

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.	239
C	D. 15 / 03 / 19 99	
C	<i>stolutius</i>	
	Rubrica	



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10835-003889/96-89  
**Acórdão** : 202-10.435

**Sessão** : 19 de agosto de 1998  
**Recurso** : 104.225  
**Recorrente** : UNIMED DE PRES. PRUDENTE COOP. DE TRABALHO MÉDICO  
**Recorrida** : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**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 5º do Decreto nº 92.698/86 e artigo 111 da Lei nº 5.764/71). No caso, a tributação incide sobre o faturamento mensal por ser impossível a determinação da parcela sujeita à incidência tributária. **REDUÇÃO DA PENALIDADE** – Por aplicação do princípio da retroatividade benigna disposta no artigo 106, II, “c”, do CTN (art. 44, I da Lei nº 9.430/96 e Ato Declaratório CST nº 1, de 07/01/97), a multa de ofício deve ser reduzida a 75%. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: UNIMED DE PRES. PRUDENTE COOP. DE TRABALHO MÉDICO .

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 1998

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

  
Maria Teresa Martínez López  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho e Ricardo Leite Rodrigues.

opr/ gb



**Processo** : 10835-003889/96-89  
**Acórdão** : 202-10.435

**Recurso** : 104.225  
**Recorrente** : UNIMED DE PRES. PRUDENTE COOP. DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

Contra a recorrente foi lavrado auto de infração relativo à Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, no período de janeiro de 1991 a março de 1992, com fundamento no Decreto-Lei nº 1.940/82 e artigo 28 da Lei nº 7.738/89, decorrente de fiscalização do IRPJ, referente aos período-base de 1991 e anos calendário de 1992 a 1995. Segundo Termo de Verificação Fiscal, foi constatado que a contribuinte optou pela tributação pelo lucro real no período especificado, tendo usufruído de benefícios fiscais dirigidos a determinados tipos de sociedades, quais sejam, a exclusão na apuração do lucro real da parcela do resultado de atividade cooperativistas, além do não recolhimento das contribuições devidas ao PIS, COFINS, FINSOCIAL, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO E IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.

Ainda, segundo inserido no Termo de Verificação Fiscal as verificações ficaram restritas à exatidão da apuração do lucro real, partindo-se do lucro líquido declarado, e à legitimidade do enquadramento como sociedade cooperativa. A fiscalização, apresenta, inicialmente, uma análise das receitas, custos e resultados dos atos cooperativos e não cooperativos, relatando que a contribuinte não efetuou a apropriação das receitas na proporção dos custos diretos, deslocando receitas tributáveis, de ato cooperativo auxiliar, para não tributáveis, de ato cooperativo principal. Alegou que, além de não possuir base legal para segregação das receitas, uma vez que estas ingressam na cooperativa a um único título, efetuou a compensação de resultado negativo de ato cooperativo principal (isento), com resultado positivo de ato cooperativo auxiliar e ato não cooperado (tributado).

Alega, ainda, que a cooperativa não poderia ter distribuído nenhum valor aos cooperados a título de sobras, pois as mesmas, oriundas de operações tributadas, passariam necessariamente a integrar a conta do “Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social”, nos termos dos artigos 87 e 88, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71.

Efetua, em seguida, uma análise das atividades das sociedades cooperativas, e do mencionado texto legal, que regulou a Política Nacional de Cooperativismo, em especial, dos seus artigos 85 a 88, que definem e delimitam as operações com não associados que as cooperativas podem efetuar, assim como a forma de tributação dos resultados destas operações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835-003889/96-89  
Acórdão : 202-10.435

Dessa análise conclui que se a cooperativa efetuar operações sociais não previstas naqueles artigos, perderá a natureza jurídica de cooperativa, passando a ser tributada como sociedade comercial ou civil com fins lucrativos, entendimento este que, segundo procurou demonstrar, encontra amparo no PN CST nº 38/80 e na jurisprudência administrativa.

Por fim, analisando os procedimentos operacionais da impugnante, a fiscalização aduz que a cooperativa, que deveria ter como finalidade específica a colocação no mercado de trabalho dos serviços profissionais dos médicos associados, praticou, de forma habitual, atos estranhos a esta finalidade, contratando com terceiros a prestação de outros serviços, como os hospitalares e de laboratório, que não se enquadram dentre os atos cooperativos autorizados na lei de regência, ficando assim os seus resultados sujeitos às normas gerais de tributação aplicáveis às sociedades civis e comerciais.

