



MINISTÉRIO DA FAZENDA

STS

Sessão de 22 de outubro de 1981

ACORDÃO Nº 101-72.740

Recurso nº 82.934 - IRPJ - EXS. DE 1976 A 1979

Recorrente UNIMED DE PIRACICABA - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LIMITADA.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM LIMEIRA - (SP)

IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - SERVIÇOS DE TERCEIROS - Deixa de existir ato cooperativo nas sociedades cooperativas de trabalho que utilizem, na prestação dos serviços, participação de terceiros, não-cooperados, isto é, estranhos ao quadro social da cooperativa. A prestação de serviços por pessoas alheias ao quadro social da cooperativa caracteriza intermediação, própria de ato mercantil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED DE PIRACICABA - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LIMITADA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF)., 22 de outubro de 1981

AMADOR GUTERRELO FERNANDEZ

PRESIDENTE

SYLVIO RODRIGUES

RELATOR

VISTO EM ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO
SESSÃO DE 13 NOV 1981

PROCURADOR DA FAZENDA
DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, AGOSTINHO SERRANO FILHO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, RAUL PIMENTEL, LUIZ ANDRÉ NETO (Suplente).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0865.006.509/80

RECURSO N.º: 82.934

ACÓRDÃO N.º: 101-72.740

RECORRENTE: UNIMED DE PIRACICABA - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LIMITADA.

R E L A T Ó R I O

UNIMED DE PIRACICABA - Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos Limitada, estabelecida na cidade paulista de Piracicaba, em decorrência de ação fiscal externa, encontrou-se capitulada no Auto de Infração de fl. 1, lavrado quanto aos exercícios de 1976 a 1979, no qual consta que a interessada obteve resultados positivos de atividades com o fornecimento de serviços a terceiros, não-associados.

O crédito tributário que, na peça básica da autuação, se compõe de imposto de renda, correção monetária, multa de 50% e juros de mora, teve contestada a sua cobrança pela reclamação constante da petição de fls. 378/397, na qual a sociedade contradita a ação fiscal afirmando, em síntese:

- que as suas operações se contêm dentro dos princípios do sistema cooperativista, havendo absoluto desconhecimento da Lei nº 5.764, de 16.12.1971, por parte da fiscalização;
- que há um acórdão do Conselho de Contribuintes no qual se afirma a não-incidência do imposto de renda nas atividades normais das cooperativas;
- que os contratos firmados com os usuários, representam do os médicos associados, constituem ato cooperativo e

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0865.006.509/80

Acórdão nº 101-72.740

não prestação de serviços da terceiros;

- que os associados prestam serviços aos pacientes sendo estes contratados por intermédio da cooperativa, como mandatária dos cooperados, de acordo com a lei e o estatuto social;
- que a prestação de serviços por não-cooperados existiria no caso de uma cooperativa de prestação de serviços médicos firmar contratos em nome de médicos não-associados, ou serviços auxiliares de hospitalização e enfermagem;
- que visa o bem estar profissional e econômico de seus associados, sem qualquer intuito de lucro, uma vez que os honorários não se consideram lucro;
- que as sociedades cooperativas têm finalidades econômicas, mas os seus resultados não podem ser considerados como remuneração sobre o capital (quando haveria rentabilidade tributável), pois ela, como mandatária do associado, repassa ao mesmo o resultado do ato cooperativo;
- que, inexistindo lucro na cooperativa, obviamente inexiste tributo, por falta de base impositiva;
- que as sobras, e não lucros das cooperativas, permanecem nos cofres aguardando a destinação que lhe conferra a Assembléia Geral dos Associados;
- que a interpretação dada pelo fisco ao artigo 112, inciso II, do RIR/75 é literal e odiosa, atingindo um absurdo jurídico que deve ser desprezado e atender-se a intenção do legislador.

