



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 03 / 03 / 2005
[Assinatura]
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.016688/2001-37
Recurso nº : 121.997
Acórdão nº : 202-15.678

Recorrente : COOPERATIVA DOS MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS DE PER-
NAMBUCO – COOPANEST
Recorrida : DRJ em Recife - PE

PIS. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.

Consideram-se atos não cooperativos os 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 comercial, a cooperativa e seus associados, para consecução dos seus objetivos.

ISENÇÃO.

O adequado tratamento tributário ao ato cooperativo previsto na Constituição Federal não implica imunidade ou isenção, não prevista em lei, relativas às contribuições para a seguridade social, já que esta haverá de ser financiada por toda a sociedade, estando imunes apenas as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei, dentre as quais não se encontram as sociedades cooperativas. As cooperativas estão obrigadas ao recolhimento do PIS, além de 1% sobre a folha de salários, à tributação normal quando praticarem atos não-cooperados.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COOPERATIVA DOS MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS DE PERNAMBUCO – COOPANEST.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2004

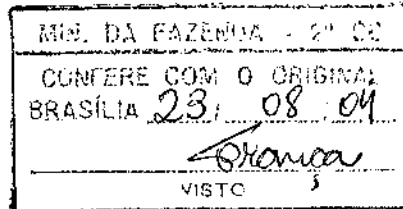
[Assinatura]
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

[Assinatura]
Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente), Raimar da Silva Aguiar, Jorge Freire, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Cláudia de Souza Arzua (Suplente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 23 / 08 / 04
[Assinatura]
VISTO



Processo nº : 10480.016688/2001-37
Recurso nº : 121.997
Acórdão nº : 202-15.678

Recorrente : COOPERATIVA DOS MÉDICOS ANESTESIOLOGISTAS DE PER-
NAMBUCO – COOPANEST

RELATÓRIO

Adoto o relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE que a seguir transcrevo:

“Contra a empresa acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 07 a 11 do presente processo, para exigência do crédito tributário referente ao período de janeiro de 1996 a dezembro de 2000, adiante especificado:

CONTRIBUIÇÃO	FOLHA	VALOR (EM REAL)
PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL	06	529.204,87
JUROS DE MORA		309.181,94
MULTA PROPORCIONAL		396.903,39
TOTAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		1.235.290,20

De acordo com o autuante, o referido Auto é decorrente da falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social, conforme descrito às fls. 08 e 12 a 14.

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 487 a 491, à qual anexou as cópias de fls. 492 a 533, onde requer a improcedência do referido Auto de Infração, por afirmar, em síntese, que:

- é evidente o equívoco da autuação, tendo em vista que a Lei Complementar nº 7/70, com as alterações da Lei Complementar nº 17/73, isentava as sociedades cooperativas do PIS, a exemplo da defendente/autuada;

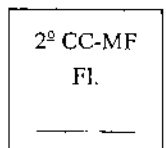
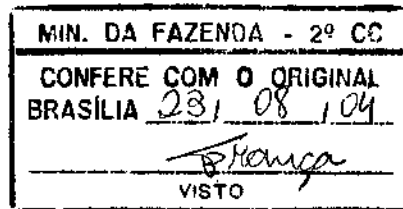
- apenas e tão somente com o advento da Lei Ordinária nº 9715, de 25.11.1998, é que tal isenção foi revogada, entretanto, pelo Ato Declaratório SRF nº 88, de 17.11.99, houve a determinação que o PIS conjuntamente com a COFINS, devidos pelas sociedades cooperativas, incidissem apenas quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de novembro de 1999, à alíquota de 0,65% sobre o faturamento do mês de competência, evocando-se para tanto a MP nº 1858, em sua sétima edição, de 28 de julho de 1999;

- restaria apenas como fato gerador do PIS, os atos cooperativos ou faturamento da defendente/autuada no período de 30 de novembro de 1999 a 31 de dezembro de 2000;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10480.016688/2001-37
Recurso nº : 121.997
Acórdão nº : 202-15.678



- ocorre que o período remanescente do fato gerador do PIS acima apontado também não seria devido, haja vista a não incidência do PIS sobre o ato cooperativo e a inconstitucionalidade da sua exação devidamente reconhecida por sentença exarada nos Autos da Ação Ordinária nº 2001.83.00.16268-5 (docs. nº 02 e 03), da 10ª Vara Federal de Pernambuco, promovida pela cooperativa defendente/ autuada contra a própria Fazenda Nacional;

- como parte da questão objeto da autuação encontra-se em discussão na esfera judicial, necessário se faz que este Processo Administrativo fique sobrestado no aguardo da decisão judicial definitiva a respeito.

Por fim, cita posição jurisprudencial para ser utilizada a analogia.”

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/REC nº 1.789, de 28/06/2002, fls. 543/552, considerando procedente o lançamento, ementando a sua decisão nos seguintes termos:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2000

Ementa: PIS. SOCIEDADES COOPERATIVAS.

