



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicação no Diário Oficial da União  
de 22 / 03 / 2004  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Processo : 10840.000343/2001-25  
Acórdão : 203-08.702  
Recurso : 119.590

Recorrente : UNIMED DE RIBEIRÃO PRETO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto – SP

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO.** As hipóteses de nulidade são as previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que trata dos atos praticados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.  
**NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADES. ILEGALIDADES. TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO.**

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais – tais como os que estabeleceram a Taxa SELIC - se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese negar-lhe execução.

**DECADÊNCIA.** O prazo para a exigência de contribuições para a seguridade social é de 10 anos. **Preliminares rejeitadas.**

**COFINS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS.** A prestação de serviços por terceiros não associados, especialmente hospitais e laboratórios, não se enquadram no conceito de atos cooperados, nem de atos auxiliares, sendo, portanto, tributáveis. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas para a consecução de objetivos sociais. A Lei Complementar nº 70/91 estabeleceu que as sociedades cooperativas são isentas quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades. A partir das disposições contidas nas Leis nºs 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.715, de 26 de novembro de 1998, e 9.718, de 27 de novembro de 1998, e na Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, a Contribuição é exigida sobre o faturamento das Sociedades Cooperativas, correspondendo este à receita bruta, a totalidade das receitas auferidas pela sociedade cooperativa, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**UNIMED DE RIBEIRÃO PRETO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.**



**Processo** : 10840.000343/2001-25  
**Acórdão** : 203-08.702  
**Recurso** : 119.590

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração, de inconstitucionalidade e de ilegalidade; II) pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de decadência.** Vencidos os Conselheiros Antônio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martinez López e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva; **e III) no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Fez sustentação oral, pela recorrente, a Dra. Maristela Ferreira de S.M. Sabbg.

Sala das Sessões, em 26 de fevereiro de 2003

  
Otacílio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

  
Valmar Fonseca de Menezes  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Luciana Pato Peçanha Martins.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.

Iao/cf/ja



Processo : 10840.000343/2001-25  
Acórdão : 203-08.702  
Recurso : 119.590

Recorrente : UNIMED DE RIBEIRÃO PRETO COOPERATIVA DE TRABALHO  
MÉDICO

## RELATÓRIO

Trata o presente processo do Auto de Infração de fl. 06, lavrado para exigir da interessada acima identificada a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS dos períodos e valores no mesmo elencados.

Devidamente cientificada da autuação, a interessada tempestivamente impugnou o feito fiscal por meio do arrazoadado de fls. 119 e seguintes, na qual sustenta as alegações resumidas pela Delegacia de origem, nos termos que a seguir adoto e transcrevo:

*"Teceu considerações sobre o ato cooperativo e as conseqüências da realização de atos não-cooperativos, analisando especificamente a situação das cooperativas de trabalho médico. Citou vasta jurisprudência administrativa.*

*Passou a descrever o procedimento de fiscalização (fl. 25). Verificou-se, inicialmente, que a interessada possuía duas filiais (farmácias), que comercializavam medicamentos. Descreveu a justificação da empresa para a necessidade do fornecimento do serviço.*

*Na continuidade dos trabalhos, a interessada foi intimada a esclarecer a natureza dos serviços e a apresentar documentos.*

*Em relação à finalidade de 'colocação no mercado de trabalho dos serviços profissionais dos médicos associados', concluiu a fiscalização que a entidade '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.'*

*Segundo a fiscalização, 'a empresa praticou com habitualidade atos não cooperativos quando colocou à disposição dos usuários a prestação de serviços de assistência médica e hospitalar (planos de saúde), com cobertura de despesas relativas a tratamento clínico e cirúrgico e neste caso cobrem também os honorários profissionais, diárias e taxas hospitalares, enfermagem, medicação, etc., assumindo, assim, riscos civis e comerciais idênticos a de*



Processo : 10840.000343/2001-25  
Acórdão : 203-08.702  
Recurso : 119.590

*outras empresas que negociam contratos de pré-pagamento de assistência médica e hospitalar, credenciando vasta rede de profissionais, clínicas, laboratórios, instituições hospitalares etc.'*