Com base na Decisão nº 0865-589/80 (fls. 417/423), o Delegado da Receita Federal em Limeira julgou procedente, em parte, a ação fiscal, a fim de excluir do crédito tributário os juros de mora, após expender considerações que se resumem em dizer:

- que, muito embora haja um Acórdão do Conselho de Contribuintes declarando que as cooperativas, de modo ge
- 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0865.006.509/80
Acórdão nº 101-72.740

nérico, estão fora do campo de incidência, este não dá guarida à tributação dos rendimentos em tela, uma vez que, somente estão isentos os valores oriundos das atividades normais de uma cooperativa, e o que é exigido, são provenientes de atividades alheias às que lhe são peculiares, ou seja, operações com terceiros;

- que é pacífica a tributação dos resultados oriundos das atividades de fornecimento de bens e serviços as pessoas que não se revestem da condição de associado, segundo o entendimento já ratificado no Parecer Normativo CST - nº 155/73, nas formas prescritas em lei, como dispõe o artigo 112 do RIR/75;
- que toda a receita auferida é proveniente de operações com terceiros, alheios ao seu quadro associativo, por serviços prestados pelos associados-médicos às empresas contratadas;
- que essas empresas são as beneficiadas dos serviços da cooperativa, não havendo, pois, ato cooperativo perfeito, uma vez que o ato cooperativo, quando perfeito, exige que o associado seja também usuário, concomitantemente;
- que a situação da autuação está expressamente prevista nos artigos 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71 que regem as cooperativas, e quando desvirtuadas as finalidades ali impostas, os rendimentos auferidos devem ser tributados, como preceituam o artigo 112, inciso II, do RIR/75 e Parecer Normativo CST nº 155/73;
- que no Auto de Infração e anexo foram cobrados indevidamente juros de mora que devem ser excluídos, embora a impugnante não houvesse sobre eles se manifestado.

Cientificada da decisão singular, a empresa manifesta, no prazo previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972, recurso na forma da petição de fls. 426/437, lida integralmente, da qual se extrai em síntese:



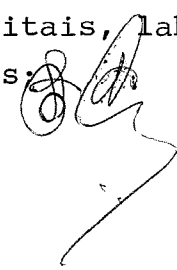
- que a decisão singular discrepa, integralmente, da forma e conteúdo do Pararecer Normativo CST nº 38, de 31.10.1980, cuja sabedoria reside na correta interpretação das atividades de uma sociedade cooperativa como a recorrente, bem como na incontestável definição do que seja ato cooperativo;
 - que o modo de transacionar da recorrente, descrito nos autos, narra que ela assina contratos para prestação de serviços médicos e hospitalares, em duas modalidades;
 - que, na primeira modalidade, já está fixado o valor mensal por usuário, que será protegido pela assistência médica dos associados da cooperativa, e dentro desta modalidade, faz-se, trimestralmente um levantamento do contrato, a fim de verificar: - a) se o valor pago pela firma ou companhia for inferior, será paga a diferença para a UNIMED; - b) se o valor for superior, a UNIMED devolve o excedente;
 - que, na outra modalidade de contrato, a cooperativa recebe o exato valor pelo serviço efetivamente prestado por seu associado, porque aí está sendo cobrado o preço real, uma vez que já é conhecido, não havendo o a-juste trimestral;
 - que as considerações expendidas na decisão recorrida tendem a convencer que a recorrente presta bens e serviços a terceiros estranhos ao seu quadro social;
 - que, sendo os honorários médicos fixados por tabelas anuais e imutáveis, bem se pode ver que a cooperativa recorrente não obtém qualquer receita pelos gastos de correntes de internação hospitalar; tão somente cobra aquilo que a este título paga;
 - que o serviço hospitalar é, na hipótese, fonte de despesa e não forma criadora de receitas, não havendo por que se cogitar de tributação, dado que ela incidiria sobre o nada;
- 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0865.006.509/80

Acórdão nº 101-72.740

- que na outra modalidade consensual em que opera, muito embora a recorrente receba verbas indiscriminadas, para indiferenciadamente custear os honorários médicos, os serviços hospitalares e as despesas laboratoriais, o que em tese configuraria, nos últimos dois casos, uma base impositiva à incidência do tributo, o certo é que, nesta hipótese de contratos com pré-pagamento e remuneração incluída, a recorrente repete ao usuário todo aquele valor já adimplido e que não haja sido creditado na conta dos honorários médicos ou que não tenha sido consumido para suportar efetivas despesas hospitalares e laboratoriais.