Apesar das alterações da legislação da Contribuição para o PIS, além da contribuição de 1% sobre a folha de pagamento mensal, as sociedades cooperativas sempre sofreram incidência do PIS ao auferir receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

DESISTÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas.

Lançamento Procedente”.

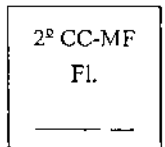
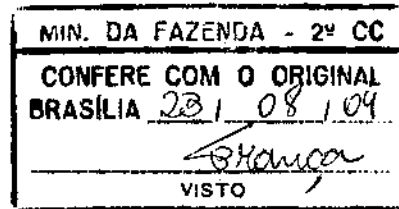
Irresignada com o julgamento proferido a contribuinte interpôs recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, fls. 560/575, versando apenas sobre o período que não está em discussão no Judiciário, qual seja, de 31/11/96 a 30/10/1999, arguindo em sua defesa as mesmas razões apresentadas na inicial.

A recorrente não efetuou arrolamento de bens, tendo em vista a Liminar concedida em sede de Mandado de Segurança que autorizou o seguimento do recurso voluntário, sem o respectivo arrolamento, fls. 576/581.

É o relatório. //



Processo nº : 10480.016688/2001-37
Recurso nº : 121.997
Acórdão nº : 202-15.678



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 atos cooperativos auxiliares, que integram a categoria de atos cooperativos, uma vez que a cooperativa diretamente não presta serviços a terceiros, mas sim representa os seus cooperados nos contratos que assina com terceiros, repassando para eles a parcela dos rendimentos recebidos, ficando apenas com pequena parte para sua própria manutenção. 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 meio 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 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

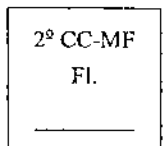
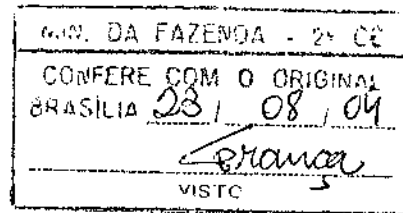
¹Importa-se afirmar que, enquanto não for editada a lei complementar prevista no art. 146, III, c, da Constituição Federal de 1988, as sociedades cooperativas permanecem na situação de qualquer sociedade quanto à imposição de tributos.(Grifou-se)

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

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

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

⁵O *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.



Processo nº : 10480.016688/2001-37
Recurso nº : 121.997
Acórdão nº : 202-15.678

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 definí-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)

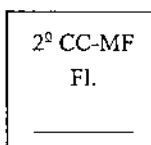
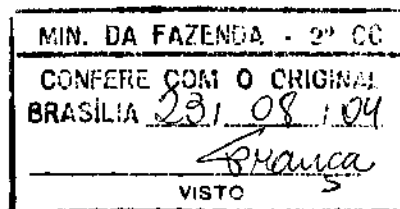
Verifica-se, do exame do dispositivo transcrito no art. 79 e parágrafo único, que um ato, para ser considerado como cooperativo, além de ser praticado na consecução dos objetivos sociais, necessariamente deve ser praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aqueles e pelas as cooperativas 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.

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



Processo nº : 10480.016688/2001-37
Recurso nº : 121.997
Acórdão nº : 202-15.678



Siqueira⁷ conceitua o ato não-cooperativo, com sendo:

“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.

(...)

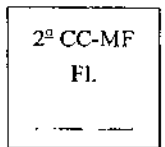
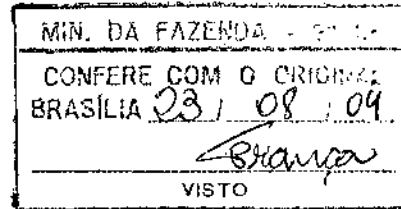
Art. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento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

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:

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.



Processo nº : 10480.016688/2001-37
Recurso nº : 121.997
Acórdão nº : 202-15.678



“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.

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);

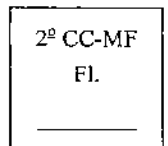
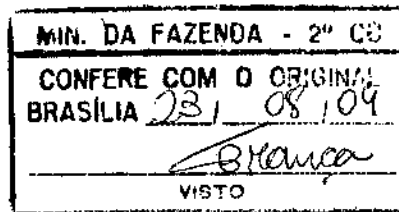
II – Fornecimento, a não associados, de bens ou serviços, assim entendidos estes bens e serviços como sendo os mesmos que a cooperativa, em obediência

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n^o : 10480.016688/2001-37
Recurso n^o : 121.997
Acórdão n^o : 202-15.678



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, especificamente de anesthesiologistas, como as definidas no art. 24 do Decreto n^o 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 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, às fls. 42/60, a entidade tem por objetivo “a congregação dos médicos anesthesiologistas do Estado, visando sua proteção e seu desenvolvimento profissional e econômico-social.”, buscando, assim, melhorias nas condições de trabalho de seus cooperados.