*Esclareceu, ainda, que a empresa não separou as receitas e despesas segundo sua origem, 'foi efetuado o lançamento considerando o resultado positivo global da cooperativa, tendo em vista que a escrituração da sociedade não segrega as receitas e despesas/custos segundo sua origem (...)'.*

*Afirmou que, 'À exceção dos pagamentos de honorários dos médicos associados à cooperativa, as demais coberturas previstas nos contratos não encontram respaldo entre os atos cooperativos previstos na Lei nº 5.764/1971'.*

*Novamente, citou jurisprudência administrativa.*

*A interessada apresentou a impugnação de fls. 119 a 136, acompanhada das procurações de fls. 137 e 138 e demais documentos de fls. 139 a 164.*

*Inicialmente, rememorou a descrição dos fatos contida no termo de verificação.*

*Alegou que, além das disposições da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, também seriam aplicáveis ao caso as da Lei nº 9.656, de 3 de junho de 1998, com as alterações da Medida Provisória nº 1.976, de 28 de agosto de 2000.*

*Assim, seria impossível à cooperativa furtar-se 'ao atendimento dos usuários nas condições contratadas'.*

*Ademais, 'a prática de atos cooperativos, tal como descritos na lei, produzirá valores que não estão na disponibilidade da cooperativa, simplesmente porque não lhe pertencem', pois seriam 'repassados integralmente aos associados, assim como as despesas também o são, em forma de rateio'. Tal raciocínio aplicar-se-ia até mesmo à taxa de administração.*

*Segundo a interessada, somente haveria aquisição de receita própria de pessoa jurídica, na hipótese de prestação eventual de serviço à pessoa não associada.*

*Citando jurisprudência, alegou que a incidência da contribuição para o PIS, no caso das cooperativas, ocorreria sobre a folha de salários. No caso de*



Processo : 10840.000343/2001-25  
Acórdão : 203-08.702  
Recurso : 119.590

*prática de atos não-cooperativos, então, sim, incidiria a contribuição sobre o faturamento de tais operações.*

*Concluiu que 'tanto a Lei nº 9.915/1998, quanto a MP nº 1.858 (atual MP nº 2.037-24/00) e a IN nº 145/99, deixam evidente que o ato cooperativo não deve sofrer a mesma carga tributária do ato não-cooperativo, porquanto possuem origens e naturezas jurídicas diversas, já antes demonstradas e, até, reconhecidas constitucionalmente'.*

*Assim, a disposição da MP nº 2.037-24, de 2000, art. 15, ofenderia o princípio da isonomia, por excluir alguns atos cooperativos da incidência do PIS e outros, não.*

*Haveria, também, ofensa ao princípio da legalidade, por parte do Ato Declaratório SRF nº 88, de 17 de novembro de 1999, por permitir exclusões da base de cálculo da Cofins, não admitidas para o PIS.*

*Também contestou os encargos legais, alegando a impossibilidade de aplicação da taxa do Selic, de caráter remuneratório, segundo a impugnante, como de juros de mora. Ademais, alegou que, tendo sido suspensa a exigibilidade do crédito, não estaria ele vencido, devendo os juros de mora incidir somente a partir do vencimento.*

*Posteriormente, foram juntados os documentos de fls. 177 a 203.*

*Por despacho, requereu a diligência de fl. 207, para que fosse realizada a apuração do resultado positivo com atos não-cooperativos e que fosse observada disposição a respeito da anexação dos processos.*

*A fiscalização justificou, nas fls. 210 a 213 as razões por que não caberia a diligência. Concluiu que, não tendo a interessada segregado receitas e despesas segundo a origem, a tributação deveria incidir sobre o resultado global.*

*Em relação à anexação de processos, alegou que não seriam processos reflexos."*

A autoridade julgadora de primeira instância, pela Decisão de fls. 225 e seguintes, manteve integralmente a exigência, em decisão assim ementada:

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Data do fato gerador: 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 31/10/1995, 31/12/1995, 31/01/1996, 29/02/1996, 31/03/1996, 30/04/1996, 31/05/1996, 30/06/1996, 31/07/1996, 31/08/1996, 30/09/1996,*



Processo : 10840.000343/2001-25  
Acórdão : 203-08.702  
Recurso : 119.590

31/10/1996, 30/11/1996, 31/12/1996, 31/01/1997, 28/02/1997, 31/03/1997, 30/04/1997, 31/05/1997, 30/06/1997, 31/07/1997, 31/08/1997, 30/09/1997, 31/10/1997, 30/11/1997, 31/12/1997, 31/01/1998, 28/02/1998, 31/03/1998, 30/04/1998, 31/05/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998, 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998, 31/01/1999, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000

**Ementa:** COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE TERCEIROS. ATO ESTRANHO AO ESTATUTO SOCIAL. ATOS NÃO-COOPERATIVOS.

*A contratação de serviços de terceiros, para atendimento da clientela de plano de saúde, bem assim o fornecimento de medicação, ainda que a preço de custo, e de outros serviços estranhos ao estatuto social representam prática de ato não-cooperativo.*

**CONTABILIDADE. FALTA DE SEGREGAÇÃO DAS OPERAÇÕES EM ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS. CONSEQUÊNCIAS.**

*A falta de segregação das contas entre atos cooperativos e não-cooperativos autoriza o lançamento da contribuição sobre o faturamento, quando a pessoa jurídica não tenha esclarecido, em resposta à intimação e na impugnação, as origens das receitas.*

**Assunto:** Normas Gerais de Direito Tributário

*Data do fato gerador:* 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 31/10/1995, 31/12/1995, 31/01/1996, 29/02/1996, 31/03/1996, 30/04/1996, 31/05/1996, 30/06/1996, 31/07/1996, 31/08/1996, 30/09/1996, 31/10/1996, 30/11/1996, 31/12/1996, 31/01/1997, 28/02/1997, 31/03/1997, 30/04/1997, 31/05/1997, 30/06/1997, 31/07/1997, 31/08/1997, 30/09/1997, 31/10/1997, 30/11/1997, 31/12/1997, 31/01/1998, 28/02/1998, 31/03/1998, 30/04/1998, 31/05/1998, 30/06/1998, 31/07/1998, 31/08/1998, 30/09/1998, 31/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998, 31/01/1999, 28/02/1999, 31/03/1999, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999, 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000

**Ementa:** JUROS DE MORA. TERMO INICIAL.

*Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a fluência dos juros inicia-se no primeiro dia do mês seguinte ao do seu vencimento legal.*

**JUROS DE MORA. SELIC.**

*Os juros de mora, calculados com base na Selic, são os aplicáveis ao lançamento realizado por meio de auto de infração.*



**Processo** : 10840.000343/2001-25  
**Acórdão** : 203-08.702  
**Recurso** : 119.590

*Lançamento Procedente”.*

Inconformada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário dirigido a este Colegiado (fls. 245 e seguintes), no qual repisa as razões expendidas na impugnação, exceto as concernentes à apresentação de DCTF e Declaração de Imposto de Renda.

À fl. 292, a Delegacia de origem, considerando o arrolamento de bens apresentado, realizado para a admissibilidade do recurso, tal como prevê a legislação processual administrativa, encaminha a peça recursal a este Colegiado.

É o relatório.



Processo : 10840.000343/2001-25  
Acórdão : 203-08.702  
Recurso : 119.590

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
VALMAR FONSECA DE MENEZES

O recurso é tempestivo e, tendo atendido aos demais pressupostos processuais para sua admissibilidade, dele conheço.

Em relação à preliminar de nulidade, referindo-se ao suposto arbitramento realizado pela fiscalização, ao não segregar as receitas da autuada em atos cooperativos e não cooperativos, há que se atentar para o fato de que a contribuinte foi intimada a apresentar as receitas segregadas por atividades, não tendo atendido ao requerido e nem apresentado, na impugnação, quando se defendeu, tal documentação. Ressalte-se também que, na peça recursal, da mesma forma não juntou a defesa provas das suas alegações, ao contrário, afirma que todos os atos são cooperativos. A aplicação do artigo 142 do Código Tributário Nacional pela autoridade fiscal pressupõe o atendimento, por parte do contribuinte, às intimações para prestação de informações a que está obrigado legalmente.