Em decorrência da descaracterização da entidade como sociedade cooperativa, conforme relatado anteriormente, a fiscalização exige através do Auto de Infração as contribuições no período de janeiro de 1991 a março de 1992, tendo sido capitulados o artigo 1º, parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 1.940/82, artigos 16, 80 e 83 do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86 e artigo 28 da Lei nº 7.738/89.

Na impugnação apresentada (fls. 157/62) a impugnante contesta as exigências formalizadas, alegando, inicialmente, que a exigência não procede por que a contribuição foi considerada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, em Recurso Extraordinário nº 150.764-1, com relação aos fatos geradores ocorridos no período de 15.12.88 até 31.03.92. Em defesa de sua tese transcreveu parte do voto do então Ministro Sidney Sanches, no referido processo.

Afirma que o lançamento afronta o disposto no ADN nº 17/90, que se aplica às sociedades cooperativas por serem instituições que desenvolvem suas atividades sem fins lucrativos, segundo a Lei nº 5.764/71.

Transcreve os artigos 5º, 17 e 32, inciso IX, do Decreto nº 92.698/86, que regulamentou o FINSOCIAL, para concluir que não existe amparo legal para a cobrança da contribuição.

Ressalta que “analisados sistematicamente os dispositivos dos artigos 1º e 2º do artigo 1º do Decreto nº 1.940 e os transcritos, é lícito concluir que o artigo 5º do Decreto 92.698/86 explicita a não incidência do Decreto Lei nº 1940/82 sobre as sociedades cooperativas” (sic).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835-003889/96-89  
Acórdão : 202-10.435

Após afirmar que vem com regularidade contribuindo dentro da base de cálculo que a lei determina, em face da obrigação tributária em foco, tece arrazoado tentando demonstrar que os atos auxiliares, decorrentes dos “negócios-meio” da cooperativa, compreendidos nas contratações realizadas em nome dos associados, também são considerados atos cooperativos, não caracterizando operações com terceiros.

Finalmente alega que a “única hipótese de operações com terceiros não cooperados, é no caso da sociedade cooperativa utilizar, eventualmente, a atividade de profissionais da mesma categoria cooperada, mas que sejam alheios ao quadro social desta, situação que a impugnante não exerce, já que suas operações residem, exclusivamente, nos atos de seus médicos cooperados, além dos atos auxiliares destes, integrando todos o gênero “ato cooperativo”, sendo as próprias definições da Lei nº 5.764/71, não estando, portanto, no rol dos citados artigos 85, 86 e 88 desta mesma Lei – únicas hipóteses de incidência do referido tributo, no que concerne às sociedades cooperativas” (sic). Concluído, solicita que o lançamento seja julgado improcedente, exonerado a impugnante do débito nele mencionado.

A autoridade singular, manifestou-se pela procedência do lançamento, cuja ementa a seguir reproduzo:

*“ASSUNTO – Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL.*

*Sociedades Cooperativas – A sociedade que pratica, em caráter habitual, atos não cooperativos, descaracteriza-se como tal, sujeitando-se todos os seus resultados às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades civis e comerciais.*

*Inconstitucionalidade – STF declarou inconstitucionais apenas as majorações de alíquotas das empresas mercantis, não se manifestando a respeito das prestadoras de serviços. Sobre estas remanesce a exigência da contribuição à alíquota de 0,5%, incidente sobre o faturamento, conforme artigo 28 da Lei nº 7.738/89.”*

Em suas razões recursais, alega a recorrente, em síntese que:

- ilegalidade da referida cobrança, tendo em vista, decisão do Supremo Tribunal Federal;
- trata-se de uma cooperativa singular, formada por pessoas físicas que integram a categoria profissional dos médicos, e que se congregam, com bens e serviços “para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem fins lucrativos;
- atos-meios ou auxiliares, são aqueles que compreendem as contratações realizadas em nome de seus associados, visando cumprir tão-somente os objetivos da sociedade; e atos-fins ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835-003889/96-89  
Acórdão : 202-10.435

principais, que compreendem, no caso das cooperativas de trabalho médico, a prestação direta dos serviços médicos dos usuários;

