



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 23 de setembro de 19 83

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.367

Recurso nº RP/104-0.089

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: UNIMED-SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS E  
HOSPITALARES DE CAMPO GRANDE

IRF - SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - Os rendimentos pagos ou creditados pelas cooperativas de serviços a pessoas físicas, inclusive cooperados, quando correspondentes à remuneração de serviços prestados sem vínculo empregatício, sujeitam-se à retenção do imposto de renda na fonte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Cons. Luiz Miranda, Francisco Amaral Manso e Pedro Martins Fernandes. Ausente ocasionalmente o Cons. Sebastião Rodrigues Cabral

Sala das Sessões (DF), em 23 de setembro de 1983.

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON e URGEL PEREIRA LOPES. Ausente justificadamente o Cons. OSWALDO SANT'ANNA.



## SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0140/051.352/80

RECURSO N.º: RP/104-0.089

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.367

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: UNIMED-SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS  
E HOSPITALARES DE CAMPO GRANDE

### R E L A T Ó R I O

Recorre a esta Câmara Superior a FAZENDA NACIONAL, através do seu Procurador-representante junto à Egrégia Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, da decisão desse colegiado, consubstanciada no acórdão nº 104-3.113 proferida em sessão realizada em 16.09.82, na qual, por maioria de votos, deu-se provi-  
mento ao recurso nº 38.193 da UNIMED-SOCIEDADE COOPERATIVA SE SER-  
VIÇOS MÉDICOS E HOPITALARES DE CAMPO GRANDE cujos fundamentos se acham condensados na seguinte ementa:

"IMPOSTO DEVIDO NA FONTE - RENDIMENTOS POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍ-  
CIO - COOPERATIVAS DE SERVIÇO - Os rendimen-  
tos correspondentes à remuneração de serviços  
pessoais a terceiros por associados de coope-  
tivas de prestação de serviços médicos estão  
sujeitos à retenção do imposto de renda inci-  
dente, na fonte, conforme legislação de regên-  
cia, ainda quando percebidos por intermédio  
das respectivas cooperativas, que, porém, não  
se identificam com a fonte pagadora dos rendi-  
mentos".

Tendo vista em sessão de 12.11.82, o ilustre procu-  
rador da Fazenda Nacional junto à Quarta Câmara, interpôs recurso

Acórdão nº CSRF/01-0.367

a esta Câmara Superior com base no artigo 3º, incisos I e II, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79, às fls. 348/352, cujas razões são lidas na íntegra em sessão.

Às fls. 361/352, o ilustre Presidente da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu despacho admitindo o recurso, publicado no Diário Oficial do dia 23.11.82 às fls. 21862 - Seção I, não sendo oferecidas as contra-razões por parte do sujeito passivo.

É o relatório.

Acórdão nº CSRF/01-0.367

V O T O

Conselheiro WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, Relator:

Versam os presentes autos sobre a obrigatoriedade ou não da retenção do imposto de renda na fonte por parte

Acolhendo o brilhante voto do ilustre Relator, Conselheiro Francisco Amaral Manso, a Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos acolheu a pretensão da então recorrente para admiti-la como mera repassadora dos rendimentos dos seus associados, não se achando portanto obrigada a promover a retenção do imposto de renda nos termos do lançamento ex-officio.

Ocorre, todavia, que essa matéria já foi objeto de apreciação desta Câmara que conclui que os rendimentos pagos ou creditados pelas cooperativas de serviços a pessoas físicas, uma vez correspondentes a serviços prestados sem vinculação empregatícia, estão sujeitos a retenção do imposto de renda na fonte.

Nesse sentido, vale a pena transcrever o voto que proferimos no acórdão nº CSRF/01-0.287, publicado às fls. 4629/4642 do volume 17 - Câmara Superior de Recursos Fiscais - Editora Resenha Tributária:

"Como muito bem salientou o ilustre Procurador da Fazenda Nacional que subscreveu o recurso especial de divergência, a respeitável decisão recorrida, apesar da brilhante pesquisa a que procedeu seu Relator, olvidou-se de analisar, na prática, a sistemática de funcionamento da entidade autuada, partindo, assim, de premissas menos exatas o que ensejou considerações e conclusão que não se harmonizam com a realidade dos fatos.