Improcede, pois, a preliminar de nulidade, visto que não ocorreu nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, instrumento legal disciplinador do Processo Administrativo Fiscal.

Acerca da preliminar de decadência, embora não suscitada anteriormente, mas por se tratar de matéria de ordem pública, passo à sua apreciação. Neste aspecto, esta Câmara, em reiterados julgamentos, tem decidido no sentido de que as contribuições sociais têm o prazo de 10 anos para prescrição e decadência, tal como previsto na Lei nº 8.212/91, e que não cabe à autoridade administrativa, por lhe faltar competência, o exame da constitucionalidade desta norma. Não merece acolhida, pois, tal argumentação.

Quanto à alegação de ilegalidades ou inconstitucionalidades, ou de violações a princípios constitucionais pelos dispositivos legais aplicados, e a princípios constitucionais, como o da isonomia, já se constitui em jurisprudência pacífica deste Colegiado que não se insere em sua competência o julgamento da validade ou não de dispositivo legais vigentes, bem como da constitucionalidade ou não dos mesmos. As multas e os juros cobrados no auto de infração foram aplicados em virtude dos dispositivos legais discriminados no próprio auto de infração, razão por que não cabe a este Colegiado questioná-los, mas apenas garantir-lhes plena eficácia.

Apenas como subsídio, recorro ao eminente Conselheiro José Antônio Minatel, através do Acórdão nº 108-03.820, da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cujas razões de decidir adoto, transcrevendo parte do voto condutor de referido acórdão:



Processo : 10840.000343/2001-25  
Acórdão : 203-08.702  
Recurso : 119.590

*"Primeiramente, quero consignar que tenho entendimento firmado no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade de norma, em caráter originário e com grau de definitividade, é tarefa da competência reservada, com exclusividade, ao Supremo Tribunal Federal, a teor dos artigos 97 e 102, III 'b', da Carta Magna.*

*O pronunciamento do Conselho de Contribuintes tem sido admitido não para declarar a inexistência de harmonia da norma com o Texto Maior, por lhe faltar esta competência, mas para certificar, em cada caso, se há pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre a matéria em litígio e, em caso afirmativo, antecipar aquele decisum para o caso concreto sob exame, poupando o Poder Judiciário de ações repetitivas, com a antecipação da tutela, na esfera administrativa, que viria mais tarde a ser reconhecida na atividade jurisdicional."*

Neste mesmo sentido, ratificando o entendimento até aqui defendido, dispõe o Parecer COSIT/DITIR nº 650, de 28/05/93, expedido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, em decisão de processo de consulta:

*"5.1 - De fato, se todos os Poderes têm a missão de guardiões da Constituição e não apenas o Judiciário e a todos é de rigor cumpri-la, mencione-se que o Poder Legislativo, em cumprimento a sua responsabilidade, anteriormente à aprovação de uma lei, a submete à Comissão de Constituição e Justiça (C.F., art. 58), para salvaguarda de seus aspectos de constitucionalidade e/ou adequação à legislação complementar. Igualmente, o Poder Executivo, antes de sancioná-la, através de seu órgão técnico - Consultoria Geral da República, aprecia os mesmos aspectos de constitucionalidade e conformação à legislação complementar. Nessa linha sequencial, o Poder Legislativo, ao aprovar determinada lei, o Poder Executivo, ao sancioná-la, ultrapassam em seus âmbitos, nos respectivos atos, a barreira da sua constitucionalidade ou de sua harmonização à legislação complementar. Somente a outro Poder, independente daqueles, caberia tal arguição.*