- equivocou-se o Fisco, ao exigir, além do percentual sobre as operações com terceiros, também um percentual sobre os resultados dos atos auxiliares. Desconsiderando que estes atos (auxiliares) oriundos dos atos-meios realizados pela cooperativa, que compreendem as contratações realizadas em nome dos associados com o fim de concretizar o objetivo social do empreendimento são considerados atos cooperativos, diferentes daqueles praticados com terceiros e sob o qual incide tributação;
- os médicos, ao se associarem à cooperativa, colocam precipuamente a sua atividade profissional à disposição da sociedade, a fim de que a cooperativa integre essa sua atividade com as dos demais cooperados, oferecendo essa prestação de serviço coletiva aos usuários, por intermédio de contratações com pessoas físicas (planos particulares) e com pessoas jurídicas (planos coletivos), operando sem fins lucrativos, pois não auferem receita própria, sendo toda a arrecadação de seu objeto social efetuada em nome dos associados; por isso, devido a ausência de fins lucrativos, a sociedade cooperativa distingue-se das sociedades civis e comerciais;
- por conseguinte, os resultados econômicos da cooperativa pertencem aos cooperados, vez que apenas repassa o numerário, não capitalizando os valores e não produzindo lucros. Assim, embora movimentem receita, as cooperativas não fruem renda, que é finalidade típica das sociedades mercantis,
- a Delegacia reincide em novo equívoco ao desconsiderar a argumentação apresentada pela autuada em sua impugnação, ao entender que a decisão do Supremo Tribunal Federal restringiu-se apenas às empresas mercantis, deixando sem abrigo as prestadoras de serviços, confundindo a pessoa do cooperado, prestador efetivo dos serviços, com a figura da sociedade cooperativista, que apenas viabiliza estes serviços dos médicos associados, imputando assim, à cooperativa uma contribuição remanescente da ordem de 0,5% (meio por cento) incidente sobre o faturamento. Entretanto, tal alegação é incongruente, tendo em vista que o empreendimento cooperativista não auferem lucro (art. 3º, Lei nº 5.764/71), conforme exaustivamente demonstrado na impugnação;
- assim, como a cooperativa de trabalho não gera lucro, ao contrário do que decidiu a DRF-Ribeirão Preto, os associados (cooperados) recebem pela sua participação na sociedade, o que a lei denomina de “sobras líquidas”, que tanto podem ser positivas ou negativas. Mensalmente, essas sobras são repassadas aos cooperados, sob a forma de produção, que constitui uma estimativa dos resultados finais do empreendimento. Existe, pois, uma relação



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10835-003889/96-89**  
**Acórdão : 202-10.435**

direta dos profissionais cooperados com as pessoas contratantes de seus serviços, pois, sabe-se que, sob esse aspecto, cooperativa e quadro de cooperados se confundem;

- toda a arrecadação da cooperativa pertence aos associados e, a estes essa receita é proporcionalmente rateada (deduzidas apenas as despesas administrativas), sendo esse rateio realizado, primeiro estimadamente, com produção mensal, para, afinal se realizar definitivamente depois da assembléia geral ordinária de cada exercício, como sobras líquidas;
- a pretensão da Receita não tem fundamento jurídico, eis que, realizando apenas os denominados atos cooperativos, compreendidos conforme a exposição acima, não ocorre a relação jurídico-tributária que ensejaria o nascimento da obrigação de recolher Imposto de Renda em função dos resultados econômicos desses atos. Só incide a relação tributária em questão, nas sociedades cooperativas, em face de resultados positivos decorrentes de atos não cooperativos;
- a decisão da DRF fere tanto o artigo 111 da Lei Federal nº 5.764/71 como o artigo 5º do Decreto nº 92.698, de 21.05.86, eis que, dispondo que “as sociedades cooperativas estão isentas da contribuição para o FINSOCIAL quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades”, compõe também uma norma de não incidência, prescrevendo que a relação tributária em questão só existirá quando as cooperativas praticar atos que não lhe são próprios, o que evidentemente não se registra com a Unimed; e
- por conseguinte, flagrante é a ilegalidade da pretensão articulada neste procedimento, razão pela qual pede a este Colegiado o reexame do feito, dando provimento ao recurso, reconhecendo a r.decisão que não existe a obrigação tributária questionada, exonerando, por isso, a recorrente do pagamento da quantia objeto do lançamento.

É o relatório.