Em assentada anterior para decisão do pleito neste Colegiado, resultou, no debate da questão, que o julgamento se converteu-se em diligência, a fim de que, na conformidade da Resolução nº 101-01634, fossem atendidos os seguintes quesitos:

- 1º) juntada aos autos cópia das diversas modalidades de contratos firmados pela fiscalizada e relacionados com a prestação de serviços pelos seus associados ou por terceiros (hospitais, laboratórios, etc.);
 - 2º) explicitada a natureza das diversas receitas auferidas pela autuada (quantificando-as, se possível, com vistas à eventual aplicação dos critérios de arbitramento previstos no RIR/75 e na Portaria nº 22, de 12.01.79) e a razão de ser do seu recebimento, isto é, se somente se destinavam a remunerar:
 - 2.1) serviços a serem prestados pelos cooperados ou;
 - 2.2) serviços a serem prestados por terceiros (hospitais, laboratórios, outros médicos etc.);
 - 3º) na hipótese de ser inviável a quantificação da receita pelos subitens 2.1 e 2.2, indicados os montantes dos desembolsos com médicos cooperados e com terceiros (outros médicos, hospitais, laboratórios etc.), esclarecendo, em qualquer caso, quais as vantagens auferidas pela recorrente na intermediação de serviços prestados por outras entidades (hospitais, laboratórios etc.), isto é, nos repasses por ela efetuados.
- 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0865/006.509/80
Acórdão nº 101-72.740

- 4º) averiguar se existe qualquer vinculação de ordem societária ou de parentesco entre as pessoas jurídicas beneficiadas com os repasses dos recursos efetuados pela fiscalizada e os médicos associados da autuada;
- 5º) informar se toda a receita auferida pelos médicos era canalizada pela cooperativa ou se eles também recebiam qualquer parcela diretamente dos consulentes (não cooperados) e, nesta segunda hipótese, se a fiscalizada contabilizava também a receita auferida pelo médico diretamente do cliente, quantificando este montante;

Cumprida a diligência, foram trazidos à colação os documentos de fls. 449/485, incluindo-se entre eles dois tipos-padrões de contratos de prestação de serviços: a) um anexado às fls. 453/457 o qual estipula, a fls. 456, item 10, a cobrança por unidade de serviço executado, cujo valor é reajustado semestralmente de acordo com o índice nacional de preço ao consumidor; b) outro, de pré-pagamento, pelo qual se cobra um valor mensal por pessoa inscrita.

Em resposta ao pedido de esclarecimentos decorrente da diligência de que trata a Resolução nº 101-01.634, a defesa declara que não existem contratos para prestação de serviços por outros médicos, porém, há ajustes tácitos pelos quais a Unimed toma serviços hospitalares e laboratoriais indispensáveis à prestação dos serviços médicos de seus associados e posteriormente, repassa o valor pago por estes serviços aos pacientes, sem qualquer vantagem de intermediação nos repasses desses custos. Declarou, ainda, que toda a receita é canalizada diretamente pela cooperativa, sem o recebimento de qualquer parcela pelos médicos cooperados diretamente dos consulentes. E quanto à existência de qualquer vinculação de ordem societária ou de parentesco, como consta do quesito do item 4 da Resolução nº 101-01.634, respondeu pela negativa, acrescentado:

"Entre a cooperativa de trabalho médico e as pessoas jurídicas existe apenas o nexu contratual de um tomador de serviços (a cooperativa) com um prestador (os hospitais e laboratórios)".

No relatório da diligência efetuada, o fiscal autuante e diligenciador expôs, a fls. 484/485, o seguinte:

"1 - que, conforme quesito nº 1 da Intimação Fiscal de fls. 449 e informação de fls. 453/457



450/2, a Unimed tem 2 tipos-padrões de Contrato de Prestação de Serviços pelos seus associados:

- a) Serviços Prestados anexo às fls. 453/7 onde se cobra por unidade de serviços executado, reajustados semestralmente do I.N.P.C. (fls. 456, item 10);
- b) Pré-Pagamento - anexo às fls. 458/67 onde se cobram valor fixo mensal (por pessoa inscrita), ficando todas as despesas às expensas da Unimed.