*5.2 - Em reforço ao exposto, veja-se a diferença entre o controle judiciário e a verificação de inconstitucionalidade de outros Poderes: como ensina o Professor José Frederico Marques, citado pela requerente, se o primeiro é definitivo hic et nunc, a segunda está sujeita ao exame posterior pelas Cortes de Justiça. Assim, mesmo ultrapassada a barreira da constitucionalidade da Lei na órbita dos Poderes Legislativo e Executivo, como mencionado, chega-se, de novo, em etapa posterior, ao controle judicial de sua constitucionalidade.*



Processo : 10840.000343/2001-25  
Acórdão : 203-08.702  
Recurso : 119.590

*5.3 - (...) Pois, se ao Poder Executivo compete também o encargo de guardião da Constituição, o exame da constitucionalidade das leis, em sua órbita, é privativo do Presidente da República ou do Procurador-Geral da República (C.F., artigos 66, par. 1º e 103, I e VI)."*

Não há, portanto, como apreciar tais alegações, por estar inserida na competência do Poder Judiciário o deslinde dessas questões.

Rejeito, pois, as preliminares suscitadas.

Em relação ao mérito, a matéria objeto da controvérsia centra-se na qualificação de parte dos serviços prestados pela autuada, mais especificamente aqueles contratados com hospitais e laboratórios, como também a atividade referente ao fornecimento de medicamentos, se podem ser considerados atos cooperativos ou não.

Como a própria recorrente registra, a autuada é uma cooperativa de prestação de serviços médicos, constituída exclusivamente por médicos. Por outro lado, a cooperativa comercializa, por meio de "planos", serviços amplos que não se restringem à prestação de serviços médicos, mas incluem outros serviços **que necessariamente têm que ser prestados por terceiros, não cooperados, principalmente hospitais e laboratórios.**

Como adendo esclarecedor, entendo necessário discorrer sobre o histórico da sociedade cooperativa para concretizar o entendimento dos atos que não se enquadram como "atos cooperativos", nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/1971.

Inicialmente, cabe ressaltar que os comercialistas brasileiros não viram nas cooperativas, quando surgiram e se consolidaram, mais um tipo de sociedade, com forma própria, muito embora tivessem muitas disposições comuns a outros tipos de sociedades.

Entenderam a cooperativa como a associação de pessoas que se organizavam para a consecução de um determinado objetivo, adotando, para isso, a forma das sociedades existentes tradicionalmente, ou seja: em nome coletivo, em comandita, anônima e por cotas de responsabilidade limitada.

E assim, ensinava o comercialista Carvalho de Mendonça:

*"As sociedades cooperativas não são como as em nome coletivo ou em comandita ou as anônimas, tipo, forma de sociedade, mas modalidade facultativa, aplicável para o fim especial de que temos falado. Por outra, a cooperativa pode adotar qualquer daquelas formas da sociedade em nome coletivo, estabelecendo a responsabilidade ilimitada de todos os sócios, sob a forma em comandita, fixando a responsabilidade limitada de uns e ilimitada*



Processo : 10840.000343/2001-25  
Acórdão : 203-08.702  
Recurso : 119.590

*de outros sócios, ou sob a forma de sociedade anônima, com a responsabilidade de todos os sócios."*

Através do Decreto nº 22.239, de 1932, procurou-se dar forma própria à sociedade cooperativa, não se estabelecendo, no entanto, claramente, a sua natureza como civil ou comercial, mas fazendo-a participar de ambas. Considerava-se, naquela época, que tais sociedades tinham forma jurídica *sui generis*, haja vista os comercialistas não as considerarem nem como associações, nem como sociedades.

Atualmente, as sociedades cooperativas não são consideradas como tendo forma jurídica *sui generis*. O prof. Waldirio Bulgarelli, no seu livro *Sociedades Comerciais*, editora Atlas, 4ª edição, pág. 81, ensina:

*"É hoje a sociedade cooperativa, como a por cotas de responsabilidade limitada, um tipo de sociedade plenamente configurada perante o sistema legal Brasileiro e consolidada na realidade sócio-econômica de nosso tempo, dispensando perfeitamente a expressão sui generis ou qualquer desse tipo, para ser simplesmente mais um tipo de sociedade: a sociedade cooperativa."*