Processo : 10835-003889/96-89  
Acórdão : 202-10.435

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento por estar devidamente instruído e regularizado.

A matéria sob análise não é nova, já tendo sido objeto de muitos pronunciamentos no Primeiro Conselho de Contribuintes, no que se refere à tributação do Imposto de Renda, todos no sentido de que a prática de atos não cooperativos diversos dos legalmente permitidos são incompatíveis com o regime cooperativo, devendo ser, conseqüentemente, oferecidos à respectiva tributação.

No caso em tela, como relatado, trata-se de auto de infração relativo à Contribuição para o Financiamento Social – FINSOCIAL, no período de março a agosto de 1996.

A Constituição Federal, ao disciplinar a ordem econômica e financeira estatuiu, em seu art. 174, que: “ como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da Lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”, e no seu parágrafo 2º: “A Lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.”

De fato, há que se reconhecer a importância que ao longo dos anos foi conferida às cooperativas, como uma forma especial de organização econômica regida, com direitos preestabelecidos, conferindo-lhe um tratamento tributário diferenciado, conforme se verifica pelas leis específicas.

No entanto, *a priori*, necessário se faz verificar se a cooperativa atende ao que dispõe a Lei nº 5.764, de 16/12/71, a qual definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativistas, entre outras providências, lei esta recepcionada pela Constituição Federal vigente.

Ao analisar a Lei nº 5.764/71, verifica-se que conforme dispõe em seu artigo 3º, nas sociedades cooperativas, as partes “se obrigam a contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro”, depreendendo-se claramente como principal característica da sociedade cooperativista, a **inexistência de um interesse social próprio, distinto dos seus membros**. Dessa forma, a sociedade cooperativa, não se confunde com a sociedade comum, exatamente por faltar-lhe a finalidade especulativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835-003889/96-89  
Acórdão : 202-10.435

Já o artigo 4º da citada Lei nº 5.764/71 dispõe textualmente que: “ as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica civil, ..., constituídas para prestar serviços aos associados.” Portanto, são as constituídas “*intuiu personae*”, diferentemente das sociedades de capital, constituídas “*intuitu pecuniare*”. Significa, portanto, que os valores humanos devem ser mais importantes que os valores pecuniários. Nesse raciocínio, os resultados são distribuídos não em proporção do capital, mas às operações praticadas pelo associado com a cooperativa. Não há a possibilidade de transferência das quotas-partes do capital a terceiros como se ações fossem.

Nesse conjunto de idéias, tem-se que o ato cooperativo é decorrente de todo esse especial regime jurídico das sociedades cooperativas, e, nesse sentido, o artigo 79, da Lei nº 5.764/71 diz que: “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”. E, ainda, em seu parágrafo único que “ o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”.

Portanto, verifica-se que o ato cooperativo (aspecto material) é distinto, totalmente, do ato de comércio. Os atos cooperativos, vê-se que são atos especialíssimos, tanto quanto o é o tipo societário, e na verdade, complementam o intuito de associação dos cooperados. Pode-se até dizer que sem o ato cooperativo, tal como definido pela lei, não haveria a cooperativa, tal como definida pela lei.

Claro está que, pela definição legal, os atos cooperativos são os atos internos, entre cada cooperado e a cooperativa. Neste caso, o cooperado não é pago por um preço existente na sua atividade com a cooperativa, porque preço é a contraprestação contratual mercantil . Sendo assim, o cooperado será reembolsado no futuro, através do retorno das sobras líquidas, retorno a ele devido porque ele entregou seus serviços sem preço aos cooperados. Assim, embora o parágrafo do artigo 80, da citada lei, admita que as despesas gerais sejam divididas em partes iguais entre os associados, impõe o rateio proporcional das sobras negativas apenas entre os associados que tenham se utilizado dos serviços da cooperativa, o que equivale a confirmar a regra de que os resultados são transferidos aos cooperados na proporção de seus serviços realizados. E, caso ocorram prejuízos, não sendo cobertos por fundo de reserva, também serão suportados pelos cooperados “mediante rateio, entre os associados, na razão direta dos serviços usufruídos...” (artigo 89).

