



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

Recorrente : UNIMED DE MONTE ALTO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

COFINS. CONTABILIZAÇÃO EM SEPARADO. INOBSERVÂNCIA. INCIDÊNCIA DA COFINS. Caso o contribuinte não promova a contabilização em separado de suas operações de forma a possibilitar a inequívoca identificação e quantificação de receitas relativas a atos cooperativos porventura realizados, sujeitam-se tais receitas à incidência da COFINS.

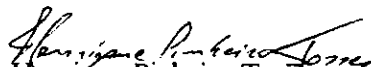
ATOS NÃO-COOPERATIVOS. Considera-se atos não cooperativos os contratos de plano de saúde e aqueles praticados com terceiros não associados, embora objetivem atendimentos sociais e a finalidade da sociedade cooperativa, por faltar-lhes o requisito básico de estar em ambos os lados da relação negocial,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


Recurso Negado.

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

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

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
cl/opr



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

Recorrente : UNIMED DE MONTE ALTO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP que a seguir transcrevo:

“Trata o presente processo de Auto de Infração para lançamento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, decorrente da falta de recolhimento dessa contribuição, em face da constatação de operações com não associados da cooperativa, no período de janeiro de 1996 a março de 2001.

Foram lançados Cofins no valor de R\$ 451.433,35, juros de mora de R\$205.761,51, e multa proporcional de R\$ 338.574,76, totalizando um crédito tributário de R\$995.769,62, calculado até 31/08/2001.

O termo de verificação fiscal de fls. 264 a 277 descreveu as razões da autuação.

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

Descrevendo os procedimentos de fiscalização, informa que a autuada possuía duas filiais de farmácias, uma dentro do hospital e outra fora, que comercializavam medicamentos. Descreveu a justificação da empresa para a necessidade do fornecimento do serviço.

Da análise de respostas às intimações do Auditor Fiscal, ficou constatado que no período de janeiro de 1996 a março de 2001 foram realizados pagamentos a clínicas, laboratórios e médicos que não são cooperados da UNIMED, bem assim a aquisição de medicamentos para revendê-los através de sua farmácia.

Em resposta à intimação para que a empresa demonstrasse, de forma segregada as receitas e despesas/custos provenientes de atos com cooperados e com não cooperados, a intimada informou “que por só praticar atos típicos cooperativista, na forma da Lei nº 5.765/71, não promove qualquer segregação de despesas, custos ou receitas de atos não cooperados, porque não os realiza”.

Segundo a fiscalização, a empresa contrata, inclusive com a clientela, a preço global não discriminativo, a prestação de serviços médicos de



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

seus cooperados e também de outros serviços e aquisições de produtos de terceiros não associados, tais como hospitais, laboratórios, fisioterapeutas, outros médicos (pessoas físicas) cobrindo, ainda, os honorários profissionais, diárias hospitalares, serviços de enfermagem, como também a aquisição de medicamentos para revendê-los através de sua farmácia, concluindo que a mesma pratica atos cooperativos e atos não cooperativos.

Esclareceu, ainda, que em razão da empresa não separar as receitas provenientes de atos com cooperados e com não cooperados, foi efetuado o lançamento da Cofins referente ao período de janeiro de 1996 a março de 2001 considerando o valor total das receitas mensais da cooperativa, pela impossibilidade em determinar as importâncias alcançadas pela não incidência da Cofins.

A Cofins lançada foi calculada sobre o total das receitas dos serviços e das vendas de mercadorias, excluídas as deduções permitidas, cujos valores foram apresentados pela própria contribuinte e devidamente ratificados pela fiscalização.

Cientificada da autuação, a Cooperativa apresentou impugnação de fls. 279/287, acompanhada das cópias de documentos de fls. 288 a 366, onde apresenta suas alegações para contestação do Auto de Infração lavrado pela Fiscalização.

Alega que o auto de Infração da Cofins é nulo, uma vez que não é devedora de qualquer tributo, já que não praticou e nem mesmo pratica atos não cooperativos.

Afirma que os atos tidos pelo Auditor Fiscal como não cooperados, oriundos do credenciamento de Clínicas de Fisioterapia, Laboratórios, Psicólogos, algumas especialidades médicas etc, são indubitavelmente atos cooperativos, por serem essenciais e considerados parte integrante do exercício da medicina, posto que, para a continuidade do trabalho médico, rotineiramente os mesmos necessitam de exames laboratoriais, diagnósticos por imagens, fisioterapia etc.

Situação semelhante é o credenciamento de hospitais para que os cooperados desenvolvam suas atividades, que no caso da impugnante, possui seu hospital próprio, onde todos os cooperados exercem suas atividades médicas, onde internam seus pacientes, quer para simples tratamentos clínicos, quer cirúrgicos.