Preliminarmente, observa-se que não se exige nos presentes autos qualquer tributo da Cooperativa na condição de contribuinte, ou seja, por dívida própria, logo, são totalmente despiciendas todas as

Acórdão nº CSRF/01-0.367

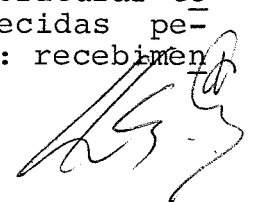
considerações, constantes do aresto recorrido, e referentes ao regime tributário das cooperativas.

Do mesmo modo, não se exigiu da cooperativa a retenção de tributo na fonte dos médicos cooperados que prestam serviços, na condição de assalariados, desta maneira a análise do estabelecido no Ato Declaratório Normativo (CST) nº 12/78, também é de nenhuma valia nos presentes autos.

Ainda não condizem com a realidade fática certas afirmações e comparações feitas pelo digno Relator da decisão recorrida, pois: nas cooperativas de produção o comprador não negocia ou sequer conhece o produtor, mas é da cooperativa que recebe o produto e lhe paga a quantia estipulada; na cooperativa de consumo, o vendedor dos produtos não conhece quem irá consumir o produto que está vendendo à cooperativa (cooperado ou não). Do mesmo modo, na cooperativa de serviço, embora pela natureza de certos serviços, o usuário dos serviços entre em contacto directo com o cooperado, não é com o cooperado que o contratante ou conveniente (ou seus empregados quando é empresa) contrata ou a ele paga.

As UNIMEDs, atendam ou não aos ditames da legislação cooperativa (pois aqui não interessa analisar esse aspecto, dado que nada contribuiria para a solução deste litígio) congregam determinada quantidade de médicos, organizados formalmente em sociedades cooperativas para a prestação de serviços; logo, são, por lei, definidas como sociedades de pessoas, de natureza civil.

Segundo se lê na decisão prolatada pela autoridade julgadora singular, e que não foi contraditado, quer pela autuada em seu recurso voluntário, quer pela decisão recorrida, estão as sociedades cooperativas, segundo a Lei nº 5.764, de 16.12.71, "obrigadas à escrituração fiscal e contábil (art. 22, item VI, art. 44, itens I e II e art. 112) e, de acordo com o RIR/75, sujeitas à inscrição no Cadastro Geral de Contribuinte (art. 105, Port. MF-196/73 e 298/74; IN-- 24/73 e 30/75; NECIEF - 24/73) e apresentação anual de rendimentos, como pessoa jurídica que é (arts. 381, 382 e § único do art. 390; Port. GB-337/69; PN-114/75), estando, portanto, essas entidades, abrangidas pelas normas de fiscalização, controle e cobrança estabelecidas no RIR/75,..." ". ..a cooperativa em sendo uma sociedade civil, legal e juridicamente constituída, é obrigada não só a reter o imposto de renda na fonte, como escriturar todas as suas operações nas formas estabelecidas pelas leis comerciais e fiscais, tais como: recebimen



Acórdão nº CSRF/01-0.367

tos, pagamentos, débitos, créditos, etc... (art. 135 e seguintes do Capítulo IV do Título IV do RIR/75), ..."

A realidade fática dos atos praticados pelas cooperativas de serviços, especialmente as UNIMEDs, foi, de maneira particularmente feliz, apresentada pelo Procurador recorrente, quando, em singular síntese, declara que

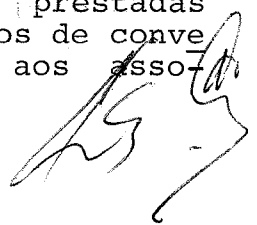
"...após organizada legalmente, a cooperativa celebra convênios com pessoas jurídicas, de direito público ou privado, para concessão de assistência médico-hospitalar aos seus empregados ou dependentes, através dos associados. Celebra também contratos com pessoas físicas, para assistência pessoal ou familiar, ainda através dos associados. Todos os convênios ou contratos são celebrados pela cooperativa, em seu nome próprio. Todos os pagamentos efetuados pelos convenientes ou contratantes são diretamente à cooperativa, que lhes fornece guias, recibos ou carnês correspondentes.

As pessoas físicas beneficiárias dos convênios ou contratos relacionam-se com os associados apenas no momento de atendimento médico ou hospitalar, através das denominadas "unidades de atendimento" ou "unidades de serviço", que lhes são destinadas pela cooperativa.

