



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicação no Diário Oficial da União  
de 12 / 03 / 2004  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10840.002377/2001-54  
Recurso nº : 121.025  
Acórdão nº : 203-08.761

Recorrente : UNIMED DE JABOTICABAL – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**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 – INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. 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. **Preliminares rejeitadas.**

**PIS. 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 JABOTICABAL – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e de inconstitucionalidade; e II) no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sala das Sessões, em 18 de março de 2003

Otacílio Daniel Cartaxo  
Presidente

Valmar Fonseca de Menezes  
Relator

param, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antônio Augusto res, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco de Albuquerque Silva.

stificadamente, Renato Scalco Isquierdo.



Processo nº : 10840.002377/2001-54  
Recurso nº : 121.025  
Acórdão nº : 203-08.761

Recorrente : UNIMED DE JABOTICABAL – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo do Auto de Infração de fl. 05 lavrado para exigir da interessada acima identificada a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, nos valores e períodos no mesmo elencados.

Adoto o Relatório da decisão da DRJ em Ribeirão Preto - SP, por bem descrever os fatos, o qual transcrevo a seguir:

*“Contra a contribuinte acima identificada foi lavrado auto de infração relativo aos meses de junho de 1996 a fevereiro de 2001, exigindo-se-lhe contribuição de R\$419.711,22, multa de ofício de R\$ 314.783,20, e juros de mora de R\$ 186.711,48, perfazendo o total de R\$921.205,90.*

*O lançamento foi baseado na Lei Complementar (LC) nº 7, de 7 de setembro de 1970, art. 3º, “b”; Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973, art. 1º, parágrafo único; Medida Provisória (MP) nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, arts. 2º, I, 3º, 8º, I, e 9º; Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, arts. 2º, I, 3º, 8º, I, e 9º; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º e 3º; Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria nº 142, de 1982, título 5, capítulo 1, seção 1, “b”, I e II.*

*De acordo com o Relatório Fiscal, a fls. 21 a 33, a fiscalização entendeu que a contribuinte — cooperativa de médicos — praticou atos não cooperativos, definidos na Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, e no Parecer Normativo (PN) CST nº 38, de 30 de outubro de 1980, e não os segregou na contabilidade, que é centralizada na matriz.*

*Como tais atos não cooperativos são tributados pela contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), de acordo com a MP nº 1.212, de 1995, e não houve a sua segregação na contabilidade, a contribuição foi lançada sobre a totalidade das receitas.*

*No presente processo também foi lançada a contribuição sobre a receita proveniente da venda de remédios realizada pela filial farmácia a partir da centralização do recolhimento de tributos e contribuições federais, ocorrida em janeiro de 1999.*

*Inconformada, a autuada impugnou o lançamento, alegando, em síntese, preliminarmente, que foi cerceado o seu direito de defesa pelo fato de o Fisco haver descaracterizado a sua condição de cooperativa sem a realização de*



Processo nº : 10840.002377/2001-54  
Recurso nº : 121.025  
Acórdão nº : 203-08.761

*procedimento específico, e por não mencionar quais seriam os atos não cooperativos.*

*Quanto ao mérito alegou, em resumo, que:*

- 1. se constitui em cooperativa típica, voltada apenas para o interesse dos seus associados, sem fins lucrativos, pois não desenvolve a mercância;*
- 2. somente pratica atos cooperativos, que não são tributados pelo PIS, em nome de seus associados;*
- 3. a contratação de hospitais, laboratórios etc., visa apenas propiciar um serviço adequado à clientela;*
- 4. as receitas tributadas, resultantes da prática de atos cooperativos, são repassadas integralmente aos associados, estes são os beneficiários, não se constituem, assim, as receitas, em faturamento da contribuinte, trata-se, portanto, de um caso de não-incidência do PIS;*
- 5. não cabe a aplicação da multa de ofício (75%), porque não houve ato ilícito.*

*Por fim, requer perícia para demonstrar a inexistência de ato não cooperativo, nomeando, para tanto, perito.”*

A autoridade julgadora de primeira instância, pela decisão de fls. 514 e seguintes, manteve integralmente a exigência, em decisão assim ementada:

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/06/1996 a 28/02/2001*

*Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.*

*A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição ao PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.*

*ATOS NÃO COOPERATIVOS. TRIBUTAÇÃO.*

*As receitas das cooperativas provenientes de atos não cooperativos estão sujeitas ao recolhimento da contribuição ao PIS.*

*ATOS NÃO COOPERATIVOS. CONTABILIZAÇÃO EM SEPARADO. TRIBUTAÇÃO.*



Processo nº : 10840.002377/2001-54  
Recurso nº : 121.025  
Acórdão nº : 203-08.761

*A totalidade das receitas das cooperativas sujeita-se à incidência da contribuição ao PIS, no caso de as receitas derivadas de atos não cooperativos não estarem contabilizadas separadamente.*

**MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO.**

*A falta de recolhimento da contribuição ao PIS enseja o seu lançamento acompanhado da multa de ofício.*

**SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

*Na hipótese de a análise dos documentos que compõem o processo permitir firmar convicção acerca da controvérsia, nega-se a solicitação de perícia, cujo fim proposto não apresente elementos que modifiquem a opinião inicialmente formada.*

*Lançamento Procedente”.*

Inconformada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário dirigido a este Colegiado (fls. 537 e seguintes), no qual repisa as razões expostas na impugnação.

À fl. 623, 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 nº : 10840.002377/2001-54**  
**Recurso nº : 121.025**  
**Acórdão nº : 203-08.761**

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
VALMAR FONSÊCA 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, também 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 ao 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.

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 a 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:

*“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*



Processo nº : 10840.002377/2001-54  
Recurso nº : 121.025  
Acórdão nº : 203-08.761

*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 aprivação 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 argüição.*

*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, chegas-se, de novo, em etapa posterior, ao controle judicial de sua constitucionalidade.*

*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 inserido 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.



Processo nº : 10840.002377/2001-54  
Recurso nº : 121.025  
Acórdão nº : 203-08.761

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 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."*



Processo nº : 10840.002377/2001-54  
Recurso nº : 121.025  
Acórdão nº : 203-08.761

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. Celebaram 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)

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:



Processo nº : 10840.002377/2001-54  
Recurso nº : 121.025  
Acórdão nº : 203-08.761

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

Waldírio Bulgarelli, interpretando tal dispositivo, descreve, na pag. 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 arts. 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.

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 em 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 o 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*



**Processo nº** : 10840.002377/2001-54  
**Recurso nº** : 121.025  
**Acórdão nº** : 203-08.761

*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:

### *“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*



Processo nº : 10840.002377/2001-54  
Recurso nº : 121.025  
Acórdão nº : 203-08.761

*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 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.*



Processo nº : 10840.002377/2001-54  
Recurso nº : 121.025  
Acórdão nº : 203-08.761

*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;*

*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*



Processo nº : 10840.002377/2001-54  
Recurso nº : 121.025  
Acórdão nº : 203-08.761

*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 LX 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, visto 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.

*“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, Rel. Sandra Maria Faroni)*

*“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, Rel. Maria Teresa M. Lopes)*

*“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).” (Acórdão nº 108-06.006, Rel. Tânia Koetz Moreira)*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

**Processo nº : 10840.002377/2001-54**  
**Recurso nº : 121.025**  
**Acórdão nº : 203-08.761**

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

Sala das Sessões, em 18 de março de 2003

  
VALMAR FONSECA DE MENEZES