados. O encaminhamento de usuários a terceiros não associados, como hospitais, clínicas ou laboratórios, ainda que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperado. Norma impositiva contida no artigo 111 da Lei nº 5.764/71 (art. 168, inciso II do RIR/94)." (Acórdão nº 108-06.006, Sessão de 22/02/2000)

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. COOPERATIVAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. O chamado ato cooperativo auxiliar, prestado por profissionais não cooperados, não é abrangido pela não tributação assegurada aos atos cooperativos." (Acórdão nº 105-12.962, Sessão de 20/10/1999)

Assim, conclui-se serem improcedentes as alegações da impugnante de que serviços diversos dos praticados pelos médicos cooperados constituam atos cooperativos, porquanto se tratar de intermediação de serviços de terceiros não-cooperados.

Vale ressaltar que, no caso de as sociedades cooperativas praticarem atos não cooperados, a ela incumbiria a competente escrituração de suas contas, de modo a possibilitar a perfeita identificação daquilo que decorre de atos cooperativos ou não. Conseqüentemente, não atendendo ao requisito da segregação de receitas, custos e despesas, impossibilitando o inequívoco reconhecimento por parte do fisco da prática de atos cooperativos na acepção da lei, sujeitar-se-ia a sociedade à incidência fiscal sobre a totalidade das receitas auferidas, uma vez que não se pode usufruir de benefício fiscal por mera presunção de prática de atos privilegiados.

Além da determinação do art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971, de que devem ser contabilizados em separado os atos não-cooperativos, a antiga Coordenação do Sistema de Tributação – CST, mediante o Parecer Normativo CST nº 73, de 04 de agosto de 1975, já havia se pronunciado acerca do assunto, nesse caso para fins de apuração dos resultados das sociedades cooperativas para usufruto da não-incidência do IRPJ exclusivamente em relação aos atos cooperativos, o que também se aplica à contribuição para o FINSOCIAL, na medida em que, se admitida a prática de atos estranhos à finalidade da cooperativa, garantiria a perfeita identificação da parcela da receita relativa aos atos cooperativos:

"(...)

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. (...)" (Grifou-se)



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

No mesmo sentido, o já citado Parecer Normativo CST nº 38, de 1980, ressaltou a necessidade de a escrituração contábil apresentar destaque das receitas e correspondentes custos, despesas e encargos, sob pena, naquela hipótese, do arbitramento do lucro para fins de incidência do IRPJ.

Assim, a regularidade da escrituração de sociedades que pretendam gozar de benefícios fiscais próprios de cooperativas, além dos requisitos cabíveis a todas as demais sociedades, apresenta como pressuposto a contabilização em separado dos atos cooperativos e não-cooperativos.

Confirmando a necessidade de segregação de receitas sob pena de o lançamento se dar sobre a totalidade das operações efetuadas pela sociedade, citam-se, mais uma vez, acórdãos deste Conselho de Contribuintes:

"HIPÓTESE DE TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO GLOBAL DA COOPERATIVA. Se a escrituração da sociedade não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária." (Acórdão nº 101-92.897, Sessão de 11/11/1999)

"SOCIEDADE COOPERATIVA. Não são alcançadas pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei 5.764/71, é passível da tributação normal pelo imposto. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária." (Acórdão 101-92.258, Sessão de 14/07/1998)

"FINSOCIAL. ISENÇÃO. As cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, estão isentas da Contribuição para o FINSOCIAL tão-somente quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades (artigo 5 do Decreto nr. 92.698/86 e artigo 111 da Lei nr. 5.764/71). No caso, a tributação incide sobre o faturamento mensal por ser impossível a determinação da parcela sujeita à incidência tributária." (Acórdão nº 201-10.435, Sessão de 19/08/1998)

"SEPARAÇÃO CONTÁBIL DOS VALORES REFERENTES A ATOS NÃO COOPERATIVOS. IMPOSSIBILIDADE. A impossibilidade de separação dos valores referentes a atos cooperados e os demais legitima o fisco a tributar a totalidade das receitas da cooperativa." (Acórdão nº 203.05.919, Sessão de 15/09/1999)

O que se observa dos assentamentos contábeis desta cooperativa é que, apesar de intimada a apresentar a segregação das receitas advindas de atos cooperados das advindas dos atos não cooperados, a contribuinte limitou-se a reafirmar que apenas pratica atos cooperados. A fiscalização por esforço próprio, buscando atender os termos das deliberações deste Conselho, em diligência em sede da empresa, conseguiu segregar as receitas advindas dos atos cooperados e das dos atos não cooperados, conforme tabelas de fls. 254 a 257. Todavia em relação às mensalidades dos planos de saúde, como o pagamento é feito de forma global não foi possível fazer tal segregação, devendo, por consequência, ser tributado o total destas receitas.