Por final - e este é o ponto nodal - após determinado período, a cooperativa paga ou credita ao associado, diretamente, o valor dos serviços prestados aos beneficiários dos convênios ou contratos, segundo tabelas fixadas por ela própria.

Mesmo admitindo-se que a cooperativa age em nome e por conta de seus associados, não se pode negar que ela constitui um organismo complexo, com personalidade jurídica própria, estabelecendo relações de direito com outras pessoas, jurídicas ou físicas, recebendo créditos e liquidando obrigações, adstrita a manter escrituração contábil de suas atividades, inclusive das despesas de manutenção, sujeita ainda a controles legais e estatutários.

Assim, a cooperativa não é mera repassadora de valores aos seus associados. Ela é a entidade organizadora das atividades a serem prestadas pelos seus membros, recebe pagamentos de convenientes e contratantes e paga também aos asso-



Acórdão nº CSRF/01-0.367

ciados os serviços prestados.

Ora, se é a cooperativa quem, de fato, paga rendimentos aos associados, por serviços prestados sem vínculo empregatício, está evidente a sua sujeição aos ditamos do art. 317 do RIR/75 (RIR/80, art. 528), devendo reter o imposto de renda na fonte sobre cada pagamento que efetuar. Assim não procedendo, impõe-se a aplicação da multa regulamentar, de acordo com o art. 364, parágrafo único, c/c art. 529 do RIR/75".

Efetivamente, segundo feitos fiscais objeto de julgamentos no Primeiro Conselho de Contribuintes, em que se discuta a tributação de diversas UNIMEDs, sediadas em diversos pontos do Território Nacional, variadas são as modalidades de contrato, intitulados de planos, oferecidos ao público (a pessoas físicas e a empresas) pelas UNIMEDs ("plano "C" PRÉ-PAGAMENTO, PLANO DE SAÚDE "C", INDIVIDUAL OU FAMILIAR etc.), onde os riscos, por sua vez, também são variados. v. g.: no Contrato de Assistência Médica Sistema Unimed - modalidade familiar - observamos as seguintes variantes: "A - PEQUENO RISCO - Sistema Cooperativo de Consultas"; "B - PEQUENO RISCO - Exames". "C - GRANDE RISCO - Hospitalar", que engloba, inclusive, diárias hospitalares; "D - RISCO GLOBAL.

Efetivamente, esses contratos afastam a hipótese de que as UNIMEDs sejam meras repassadoras de recursos aos médicos cooperados, pelos serviços por estes prestados, desde que algumas de suas receitas contratuais independem, até, de efetiva assistência médica, visto haver contratos que obrigam as empresas a pagar independentemente de serem prestados os serviços médicos num determinado período, aproximando-se os convênios ou contratos do seguro saúde.

A realidade fática sobrepuja-se a quaisquer considerações meramente teóricas. Inexiste relação jurídica entre as empresas conveniadas e os médicos e sim entre estes e as UNIMEDs, quer dizer, os profissionais liberais (médicos) não poderão exigir o pagamento dos honorários pelos serviços prestados dos pacientes e sim da cooperativa; do mesmo modo o titular da ação pelos descumprimentos das cláusulas dos convênios contra as empresas ou pessoas físicas será a cooperativa e não os médicos.

Segundo o intitulado Sistema Cooperativo UNIMED, o único contacto do usuário com o cooperado é na hora da consulta, quando esta for a modali-

Acórdão nº CSRF/101-0.367

dade de prestação de serviços, todo o resto: contrato, pagamentos, autorização ou requisição para consulta, valores a serem entregues ao médico (que recebe segundo tabela própria da UNIMED e não segundo o pago pelo usuário do serviço) é com a Cooperativa, que, como vimos, é pessoa jurídica de direito privado, de natureza civil.

O Sistema Cooperativo UNIMED para a prestação de serviços avençada com usuário, através das diversas modalidades de plano, contrata serviços de hospitais e tem prestadores de serviços de regimes jurídicos diversos, a saber:

a) Com relação empregatícia (empregados subalternos que cuidam da parte administrativa);

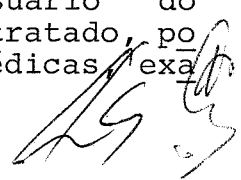
b) Sem relação empregatícia (médicos cooperados ou terceiros que prestam serviços diretamente ao cliente, quando a cooperativa não dispõe de médico da especialidade ou carece de exame ou hospital de terceiros).