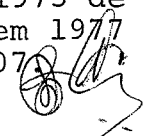
2 - que, não há condições de se especificar o "quantum" segundo a natureza das receitas, vez que tanto os honorários de serviços médicos prestados pelos cooperados, assim como os honorários de terceiros (laboratórios, hospitais com internações, quartos, etc.) são contratados com a clientela como um todo (fls. 453/4 e 460/2). Embora as faturas mensais sejam emitidas a preço global discriminativo não há qualquer controle contábil apartado por natureza de receitas, nos contratos de serviços prestados. Nos contratos de Pré-Pagamentos, as mensalidades já representam igualmente a soma dos serviços (dos médicos - cooperados e de terceiros), não havendo portanto, especificação das receitas;

3 - que outrossim, a Unimed tem ajustes tácitos firmados com terceiros, laboratórios e hospitais (mas não com outros médicos, só com os sócios) para repasse dos serviços que não pode prestar diretamente. O preço cobrado pelo beneficiário do repasse é o mesmo cobrado dos pacientes no período fiscalizado, pois o critério adotado é o mesmo de 1979, como se vê dos documentos de fls. 469/482. Não há, pois, qualquer vantagem auferida nestes repasses.

A taxa de administração é cobrada, ou melhor, descontada dos honorários médicos dos cooperados (receitas próprias), mas não sobre as receitas repassadas.

4 - que, conforme Relatório Fiscal de fls. 249 item 8, o desembolso com honorários médicos a cooperados é considerado custo/despesa operacional, tendo sido em 1974 de Cr\$4.532.767,00 (fls. 351), em 1975 de Cr\$9.241.061,00 (fls. 358), em 1976 de Cr\$16.599.165,00 (fls. 365), em 1977 de Cr\$30.805.284,00 (fls. 372) e em 1978 de Cr\$48.852.537,00 (fls. 374V).

Foram destes valores repassados a terceiros, conforme informação de fls. 483, em 1974 de Cr\$... 1.077.571,63; em 1975 de Cr\$2.075.932,83; em 1976 de Cr\$3.208.842,44; em 1977 de Cr\$4.686.534,95 e em 1978 de Cr\$11.247.346,07.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0865/006.509/80
Acórdão nº 101-72.740

5 - que toda receita auferida pelos médicos cooperados é canalizada através da Unimed, não percebendo nenhuma parcela diretamente dos consulentes usuários, nos honorários com ela (Unimed) convencionados. Naturalmente, os médicos atendem sua clientela particular em outros horários além dos outros eventuais convênios, cujas receitas, evidentemente, não transitam pela Unimed.

6 - que não há qualquer vinculação de ordem societário ou de parentes entre as PJ beneficiários dos repasses e os componentes da Unimed."

É o relatório.

V O T O

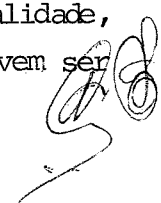
Conselheiro SYLVIO RODRIGUES, Relator:

O fato de uma sociedade cooperativa gozar de não incidência do imposto de renda sobre os resultados específicos de seus objetivos sociais, em virtude do exercício de atividades próprias, realizadas exclusivamente com seus associados, não implica em admiti-la a salvo do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação peculiar àquele tributo. Se pratica operações com terceiros e obtém resultados positivos, a sociedade cooperativa não se livra do ônus tributário sobre todos os resultados positivos que auferir.

Não é, assim, óbvio que a recorrente pretenda uma não incidência tributária incondicional para, sob a capa do benefício, praticar toda a sorte de irregularidades de natureza fiscal e ainda achar-se desembaraçada de qualquer consequência tributária.

A defesa labora em erro por entender que, por se ter a recorrente constituído sob a forma de sociedade cooperativa, à qual a lei assegura não incidência tributária do imposto de renda sobre os resultados positivos obtidos quanto a atividades específicas, típicas do regime cooperativo, praticadas unicamente entre a sociedade e o seu associado, sem interferência de terceiros, pessoa física ou jurídica, a interessada não se sujeita às regras genéricas estabelecidas para as sociedades em geral, comerciais ou civis, no que concerne com o exercício de atividades que se ultimam com a intermediação de terceiros, não associados.