Aduz que em todas circunstâncias, os serviços prestados pelas Clínicas credenciadas e pelos Hospitais são complementos da atividade do médico cooperado, sendo considerados todos como atos cooperados.

//



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

Em relação à atividade da Farmácia, afirma que os atos por ela praticados não são atividade de comércio, mas sim, procedimento fundamental à consecução do trabalho médico cooperativo e sem qualquer finalidade mercantil, atuando como mandatária na sociedade de pessoas que é a Cooperativa; faz elo entre o usuário e os médicos cooperados. Os atos por ela praticados são, no seu entendimento, atos cooperativos.

Quanto aos serviços médicos prestados por não cooperados, afirma tratar-se de complementação da atividade médica do cooperado, que muitas vezes, diante da necessidade de complementar o tratamento ou de alguma especialidade, solicita o serviço a um profissional médico não cooperado. Esses serviços prestados por médicos não cooperados, por serem complementares e parte integrante das atividades médicas dos cooperados, são considerados atos cooperativos.

Afirma que em razão de todos os serviços prestados pelas Clínicas, Laboratórios e médicos não credenciados serem atividades complementares e parte integrante da atividade médica do cooperado, não realiza a segregação de despesas e receitas em suas escriturações, por não praticar qualquer ato com não cooperado.

Alega ser absurdo, ainda, o lançamento dos tributos sobre a totalidade das suas receitas, uma vez que, ainda que devidos, deveriam incidir apenas sobre as receitas obtidas com atos não cooperativos.

Ao final afirma que não se vislumbram irregularidades praticadas pela impugnante, bem assim qualquer prejuízo causado ao Fisco, uma vez que ocorre a não incidência dos tributos, por expressa disposição legal, sobre os atos cooperativos, sendo indevido o Auto de Infração lavrado pela Fiscalização.

Requer seja conhecida sua impugnação, a fim de ser declarada a insubsistência da autuação, com o cancelamento do crédito tributário lançado, arquivando-se o respectivo processo."

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/RPO nº 1285, de 06 de maio de 2002, fls. 378/387, considerando precedente o lançamento, ementando a sua decisão nos seguintes termos:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/01/1996 a 31/03/2001

Ementa: COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS.

Os contratos de planos de saúde e o encaminhamento de usuários da cooperativa a terceiros não associados, como médicos, hospitais, clínicas ou laboratórios, bem assim a venda de medicamentos, mesmo que complementar ou indispensável



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

à boa prestação do serviço profissional médico, constituem atos não cooperativos.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/01/1996 a 31/03/2001

Ementa: COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. COFINS. INCIDÊNCIA. Sujeita-se à Cofins a receita bruta obtida pela sociedade cooperativa na prática de atos não cooperativos. Não discriminadas na contabilidade as parcelas da receita relativas a serviços de terceiros (não cooperados) e relativas a serviços de cooperados, ter-se-á como integralmente tributada a receita total da sociedade.

Lançamento Procedente”.

A contribuinte tomou ciência do teor do referido Acórdão em 10/06/2002, fl. 401, e, inconformada com o julgamento proferido interpôs, em 05/07/2002, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, fls. 402/410, no qual reitera suas razões apresentadas na inicial.

A recorrente apresentou arrolamento de bens, fl. 411, garantindo o seguimento do recurso interposto.

É o relatório.



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

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

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

Em relação aos períodos autuados, no que se refere à Cofins, a Lei Complementar nº 70, de 30.12.91, havia explicitado a regra geral de incidência sobre o “faturamento”, dizendo que esta incidiria “sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e de serviços de qualquer natureza”. Entretanto, esse dispositivo legal estabeleceu, no Inciso I do art. 6º, a isenção da contribuição para “as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades”. (Grifou-se).

Tem-se, claramente, que a isenção se dá sob dois requisitos básicos: a observância da legislação específica das sociedades cooperativas e a aplicação exclusiva aos atos cooperativos inerentes à sua finalidade.

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

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

Em linguagem acadêmica, os atos cooperativos, segundo o Professor Renato Becho², são “atos jurídicos que criam, mantêm ou extinguem relações cooperativas, exceto a constituição da própria entidade, de acordo com o objeto social, em cumprimento de seus fins

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

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



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

institucionais, variando de acordo com o tipo de cooperativa, ou seja, de acordo com o objeto social eleito e os fins institucionais hábeis para alcançá-los”.