No caso dos autos, cuida-se, exclusivamente, da falta de retenção do imposto de fonte incidente sobre remuneração paga ou creditada a pessoas físicas, sem vínculo empregatício, por serviços prestados.

A legislação que disciplina a matéria não sofreu qualquer alteração quanto à natureza e destinatário dos rendimentos pagos ou creditados a autônomos por pessoas jurídicas. Com efeito, dos diplomas legais que tratam da matéria (Decreto-lei nº 1.198, de 27.12.71, art. 6º e seus §§ 1º, 2º e 3º; Decreto-lei nº 1.493, de 07.12.76, art. 9º; Decreto-lei nº 1.729, de 17.12.79, art. 1º, e Decreto-lei nº 1.814, de 28.11.80, art. 2º), todos, sem exceção, determinaram que ficam sujeitas à retenção as importâncias pagas ou creditadas a pessoas físicas a título de comissões, gratificações, honorários, direitos autorais e de remuneração por quaisquer outros serviços prestados, bem como os rendimentos pagos ou creditados a vendedores, viajantes comerciais, corretores e representantes comerciais autônomos, sem vínculo empregatício com a fonte pagadora.

Portanto, estão presentes todos os pressupostos que condicionam a incidência da norma.

Com efeito: a) a Cooperativa é pessoa jurídica, sendo ela quem contrata os serviços e a forma de remuneração; b) é ela quem paga aos médicos (pessoas físicas) seus associados (portanto, sem vínculo de emprego), segundo tabelas próprias e critérios variáveis, em vista de que o atendimento do usuário do serviço, segundo a natureza do plano contratado, poderá depender de várias especialidades médicas, exa



Acórdão nº CSRF/101-0.367

mes, internações hospitalares etc., tudo correndo à custa da prestação mensal paga pelo conveniente; c) o pagamento aos médicos é pela efetiva prestação do serviço e não pela qualidade de associado.

Nestas condições, entendemos não merecer reparos o consignado na Instrução Normativa - SRF - nº 99/80, norma complementar de natureza meramente interpretativa, quando resolve:

"Esclarecer que estão sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte, nos termos do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.729, de 17 de dezembro de 1979, os rendimentos decorrentes da prestação de serviços pessoais de médicos, pagos ou creditados a estes por intermédio de sociedades cooperativas de que sejam associados".

Diversas outras considerações poderiam aqui ser alinhadas em reforço da tese da obrigatoria retenção de fonte, tais como:

1º) A retenção de fonte não tem como única finalidade a antecipação de receita, mas também o controle indireto de auferimento de receita. Aliás, nos presentes autos, ficou tal fato bem patente, pois a Fiscalização, previamente, intimou a fonte pagadora (cooperativa) a fazer prova de que os médicos que auferiram a remuneração dos serviços prestados, seja através de pagamentos, seja através de créditos efetuados pela Cooperativa, efetivamente os incluíram nas suas declarações, o que, afinal, se comprovou parcialmente, não haver ocorrido. Em razão da ausência de retenção, o Fisco ficou sem o controle e o beneficiário do rendimento apercebendo-se do fato, optou pela sonegação da receita. Daí justificar-se uma interpretação extensiva.

2º) Tratando-se de mera retenção de fonte do imposto devido por terceiros e não de obrigações de pagamento de tributo que recaia sobre as suas atividades, as peculiaridades da sociedade Cooperativa perde qualquer relevância, uma vez que, nem mesmo as Entidades imunes (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e, restritivamente, suas autarquias) estão dispensadas da retenção do imposto que lhes caberia reter ou de submeter-se à Fiscalização, como expressamente declara o Código Tributário Nacional, nos artigos 9º, § 1º, e 194, parágrafo único, in verbis:

"Art. 9º - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

Acórdão nº CSRF/01-0.367

§ 1º - O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas da condição de responsáveis pelos tributos que lhe caiba reter na fonte, e não as dispensas das práticas de atos, previstos em lei, asseguratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

.....