As cooperativas são empresas de serviços que, quando se estabelecem, se destinam a atender as necessidades dos próprios associados, exercendo estes, em relação a elas, diante do princípio da dupla qualidade, o papel simultâneo de sócio e de usuário, ou cliente. Os serviços devem ser



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0856/006.509/80
Acórdão nº 101-72.740

gerados e consumidos dentro da organização cooperativada, sem percussão externa dos atos praticados, que não devem ir além da sociedade e da pessoa dos associados. É necessário, portanto, para que haja ato cooperativo puro, ausência de terceiros, estranhos à sociedade, na prestação do serviço. Os atos cooperativos são, pois, aqueles que forem praticados entre as sociedades cooperativas e seus associados, entre estes e elas e também pelas cooperativas entre si quando associadas, como se depreende do artigo 79 da Lei nº 5.764, de 16.12.1971. Verbalmente:

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

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

Há no entanto, uma categoria de atos que o legislador permitiu às cooperativas realizarem os quais, embora sejam atos não-cooperativos e atendam os objetivos sociais propostos, devem receber escrituração em separado, submetendo-se os resultados positivos deles obtidos à tributação regular do imposto de renda. São atos não-cooperativos aqueles aos quais o artigo 111 da Lei nº 5.764/71 se refere discriminativamente, relacionados nos artigos nºs 85, 86 e 88 dessa lei e que fazem parte do elenco enumerado no art. 112 do RIR/75 (art. 123 do RIR/80).

A Lei nº 5.764/71, definiu, portanto, dentro do universo econômico dos negócios que as cooperativas podem explorar, sem ferir os seus objetivos sociais, os atos cooperativos puros - os que se desenvolvem, por assim dizer, intramuros ou circuito fechado, porque da prestação deles somente participam a sociedade cooperativa e os sócios cooperados (art. 79) - e os atos não-cooperativos legalmente permitidos (arts. 85, 86 e 88), salientando que se do exercício desta segunda categoria de atos provierem resultados positivos, estes serão considerados como renda tributável (art. 111).

Nesta linha de raciocínio, ficam, apenas, fora do alcance tributário os resultados inerentes a esse tipo societário, ou seja, os resultados das atividades próprias das cooperativas, e sujeitos ao ônus do imposto de renda os demais resultados positivos quer os



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0865.006.509/80

Acórdão nº 101-72.740

derivados de atos não-cooperativos aos quais a lei se refere expressamente, quer os provenientes de outros atos não-cooperativos, diferentes daqueles aos quais os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 fazem alusão, ficando sublinhado que, nesta última hipótese, todos os atos praticados pela cooperativa se caracterizam como atos de comércio e todos, sem exceção, deixam de gozar da não incidência tributária.

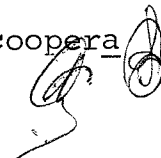
Os serviços que as cooperativas de trabalho, entre as quais se inclui a recorrente, oferecem aos seus associados, não se contêm num círculo que não vá além do limite em que enseja a oportunidade a cada associado desempenhar, pessoalmente, ou, dentro do vínculo associativo, com o auxílio de uns com os outros, o *sou mister*, isto é, a sua profissão, sem recorrer à colaboração de terceiros, alheios ao conjunto formado por cooperativa e cooperado. Se o serviço, em sua prestação ou efetivação, ressurda do conjunto associativo em busca da participação de outrem, o ato cooperativo deixa de ser puro e se torna suscetível da disciplinação tributária do imposto de renda. Nestas circunstâncias o ato assume as características próprias da mercância, daí a razão de supeditá-lo à inflexão tributária, uma vez que se consubstancia um fato contemplado na hipótese da lei do tributo, com o nascimento da obrigação fiscal sobre todos os atos praticados pela cooperativa.

Identificando-se a recorrente numa cooperativa de trabalho médico, é de compreender-se que a sua atividade essencial consiste em colocar no mercado de trabalho próprio os serviços profissionais desenvolvidos pelo médico associado. Se, porém, vai além disso e para a prestação deles contrata com terceiros, está intermediando os serviços e, em consequência, fugindo está aos seus objetivos sociais.

Os esclarecimentos trazidos à colação, por motivo da Resolução nº 101-01.634, deste Colegiado, revelam que a recorrente utiliza serviços de terceiros, os quais intermedeia.

Ademais, verifica-se das disposições do artigo 8º do Estatuto Social que o associado responde subsidiariamente pelas obrigações contraídas pela Cooperativa perante terceiros.