Com o advento do Decreto-Lei nº 59, de 21 de novembro de 1966, regulamentado pelo Decreto nº 60.597, de 19 de abril de 1967, define-se textualmente o que são as cooperativas:

*"As cooperativas, qualquer que seja sua categoria ou espécie, são entidades de pessoas, com forma jurídica própria, de natureza civil, para a prestação de serviços ou exercício de atividades sem finalidade lucrativa, não sujeitas à falência, distinguindo-se das demais sociedades pelas normas e princípios estabelecidos na presente lei."*

O que foi reiterado pela Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que, atualmente, rege tais sociedades, nos seus arts. 3º e 4º, a saber:

*"Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços, em proveito comum, sem objetivo de lucro."*

*Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características ...".* (grifo não é do original)



**Processo** : 10840.000343/2001-25  
**Acórdão** : 203-08.702  
**Recurso** : 119.590

As grandes aberturas, no entanto, que a sobredita lei proporcionou às cooperativas, no dizer de Waldirio Bulgarelli, foram a permissão de operar com terceiros e participarem de sociedades não cooperativas.

A permissão de operar com terceiros está disposta nos seus art. 85 e 86, que dispõem:

*"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."*

Essa possibilidade de operar com terceiros veio a ser regulamentada pelo Congresso Nacional de Cooperativismo, através da Resolução nº 1, de 04 de setembro de 1972, que estabeleceu as condições e os limites impostos.

Com relação à operacionalidade, também a mencionada lei trouxe inovações, definindo o ato cooperativo no seu art. 79, que dispõe:

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

Waldirio Bulgarelli, interpretando tal dispositivo, descreve, à pág. 86 do seu já mencionado livro: *"demonstrando com precisão e clareza que o ato cooperativo é o praticado dentro do círculo fechado constituído pelas cooperativas entre si ou entre elas e seus associados."*

A supracitada lei ainda estabelece no seu art. 87 que as operações elencadas nos art. 85 e 86 devem ser levadas à conta do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e devem ser contabilizadas em separado, de molde a permitir cálculo para a incidência dos tributos.

Já o art. 111 dispõe que serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 da referida lei.



**Processo** : 10840.000343/2001-25  
**Acórdão** : 203-08.702  
**Recurso** : 119.590

Depreende-se da interpretação de tais artigos que a abertura dada pela citada lei condiciona a cooperativa, nos moldes comerciais, ao pagamento de tributos relativamente às operações que efetue com não associados.

Na verdade, as cooperativas são constituídas por pessoas que se obrigam reciprocamente a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade comum, sem objetivo de lucro, conforme dispõe o art. 3º da lei em foco. A partir do momento que operam com terceiros não associados, estas operações estão sujeitas à incidência de tributos.

No presente caso, por tratar-se de cooperativa de médicos, entende a interessada que os serviços intermediários prestados por não associados configuram atos cooperativos.

Ora, não cabe assentimento às suas razões. Como bem ensina o prof. Waldírio Bulgarelli, não pode ser considerado ato cooperativo aquele praticado com não associado.

Por outro lado, o Parecer Normativo 38/80, bem como outros atos normativos, não se constituem em ato inválidos, como entende a recorrente, mas, ao contrário, nos termos do que dispõe o artigo 100 do CTN, configuram-se como normas complementares, como orientação emitida por autoridade administrativa legalmente constituída e competente para tal mister. O referido dispositivo discorre também sobre o que seja ato cooperativo, repetindo o disposto na Lei nº 5.764, de 16.12.1971, e descreve, ainda, de acordo com as aberturas mencionadas anteriormente, o que é ato cooperativo legalmente permitido, conforme dispõe o *caput* e inciso II do item 2.3.2:

*"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.*

*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 estejam de conformidade com a lei, oferecer aos próprios associados.*

*Uma cooperativa de médicos atua primordialmente para buscar a captação de clientela para os médicos cooperados. Quando, entretanto, a Unimed realiza a venda dos chamados 'Planos de Saúde' recebe receitas não dos cooperados, mas de pessoas contratadas como USUÁRIAS DE PLANO DE SAÚDE."*