134



Processo nº : 10425.001044/00-01

Recurso nº : 126.105

Acórdão nº : 204-02.384

Observe-se o resumo da legislação versando sobre a tributação do PIS e COFINS das sociedades cooperativas e seus efeitos:

ATOS LEGAIS	EFEITOS
LC 07/70	Tributou as cooperativas, no que se refere ao PIS, a 1% sobre a folha de salários, independente de ser ou não ato cooperativado
LC 70/91	Isentou as sociedades cooperativas do recolhimento da COFINS em relação aos atos cooperativados
Lei 9715/98 (conversão da MP 1212/95)	Excluiu da tributação do PIS atos cooperativos
Lei 9718/98	Não fez qualquer ressalva à tributação das cooperativas pelo PIS e pela COFINS. Mas a Lei nº 9715/98 excluiu da tributação do PIS os atos cooperativos e o art. 6º, inciso I da LC 70/91 isentava da tributação da COFINS os atos cooperativos.
MP 1858-6 de 29/06/99	Revogou a isenção concedida pelo art. 6º, inciso I da LC 70/91 aos atos cooperativos
MP 1858-7, de 29/07/99	Art. 15 permitiu exclusão dos atos cooperativos da tributação do PIS e da COFINS.
IN SRF 145, de 09/12/99	Exclusões dos atos cooperativos da base de cálculo do PIS e da COFINS (mesmas exclusões contidas na MP 2158-35, de 2001)
MP 2158-35, de 28/06/2001	Excluiu da tributação do PIS e da COFINS os atos cooperativos

Desta forma é de se observar que apenas os atos cooperativos, nos termos definidos no voto, estavam excluídos da tributação do PIS no período objeto do lançamento.

Quanto ao alegado “adequado” tratamento tributário destinado às cooperativas, de acordo com José Antonio Minatel in “Tributação das Sociedades Cooperativas a partir de 01.01.98”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 36, Editora Dialética, São Paulo, as cooperativas têm um tratamento especial consignado no art. 174, §2º da CF/88, entretanto não são entidades beneficentes de assistência social que gozam de imunidade relativa às contribuições para a seguridade social, nos termos do art. 195, §7º da CF.

Resalta ainda o autor que o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”, determinado no art. 146, inciso III, alínea “c” da CF/88 existe no campo de incidência do IRPJ que contempla regra de isenção para o resultado positivo nos chamados atos cooperativos.



Processo nº : 10425.001044/00-01
Recurso nº : 126.105
Acórdão nº : 204-02.384

Por outro lado, prossegue o autor, “na seara da seguridade social, é a própria Constituição Federal que fixa diretriz que deve nortear todo o sistema, enaltecendo regra elevada à categoria de princípio, do qual não pode fugir o legislador ordinário: o princípio da universalidade do custeio.

Com efeito, esse é o comando inserto no art. 195 da Carta:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.”

Para não deixar dúvidas sobre a amplitude desse princípio, cuidou o legislador constituinte de lá explicitar as únicas categorias exoneradas desse encargo, escrevendo regra de imunidade vinculada ao citado art. 195”, qual seja, apenas estão imunes das contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei.

Depreende-se daí que a Carta Magna determina expressamente que toda a sociedade deverá financiar a seguridade social exatamente pela vinculação que há entre arrecadação destas contribuições e a finalidade específica de financiar a seguridade social, benefício este de toda a sociedade, não podendo, pois, concluir-se que o estímulo ao cooperativismo impede a instituição de contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, por se tratar de bem constitucional relevante.

Diante do exposto dou provimento parcial ao recurso interposto para excluir dos valores lançados aqueles advindos de atos cooperados, conforme tabelas de fls. 254 a 257, nos termos do voto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 26 de abril de 2007.


NAYRA BASTOS MANATTA