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

Segundo o mesmo autor, a expressão “ato cooperativo” é hoje, no direito brasileiro, o *nomen juris*⁵ aplicável a todos os negócios internos das cooperativas. A individualização mais rigorosa desses atos exige, evidentemente, a indicação de uma diferença específica, mediante predicação condizente com o tipo de atividade. Assim, para distinguir os diversos “atos cooperativos”, cabe usar a linguagem comum, valendo-se de expressões que qualifiquem o ato cooperativo. Falar-se-á, desse modo, de “atos cooperativos de fornecimento”, nas cooperativas de consumo; de “atos cooperativos de entrega ou recebimento”, nas cooperativas agrícolas; de “atos cooperativos de cessão ou uso de casas”, nas cooperativas de habitação; de “atos cooperativos de trabalho”, nas cooperativas de produção artesanal; de “atos cooperativos de créditos”, nas cooperativas de créditos etc. Sendo o “ato cooperativo” um conceito relativamente indeterminado, faz-se mister a complementação predicativa para definir-lhe, em cada caso, o conteúdo jurídico.

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

“Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

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

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

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

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

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



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

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

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

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

Siqueira⁷ conceitua o ato não-cooperativo, com sendo:

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

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

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

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

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

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

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



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

(...)

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

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

"Art. 111. Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei."

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

"2.3.1 - Atos cooperativos.

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

"os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais" (art. 79),

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

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



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

E esclarece a respeito dos atos não-cooperativos:

“2.3.2 – Atos Não-Cooperativos Legalmente Permitidos

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

São estas as operações admitidas:

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

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

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

2.3.3 – Destinação dos Resultados dos Atos Não-Cooperativos

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

(...)

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

“Art. 24. Aquelas que constituídas entre operários de uma determinada profissão ou ofício, ou de ofícios vários de uma mesma classe — tem como finalidade primordial melhorar os salários e as condições do trabalho pessoal de seus associados e, dispensando a intervenção de um patrão ou empresário, se propõe contratar e executar obras, tarefas, trabalhos ou serviços, públicos ou particulares, coletivamente por todos ou por grupos de alguns.” (Grifou-se)

Como se observa em seu estatuto social, às fls. 73/112, a entidade tem por objetivo “a congregação dos integrantes da profissão médica, para a sua defesa econômico-



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

social, proporcionando-lhes condições para o exercício de sua atividade e aprimoramento do serviço de assistência médica e hospitalar”, buscando, assim, melhorias nas condições de trabalho de seus cooperados.

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

“3. DAS COOPERATIVAS DE MÉDICOS

3.1 – Atos Cooperativos.

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

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

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

3.3 – Intermediação.

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

3.4 – Organização Mercantil.



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

Estas atividades, francamente irregulares para esse tipo societário, estão iniludivelmente contidas em contexto de modelo comercial, uma vez que seu perfil operacional, neste particular, envolve (1) atividade econômica, (2) fins lucrativos, (3) habitualidade, (4) organização voltada à circulação de bens e serviços e (5) assunção de risco. Esta afirmação melhor estará corroborada se abstrairmos, dentre as obrigações assumidas com a clientela, a de prestação de serviços médicos pelos próprios associados, percebe-se, então, que seria lógica e juridicamente insustentável considerar-se como cooperativa a entidade que tivesse como único objetivo a revenda de bens e serviços.

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

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

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

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

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

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



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

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

“IRPJ. SOCIEDADES COOPERATIVAS. Não estão encobertos pela não incidência os resultados obtidos por sociedades cooperativas em operações diversas de ato cooperativo. Se, conjuntamente com os serviços de sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios e outros serviços, especializados ou não, prestados por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, estas operações não se compreendem entre os atos cooperativos e estão sujeitas à incidência tributária.” (Acórdão nº 103-20.139, Sessão de 09/11/1999)

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

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

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

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

Incumbiria à sociedade cooperativa a competente escrituração de suas contas, de modo a possibilitar a perfeita identificação daquilo que decorre de atos cooperativos ou não. Conseqüentemente, não atendendo ao requisito da segregação de receitas, custos e despesas, impossibilitando o inequívoco reconhecimento por parte do Fisco da prática de atos cooperativos



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

na acepção da lei, sujeitar-se-ia a sociedade à incidência fiscal sobre a totalidade das receitas auferidas, uma vez que não se pode usufruir de benefício fiscal por mera presunção de prática de atos privilegiados.

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

“(…)

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

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

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

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

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

“SOCIEDADE COOPERATIVA. Não são alcançadas pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações



Processo nº : 10840.002677/2001-33
Recurso nº : 121.278
Acórdão nº : 202-14.840

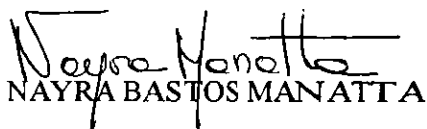
praticadas com a intermediação de terceiros, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei 5.764/71, é passível da tributação normal pelo imposto. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não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

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

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

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 2003


NAYRA BASTOS MANATTA