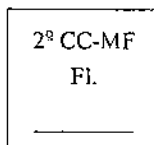
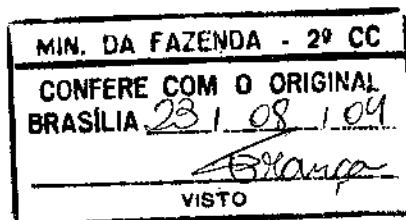
No caso específico das sociedades cooperativas de médicos, tendo em vista os atos não-cooperativos legalmente permitidos, especificados nos arts. 85, 86 e 88 da Lei n^o 5.764, de 1971, e explicitados no trecho transcrito, o referido parecer normativo dispôs:

“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

//



Processo nº : 10480.016688/2001-37
Recurso nº : 121.997
Acórdão nº : 202-15.678

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.

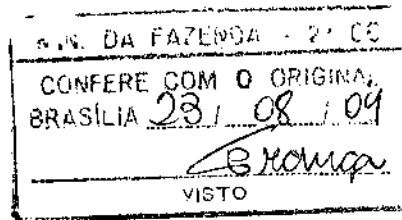
Estas atividades, francamente irregulares para esse tipo societário, estão iniludivelmente contidas em contexto de modelo comercial, uma vez que seu perfil operacional, neste particular, envolve (1) atividade econômica, (2) fins lucrativos, (3) habitualidade, (4) organização voltada à circulação de bens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

M



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10480.016688/2001-37
Recurso nº : 121.997
Acórdão nº : 202-15.678

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 celebrar convênios com terceiros não associados 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:

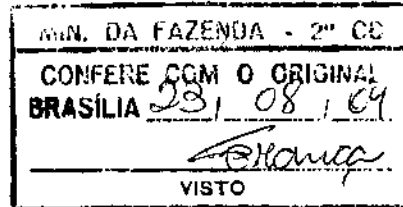
“COFINS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. A prestação de serviços por terceiros, não cooperados, não se enquadra no conceito de atos cooperados, nem de atos auxiliares, sendo, portanto, tributáveis.” (Acórdão nº 203.05.919, Sessão de 15/09/1999).

“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 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). //



Processo nº : 10480.016688/2001-37
Recurso nº : 121.997
Acórdão nº : 202-15.678



“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.

No tocante às contribuições para o PIS/PASEP instituídas pela Lei Complementar nºs 7 e 8 de 1970 eram devidas pelas sociedades cooperativas à alíquota de 1% calculadas sobre a folha de salários do mês, tivessem ou não operações de atos não-cooperativos. Caso a cooperativa tivesse “faturamento” de atos não-cooperativos, além da contribuição calculada sobre a folha de salários, pagava a contribuição sobre o “faturamento” de atos não-cooperativos em alíquota normal. Posteriormente, o § 1º do art. 2º da Lei nº 9.715/98 veio a explicitar, de forma literal, que as sociedades cooperativas, além da contribuição para o PIS/PASEP de 1% sobre a folha de pagamento mensal, pagariam também a contribuição calculada com base no faturamento no mês, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

Verifica-se daí que as cooperativas nunca estiveram isentas da contribuição para o PIS, apenas sobre os atos cooperativos é que deve incidir a contribuição sobre a folha de salários, sobre os atos não-cooperativos a tributação é e sempre foi normal.

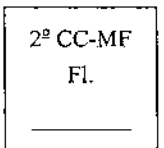
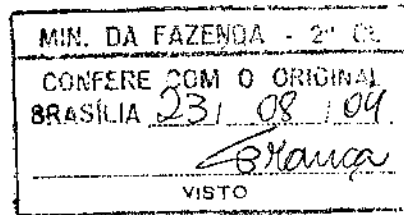
De acordo com José Antonio Minatel *in* “Tributação das Sociedades Cooperativas a partir de 01.01.98”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 36, Editora Dialética, São Paulo, as cooperativas têm um tratamento especial consignado no art. 174, § 2º, da CF/88, entretanto não são entidades beneficentes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

Ressalta ainda o autor que o “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”, determinado no art. 146, inciso III, alínea



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10480.016688/2001-37
Recurso nº : 121.997
Acórdão nº : 202-15.678



“c”, da CF/88 existe no campo de incidência do IRPJ que contempla regra de isenção para o resultado positivo nos chamados atos cooperativos.

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.

Assim sendo, as sociedades cooperativas deveriam contribuir para o PIS, de acordo com a Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, a 1% sobre a folha de salários (sobre atos cooperados) e mais a 0,75% sobre o faturamento concernente à venda de bens a não associados ou à base de 5% sobre o Imposto de Renda devido, concernente à venda de serviços a não associados.

Com a edição da MP nº 1.212/95, vigendo a partir de 29/02/1996, passaram a pagar o PIS, além do 1% sobre a folha de salário, a 0,65% sobre o faturamento, no caso de prática de atos não-cooperados, conforme dispõe art. 2º, parágrafo único, da MP nº 1.212/95.

Assim sendo, diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2004

NAYRA BASTOS MANATTA