Ora, se na ocorrência de contratos celebrados, a coopera



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0865.006.509/80
Acórdão nº 101-72.740

tiva representa os cooperados coletivamente, agindo como seu mandatário, como está dito no § 3º, art. 2º, do Estatuto Social (fls. 398) e na petição impugnativa a fls. 381, e se há sobrevença de obrigações contraídas perante terceiros, como cita o prefalado artigo 8º, bem clarificada se torna a intermediação, que, como característica de mercância, é irregular no tipo societário do regime cooperativista.

Os atos praticados pela recorrente, no exercício de suas atividades, apresentam, indubitavelmente, o perfil operacional de um padrão mercantil, próprio de organização comercial, por isso julgar pela negativa de provimento do recurso é o meu voto.


SYLVIO RODRIGUES, RELATOR.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0865/006.509/80
ACÓRDÃO Nº 101-72.740

V O T O

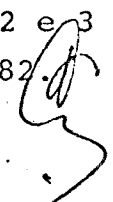
Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, PRESIDENTE:

Conforme temos visto e já se tornou entendimento consagrado desta Câmara, no art. art. 112 do Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186/75, se declara que as cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades ali enumeradas.

A razão de o citado Regulamento enumerar as operações sobre cujos resultados incidiria o tributo, consiste no fato de, embora as cooperativas somente possam praticar atos cooperativos e estes estejam fora do campo de incidência, a legislação cooperativista (Lei nº 5.764/71) nos artigos 85, 86, 87, autoriza, sob as condições que estabelece, que determinadas espécies de cooperativas pratiquem outros atos não cooperativos, para os fins ali previstos.

Quando o que seriam cooperativas de trabalho médico, passam a oferecer aos beneficiários, além dos serviços profissionais dos seus médicos cooperados, atendimento hospitalar nas condições reveladas às fls. 453 a 466, com fornecimento de medicamentos serviços hospitalares subcontratados e outros serviços prestados por profissionais não associados, inclusive cobranças de diárias e serviços de enfermagens, executados por profissionais não associados, a Cooperativa fugiu dos seus objetivos sociais, passando a funcionar como uma sociedade hospitalar, a quem não se aplica o tratamento especial da legislação específica do cooperativismo.

A subcontratação, que sempre traduz uma intermediação, além de ser inerente aos contratos onde se prevê o atendimento hospitalar, inclusive com direito a acompanhante, o fornecimento de serviços de outros profissionais não associados, medicamentos, exames de todo tipo, está confessado nos itens 2 e 3 do doc. de fls. 451 e comprovado pelas faturas de fls. 469/482.

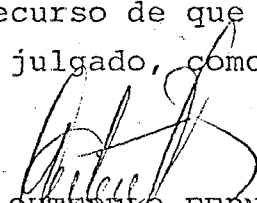


SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0865/006.509/80
ACÓRDÃO Nº 101-72.740

O risco inerente aos sistemas de pré-pagamento expressamente confessado em contratos cujo modelo não foi acostado aos presentes autos, também é incompatível com qualquer espécie de organização que se intitule de cooperativa de trabalho.

A falta de autorização legal para que as cooperativas de trabalho pratiquem atos não cooperativos, a não separação das diversas espécies de receita e, a ausência de aplicação de parte destas receitas nos fins determinados expressamente na legislação cooperativista corroboram a jurisprudência, mansa, pacífica e reiterada deste Colegiado.

Assim embora os elementos acostados aos autos não sejam os mesmos em todos os procedimentos instaurados, indiscutivelmente, de uma maneira ou de outra, a falta de autorização legal, a intermediação não autorizada, o risco incompatível com a natureza da cooperativa de trabalho: sempre se fazem presentes, por essa razão determino que a Secretaria da Câmara junte aos presentes autos cópia de voto proferido em recurso de que fomos Relator anteriormente para que conste do presente julgado, como se aqui transcrito estivesse.


AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0865/006.509/80

Acórdão nº 101-72.740

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ,

O inesquecível mestre PONTES DE MIRANDA, in Tratado de Direito Privado, vol. 49, §§ 5.247, ao tratar do "3. REGRAMENTO JURÍDICO DAS SOCIEDADES COOPERATIVAS", escreve (pág. 431/432):

"Em princípio, a cooperativa supõe que outrem tire proveitos que pesam nos que se juntam, em cooperação, para que se pre-eliminem esses proveitos por terceiros (intermediários). Há algo de defensivo, de pre-eliminatório dos que teriam por fito ganhar, por falta de cooperação entre os sócios da cooperativa. O que caracteriza a cooperativa é essa função de evitamento do que outros ganhem com o que o sócio da cooperativa paga a mais, ou recebe de menos. (pág. 431, grifamos).