Como respaldo a essas alegações e sobre cooperativa de médicos, vejamos o item 3 e sub-ítem 3.1, 3.2, 3.3 e 3.4, do mencionado Parecer Normativo, transcritos abaixo:



Processo : 10840.000343/2001-25  
Acórdão : 203-08.702  
Recurso : 119.590

*"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 prestam 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 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 laboratório, (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 traço 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 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*



Processo : 10840.000343/2001-25  
Acórdão : 203-08.702  
Recurso : 119.590

*cooperativa a entidade que tivesse como único objetivo a revenda de bens e serviços.*

*Portanto, havendo operações praticadas com não associados, as sociedades cooperativas também devem recolher a contribuição sobre o seu Faturamento decorrente dessas operações.*

No presente caso, com referência ao período a partir de 1999, a partir das disposições contidas nas Leis nºs 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.715, de 26 de novembro de 1998, e 9.718, de 27 de novembro de 1998, e na Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, a Contribuição passou a ser exigida sobre o faturamento das Sociedades Cooperativas, correspondendo este à receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela sociedade cooperativa, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, não deixando margem para maiores delongas sobre o tema, e encerrando de vez a discussão sobre o caso.

A este respeito, o Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 145, de 09.12.1999, cujo teor transcrevo:

*“Art. 1º A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas sociedades cooperativas, serão calculadas com base no seu faturamento mensal, observado o disposto nos arts. 3º e 6º.*

*Art. 2º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta mensal da sociedade cooperativa.*

*Parágrafo único. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela sociedade cooperativa, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*Art. 3º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições referidas no art. 1º poderão ser excluídos da receita bruta mensal os valores correspondentes a:*

*I - vendas canceladas, descontos incondicionais concedidos, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS, quando cobrados do vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;*

*II - reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas;*

*III - receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente;*



Processo : 10840.000343/2001-25  
Acórdão : 203-08.702  
Recurso : 119.590

*IV - repasses aos associados, decorrentes da comercialização de produtos no mercado interno por eles entregues à cooperativa;*

*V - receitas de venda de bens e mercadorias a associados;*

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

*VII - receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;*

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

*IX - 'Sobras Líquidas' apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, após a destinação para constituição da Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social (RATES) e para o Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (FATES) previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, efetivamente distribuídas.*

*§ 1º Os adiantamentos efetuados aos associados, relativos a produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.*

*§ 2º Para os fins do disposto no inciso V, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos.*

*Art. 4º Havendo a exclusão de qualquer dos valores a que se refere os incisos IV a IX do art. 3º, a contribuição para o PIS/PASEP incidirá também sobre folha de salários.*

*Art. 5º*

*(...)"*.

Por fim, a solicitação de exclusão de todos os valores repassados a terceiros, em decorrência de pagamentos a títulos de exames e consultas, a que a recorrente se refere como sendo indenizações, alegando enquadramento no disposto na Medida Provisória nº 2.158-35, não pode prosperar, tendo em vista que não se pode considerar como indenização o valor pago por um serviço prestado.

Os acórdãos, cujas ementas são transcritas a seguir, demonstram o entendimento jurisprudencial já consolidado nos Conselhos de Contribuintes a respeito da tributação de tais atos.



Processo : 10840.000343/2001-25  
Acórdão : 203-08.702  
Recurso : 119.590

*“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.” (Ac. nº 101-93044, Rel. Sandra Maria Faroni)*

*“COFINS - A finalidade das cooperativas restringe-se à prática de atos cooperativos, conforme artigo 79 da Lei nº 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.” (Ac. nº 202-10.887, Rel. Maria Teresa M. López)*

*“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 5.674/71 (artigo 168, inciso II, do RIR/94).” (Ac. nº 108-06006, Rel. Tânia Koetz Moreira)*

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade, de ilegalidades e inconstitucionalidades de dispositivos legais, e de decadência, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 26 de fevereiro de 2003

  
VALMAR FONSECA DE MENEZES