Dispõe o artigo 86 da Lei nº 5.764/71 que “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. À vista da definição de cooperativa, como prestadora de serviços aos cooperados, serviços estes consistentes essencialmente em vender os produtos ou mercadorias dos mesmos quando for o caso de cooperativas de venda, ou de serviços, nas outras,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10835-003889/96-89  
Acórdão : 202-10.435

importa em concluir que quando a entidade realiza atos mercantis com não associados não está prestando serviço típico de cooperativa, e seus atos com estes, terceiros jamais serão atos cooperativos, mas simplesmente atos comuns de comércio. Por isso, tais atos precisam estar autorizados em lei, como estão os referidos no artigo 85 (cooperativas agropecuárias e de pesca).

Já, a Resolução CNC nº 01, de 04 de setembro de 1972, ao dispor sobre as operações das Cooperativas com não associados, estabelece que:

*"I. A Cooperativa interessada na execução das operações previstas nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5764, de 16/12/71, deverá optar entre realizá-las em bases que não superam 30% (trinta por cento) ou 100% (cem por cento) do maior montante das transações, nos últimos exercícios;*

*II. Na primeira hipótese, a opção deverá ser comunicada a Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Cooperativismo, juntando-se, na oportunidade, a seguinte documentação: ... c-) cópia da comunicação expedida a Delegacia da Receita Federal, assinalando a decisão de operar com terceiros, nos termos da Lei n.º 5764/91 e desta Resolução.*

*III. Na Segunda hipótese, a Cooperativa, para por em prática a opção..."*

Por outro lado, é a própria Lei nº 5.764/71, que instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, que estabelece em seu artigo 111, que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 dessa Lei.

E, relevante é, a regra estabelecida pelo artigo 87, no sentido de que os resultados obtidos nos atos dos quais os cooperados não participam, ou seja, naqueles atos mercantis com não associados, geradores de receitas, devem ser levados para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, e não para os resultados gerais da cooperativa. É que se fossem para os resultados gerais, acarretariam retornos das sobras líquidas. É certo que, os valores creditados ao discriminado fundo não vão para a disponibilidade dos cooperados, não apenas por não gerarem sobras, mas porque o artigo 28 da citada Lei assim o estabelece, ou seja:

*Art. 28 as cooperativas são obrigadas a constituir:*

*(...)*

*II- Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, destinado a prestação de assistência aos associados, seus familiares e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa, constituído de 5% (cinco por cento), pelo menos, das sobras apuradas no exercício."*



Processo : 10835-003889/96-89  
Acórdão : 202-10.435

Assim, verifica-se que os atos cooperativos geram resultados que vão retornar aos cooperados através das sobras líquidas, porque através deles, e por meio da cooperativa, foram vendidos os serviços dos cooperados. São os cooperados que obtiveram o direito aos resultados assim gerados em proveito comum através da cooperativa.

No entanto, quando não há ato cooperado, e sim atos mercantis com terceiros geradores de receitas, os resultados pertencem à cooperativa, e não aos cooperados, tendo as destinações sociais que o artigo 28 prescreve.

Embora o assunto diga respeito mais especificamente ao Imposto de Renda, é bom lembrar que com muita propriedade o Parecer Normativo CST nº 38/80 estabelece, quanto as cooperativas de médicos, o seguinte:

*“ Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com 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 não-cooperativos, excepcionalmente facultados pela Lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.”*

Pelos contratos anexos aos autos (fls. 34/103) a recorrente contrata com o usuário a cobertura de despesas relativas a serviços médicos, exames complementares de diagnose e terapia, internações hospitalares para tratamento clínico/cirúrgico , cobrindo neste caso, os honorários profissionais, diárias e taxas hospitalares, enfermagem, mediação etc. Com exceção dos pagamentos dos honorários dos médicos associados à cooperativa, as demais coberturas previstas nos contratos não se encontram entre os atos não cooperativos, previstos na Lei nº 5.764/71. Ainda, conforme exposto anteriormente, da análise ao artigo 3º da Lei nº 5.764/71, a sociedade cooperativa, não se confunde com a sociedade comum, exatamente por faltar-lhe a finalidade especulativa. No caso em tela, a prestação, por terceiros não cooperados, de atendimento hospitalar, serviços laboratoriais e outros, não podem ser considerados como atos auxiliares dos cooperados, por suas nítidas características mercantis, colocando-os mais próximos da modalidade de seguro-saúde.