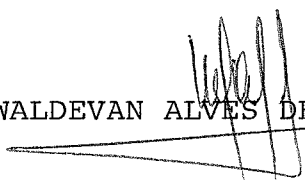
Art. 194 - A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único - A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Saliente-se que, poucas são as distinções entre a sociedade cooperativa prestadora de serviços e as demais sociedades civis de pessoas do mesmo ramo, uma vez que os proveitos, evidentemente, são proporcionais ao trabalho e não ao capital, que, em ambas, é sempre mínimo. No caso das UNIMEDs, porém essa diferença é menor ou nenhuma, vez que elas, para cumprir os seus contratos ou convênios com empresas ou pessoas físicas, se utilizam de serviços de terceiros não associados (laboratórios, hospitais etc.) e assumem riscos de diversos graus."

Por essas razões, dou provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Brasília-DF, em 23 de setembro de 1983.

  
WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA - RELATOR

D E C L A R A Ç Ã O   D E   V O T O

Rendo minhas homenagens ao ilustre Relator do Recurso, o douto Conselheiro Waldevan Alves de Oliveira, salientando a precisão com que abordou os diversos conceitos envolvidos nas diferentes questões apreciadas nos presentes autos, o que, por certo, torna ainda mais difícil a tarefa que me imponho de procurar justificar meu voto, eis que "maxima data venia", ousou divergir de suas conclusões, pelos fundamentos a seguir elencados.

Comungo do entendimento perfilhado no brilhante voto do ilustre Relator segundo o qual não foram contraditadas, quer pela autuada, quer pela decisão recorrida, algumas afirmações relacionadas com as sociedades cooperativas. Na verdade, nem poderiam sê-lo, tão corretas e fundadas em normas legais. Com efeito, basta ler para se ter que admitir serem as cooperativas sociedades civis, de fato e de direito. Assim preconiza o art. 4º, da Lei 5.764/71, ao declarar:

"Art. 4º - As cooperativas são sociedades (...) de natureza civil(...)".

Que são sociedades comprova-o, além de outros argumentos, até mesmo a exigência legal de somente poderem ser constituídas a partir de um mínimo de vinte (20) pessoas físicas, tratando-se das sociedades cooperativas singulares, ou a partir de um mínimo de três (3) cooperativas singulares ou três (3) federações de cooperativas ou cooperativas centrais, quando se tratar de cooperativas centrais ou federações de cooperativas e confederações de cooperativas, respectivamente (Lei 5.764/71, art. 6º).

Que são sociedades civis, ou, como diz a Lei, "de natureza civil", comprova-o a atividade civil desenvolvida pela cooperativa, qual seja a prestação de serviços aos seus associados. Voltarei a abordar esse aspecto, "oportuno tempore", eis que de máxima relevância. Observe-se, por ora, que o dispositivo legal aplica-se indistintamente a todo e qualquer tipo de cooperativa, de serviços, ou de bens (produção ou consumo). As con



clusões a que chega o ilustre Relator, a exemplo das afirmações contidas no Recurso do eminente representante da Fazenda Nacional, ensejam, porém, vislumbrar em inúmeras cooperativas natureza comercial, contrariamente ao preconizado na norma legal.

Incontestável, igualmente, a conclusão a que se chega, em face de serem as cooperativas sociedades e de natureza civil, de possuírem obrigações comuns a esses tipos societários. Assim, aparenta-se-me até mesmo desnecessária, por pleonasticamente repetitiva, a referência, contida na Lei, a obrigações a serem cumpridas pelas sociedades cooperativas. Ainda que a Lei nº 5.764 não contivesse os artigos 22, inciso VI; 44, incisos I e II; e 112 - dispositivos expressamente mencionados no Voto do ilustre Relator - além de outros mais, mesmo assim estariam as cooperativas obrigadas à escrituração fiscal e contábil, sujeitando-se, como pessoa jurídica, aos mesmos ditames legais que regem o comportamento das demais sociedades.

Porém, - e seja-me permitido reiterar, também aqui, que basta ler - embora sociedades, e ainda que de natureza civil, as cooperativas possuem forma e natureza jurídica próprias. Por isso se dizem sociedades civis "sui generis". Isto está na Lei, na mesma Lei nº 5.764/71, no mesmo artigo 4º suso mencionado:

"Art. 4º - As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil (...)"(grifei).

Nesse aspecto, quanto às peculiaridades da forma e, principalmente, da natureza jurídica das cooperativas, tanto o voto do eminente Relator, quanto principalmente a exposição assinada pelo preclaro representante da Fazenda Nacional, contêm impropriedades e contradições flagrantes.

De acordo com o art. 79 da Lei 5.764, os atos praticados entre as cooperativas e seus associados, para a consecução dos objetivos sociais, são denominados atos cooperativos. E o parágrafo único, complementando, adverte que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda.