Feitas as considerações preliminares, necessárias para a presente análise, há que se reconhecer que a recorrente deveria ater-se simplesmente à colocação no mercado de trabalho dos serviços profissionais dos médicos associados, ao invés de estender-se a outros, estranhos a esta finalidade, como os hospitalares e de laboratório, ficando, portanto, os mesmos atos sujeitos à tributação segundo as normas gerais aplicáveis às sociedades civis e comerciais.



**Processo : 10835-003889/96-89**  
**Acórdão : 202-10.435**

No que pertine às contribuições exigidas para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, em especial as isenções, o artigo 5º do Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986, assim se manifestou em relação às cooperativas:

*“As sociedades 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 (Lei nº 5.764/71, art.111).”*

Claro está que a condição para se beneficiar da isenção legal, é a observância da Lei nº 5.764/71, o que no caso em concreto, não o faz conforme já explicitado ao longo deste estudo.

A recorrente alega que a Delegacia reincide em novo equívoco ao desconsiderar a argumentação apresentada, ao entender que a decisão do Supremo Tribunal Federal restringe-se apenas às empresas mercantis, deixando sem abrigo as prestadoras de serviços, confundindo a pessoa do cooperado, prestador efetivo dos serviços, com a figura da sociedade cooperativista, que apenas viabiliza estes serviços dos médicos associados, imputando assim, à cooperativa uma contribuição remanescente da ordem de 0,5% (meio por cento) incidente sobre o faturamento. Na verdade equivocou-se sim a respeitável Delegacia de Julgamento ao considerar a alíquota de 0,5% ao invés de 2%, conforme jurisprudência posteriormente confirmada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal.

Ao ser julgado o Recurso Extraordinário n.º 150.755-1, como constou da própria ementa do acórdão, sua apreciação restringiu-se à questão da constitucionalidade do art. 28 da Lei n.º 7.738/89, do seguinte teor:

*“Art. 28 Observado o disposto no artigo 195, parágrafo 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre a receita bruta.”*

Na ocasião, entendeu o Plenário do STF, com base no voto vencedor do Ministro Sepúlveda Pertence, que o dispositivo em questão teria validamente instituído para “as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços”, contribuição social sobre o faturamento com amparo no art. 195, I, da Constituição Federal.

Já no julgamento do RE n.º 150.764-1, em que foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal a legitimidade da exigência do FINSOCIAL com relação às demais pessoas jurídicas, decidiu o Tribunal que o art. 56 do ADCT teria recepcionado provisoriamente a “contribuição” para o FINSOCIAL “até que a lei disponha sobre o art. 195, I”, o que só teria



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10835-003889/96-89  
**Acórdão** : 202-10.435

ocorrido com o advento da Lei Complementar n.º 70/91, que instituiu a COFINS. Em consequência, julgou inconstitucionais as majorações de alíquotas ocorridas até então.

Em virtude desta decisão, diversos Tribunais Regionais Federais, e inclusive uma das Turmas do Supremo Tribunal Federal, passaram a entender que também o FINSOCIAL devido pelas empresas prestadoras de serviços seria devido somente à alíquota de 0,5%. E, nesse contexto é que a respeitável Delegacia entendeu ser devida também para estas a alíquota de 0,5%, a qual me curvo ante a situação exposta na época. Somente tempos após, foi levado ao Plenário do Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário n.º 187.436-8, quando em acórdão foram julgadas constitucionais as majorações da alíquota da Contribuição ao FINSOCIAL, instituída pela Lei n.º 7.738/89, em seu art. 28.

No entanto, quando da época do julgamento do presente feito, em 20 de junho de 1997, não havia ainda uma definição clara e cristalina da situação aplicável às prestadoras de serviço, tanto isto é verdade que até o julgamento do RE n.º 187.436-8, (ementa do acórdão reproduzido no DJU, Seção I, de 31.10.97, p. 55565) pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, ainda uma das Turmas era contrária ao assunto posteriormente solucionado.

Nesse sentido, pelas considerações retro expostas, reconheço e mantenho como devida a exigência do FINSOCIAL à alíquota de 0,5%, tal como estabelecida pela respeitável Delegacia de Julgamento.

No que respeita à aplicação da multa de ofício, com a edição da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em seu artigo 44, inciso I, e a expedição do Ato Declaratório (Normativo) n.º 1, de 07 de janeiro de 1997, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação, a multa de 100% deverá ser reduzida para 75%, por aplicação do disposto no artigo 106, inciso II, letra "c" do CTN.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 1998

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