Assim, o associado de cooperativa de produção que entrega à sua cooperativa um carregamento de feijão, por ele plantado e colhido, não está vendendo a leguminosa à cooperativa. Nem está praticando qualquer outro tipo de operação de mercado. Pelo menos é o que se consegue ler na Lei! Da mesma forma, quando a cooperativa de consumo entrega ao seu associado um bem que fora produzido por terceiro, não está vendendo o produto ao seu associado. Nem está praticando qualquer outro tipo de operação de mercado. Repita-se: assim diz a Lei!

Por isso, nenhum dispositivo da Lei 5.764 utiliza expressão que implique admitir estar-se realizando operação de mercado entre o cooperado e sua cooperativa, tais como: vender, comprar, alienar, etc. Ao contrário, o art. 83 utiliza o verbo entregar, deixando claro que o associado não transfere a propriedade de sua produção para a cooperativa, ainda que outorgue a ela determinados poderes sobre seu produto. Da mesma forma, o art. 82 diz que a cooperativa que se dedicar a vendas em comum, poderá registrar-se como armazém geral a expedir documentação para os produtos de seus associados conservados em seus armazéns.

Claro está que tal determinação legal dificultaria a ação da cooperativa, até mesmo levando-a a perpetrar o crime de dispor de coisa alheia como própria! Por isso, o art. 83 prescreve que a simples entrega (não venda, nem alienação) da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para dispor livremente dessa produção.

Não é preciso que o cooperado assine qualquer autorização. Nem procuração. A própria lei se incumbe de considerar outorgados os tais plenos poderes com o simples fato de o associado entregar-lhe sua produção.

A partir de então, a cooperativa, segundo diz a Lei, pode dispor livremente dos produtos. Pode gravá-los. Pode até mesmo dá-los em garantia de operações de crédito. A cooperativa pode fazer tudo isso. E ela o faz. A cooperativa. Pois é pessoa jurídica, com personalidade própria, adquirida no preciso momento em que foram arquivados, na Junta Comercial competente, os do

Acórdão nº CSRF/01-0.367

cumentos relativos à sua constituição (art. 17, § 6º). ( Observe-se a aparente contradição de se registrar na Junta Comercial uma Sociedade Civil!)

Nesse ponto, aproximou-se bastante do correto entendimento dos princípios que norteiam a atividade cooperativista o respeitável Conselheiro Relator, ainda que tenha pecado pela ausência de clareza conclusiva a redação empregada quando diz:

"Nas cooperativas de produção o comprador não negocia ou sequer conhece o produtor, mas é da cooperativa que recebe o produto e lhe paga a quantia estipulada; na cooperativa de consumo, o vendedor dos produtos não conhece quem irá consumir o produto que está vendendo à cooperativa (cooperado ou não)" ( mantive os destaques do original).

Olvidou-se o preclaro Conselheiro da outorga de plenos poderes. Olvidou-se igualmente de que, embora plenos, os poderes foram apenas outorgados. E o foram pelo cooperado. Que não compra nem vende DA ou PARA a cooperativa, mas apenas lhe entrega.

Por tudo isso, inaceitável se me afigura a infeliz assertiva de que, como "não se exige nos presentes autos qualquer tributo da Cooperativa na condição de contribuinte, ou seja, por dívida própria, logo, são totalmente despiciendas todas as considerações, constantes do aresto recorrido, e referentes ao regime tributário das cooperativas". Como se não estivéssemos julgando um processo administrativo fiscal em que o sujeito passivo se intitula "Sociedade Cooperativa de Trabalho" e toda a fundamentação do voto, bem como o Acórdão e até a ementa, giram ao redor da figura jurídica da Cooperativa!

Parece-me, porém, que o ilustre Relator foi induzido a essas conclusões, discrepantes, na essência, dos princípios consagrados na Lei que pretendeu "definir a Política Nacional de Cooperativismo e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas". Basta atentar para o detalhe de haver transcrito, inserindo em seu voto, significativa porção do recurso subscrito pelo digno representante da Fazenda Nacional, mesmo depois de igualmente transcrevê-lo no Relatório que antecede o Voto.



Acórdão nº CSRF/01-0.367

Na mencionada peça utilizou-se, de maneira sutil mas sobremaneira inteligente, de artifícios retóricos que encobriram as colocações sofismáticas em que se verifica até mesmo o elemento contraditório. Com efeito, a certa altura se afirma, enfaticamente, que a cooperativa atua em nome próprio. Alguns parágrafos adiante encontra-se a referência a que a cooperativa age em nome e por conta de seus associados. PORÉM, mesmo incorrendo em contradição, o recurso deu tratamento diferenciado às duas posições, valendo-se de artifícios dialéticos que conduziram a conclusões falsas. Na verdade, a simples colocação de palavras ou frases, no período, pode alterar-lhes o significado ou até mesmo o valor que desempenham na estrutura do silogismo. Assim, dizer-se que

"Todos procedem dessa forma.  
Porém, a Lei proíbe fazê-lo".

enseja concluir-se que a prática, embora generalizada, há de ser coibida por incorreta. Contrariamente, dizendo-se que

"Embora a Lei o proíba, todos procedem dessa forma"

conclui-se que é admissível o procedimento adotado pelas pessoas, ainda que contrário à lei.

O mesmo se diga quanto à construção do período, fazendo constar em orações subordinadas o fundamento que não se deseja admitir, e na oração principal o que se pretende destacar. Tem efetivo poder de persuasão o artifício de recorrer-se a tempos e modos diversos na estrutura verbal.

Tais artimanhas empanam o brilho da argumentação eminentemente jurídica que deve fundamentar o julgamento do processo fiscal, "maxime" na esfera administrativa.

A ênfase dada à sistemática de funcionamento das UNIMED's evidencia que, na verdade, o real fundamento para a decisão do ilustre Relator foi sua desfiguração de cooperativa, cabendo tratá-las como simples sociedades de natureza civil, sem as peculiaridades próprias do sistema cooperativista. Está claro na positiva colocação do ilustre representante da Fazenda Nacio

Acórdão nº CSRF/01-0.367

nal quando assevera:

"Assim, a cooperativa não é mera repassadora de valores aos seus associados. Ela é a entidade organizadora das atividades a serem prestadas pelos seus membros, recebe pagamentos de convenientes e contratantes e paga também aos associados os serviços prestados" (grifei).

Transportada para as cooperativas de produção e de consumo essa afirmação revoga o parágrafo do art. 79 da Lei 5.764! Se ela paga aos seus associados, igualmente compra seus produtos, e, em consequência, não é cooperativa!

Ora, tal posicionamento, além de inaceitável juridicamente, implica introduzir-se nova fundamentação com razão de decidir, que deveria fazer retornar o procedimento fiscal à sua origem para nova impugnação.

O Acórdão recorrido enfatiza a natureza da personalidade jurídica da autuada como sendo cooperativa. Desde o auto de infração, passando pela decisão monocrática e chegando-se à decisão do Colegiado, a autuada teve seus atos apreciados sob o enfoque dispensado às sociedades cooperativas. Somente agora, na decisão desta instância maior, se adota, como premissa, que a autuada não é, de fato, sociedade cooperativa. Não se o afirmou em termos peremptórios, mas de maneira sutil houve verdadeiramente a desfiguração da cooperativa.

A alteração das razões de decidir, promovida nesta instância última, fere o direito constitucional assegurado ao contribuinte de se defender, e compromete a atuação deste Colegiado, que se imite na função de órgão lançador. Ainda recentemente o egrégio Tribunal Federal de Recursos, julgando a Apelação em Mandado de Segurança de nº 87.375, ponderou que o Conselho de Contribuintes, apreciando recurso voluntário, não deve exorbitar de sua área própria de órgão de controle do ato administrativo - tributário, para proceder como órgão lançador, constituindo novo crédito fiscal, sob fundamento novo, mas apenas se conter nos limites objetivos do lançamento impugnado. Se era caso de reestruturar o lançamento tributário, sob nova base material e legal,

Acórdão nº CSRF/01-0.367

tocaria ao Conselho anular o crédito constituído, ressalvado ao órgão competente o poder de promover lançamento novo, sob novo suporte fático-jurídico.

Os limites desta sessão me impedem abordar, com detalhes, outros aspectos igualmente merecedores de reparo. Contudo, o acima dito basta para justificar minha divergência das conclusões subscritas pelo ilustre Conselheiro incumbido do relato e que me leva a negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Brasília-DF., 28 de setembro de 1983.

  
FRANCISCO AMARAL MANSO