.....

O que a cooperativa consegue eliminar é vantagem para os sócios, quer eles paguem o que resultou da atividade cooperativa, isto é, preço abaixo do preço corrente do mercado, ou recebam acima do preço corrente do mercado; quer eles paguem o preço corrente, ou recebam pelo preço corrente, e lhes seja prestado, por divisão do ativo, o que lhes toca pelas diferenças.

"O método de atividade, na sociedade cooperativa, consiste na prática de atos que diminuem o custo da produção, de jeito a haver vantagem para os sócios, que são os consumidores, ou que levem à obtenção de melhor preço para os produtos, pois que produtores são os sócios, ou a conclusões de empréstimos com menores interesses."

Declara o autor citado que

"mais se coopera para se evitar o fim lucrativo de terceiros do que para se lucrar" (pág. 433).

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0865/006.509/80

Acórdão nº 101-72.740

"Se há o elemento de percepção de lucros, fora da vantagem advinda da cooperação, a empresa adquire plus, que a faz sociedade senso estrito, ou misto de sociedade senso estrito e de cooperativa." (grifos da transcrição).

.....

"A sociedade cooperativa exige que a "mutualidade seja aberta entre sócios com o fim comum, pré-eliminador da intermediariedade prejudicial aos interessados na cooperação" (pág. 438)

.....

O fim da cooperativa é atribuir a cada sócio a diferença entre o custo ou preço na cooperativa e o custo ou o preço no mercado geral. Não pode ter caráter de especulação, nem mesmo de comércio." (pág. 447)

.....

As sociedades cooperativas de consumidores e de trabalhadores falta, de regra, qualquer elemento capitalístico,..." (pág. 448).

Segundo definição estabelecida no art. 24 do Decreto nº 22.239, de 19.12.32, são cooperativas de trabalho (profissional ou de classe)

"aquelas que constituídas entre operários de uma determinada profissão ou ofício, ou de ofícios vários de uma mesma classe - têm 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 propõem contratar e executar obras, tarefas, trabalhos ou serviços, públicos ou particulares, coletivamente por todos ou por grupos de alguns".

A Lei nº 5.764, de 16.12.71 (vulgarmente cognominada de LEI COOPERATIVISTA), define o "ato cooperativo" nos seguintes termos:

"Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos" (art. 79) *At*

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0865/006.509/80

Acórdão nº 101-72.740

aditando no parágrafo único do mesmo art. 79:

"O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria."

Portanto, é o "ato cooperativo" o ato típico que recebe a proteção da lei e, em consequência, deve ser ele o objeto dos benefícios creditícios e fiscais (inclusive a não incidência tributária)."

A definição de ato cooperativo mostra que a relação é sempre bipolar, alternando-se os associados e a cooperativa na posição de supridores e consumidores, conforme a espécie da cooperativa. A realização desses "negócios cooperativos internos", "atos cooperativos" ou "negócios-fim", como declara WALMOR FRANKE, in Direito das Sociedades Cooperativas, são os atos praticados entre a cooperativa e o cooperado, dado que este não se relaciona juridicamente em termos cooperativos com não cooperados, assim, v.g., na cooperativa de produção o "ato cooperativo" é a entrega dos produtos pelo cooperado; na cooperativa de trabalho, é a colocação da mão-de-obra específica à disposição da cooperativa; na cooperativa de consumo, é o fornecimento dos bens ou utilidades ao associado. Todavia, para a existência do "ato cooperativo" ou negócio-fim é indispensável que sejam precedidos ou sucedidos de um negócio externo, ou de mercado, denominado "negócio com terceiros" ou "negócio-meio".

- Acrescenta este autor que "o negócio interno ou negócio-fim está vinculado a um negócio externo, negócio de mercado ou negócio-meio. Este último condiciona a plena satisfação do primeiro, quando não a própria possibilidade de sua existência". Assim: nas cooperativas de consumo, o negócio-meio é a compra de artigos domésticos, o negócio-fim é o fornecimento dos artigos aos sócios; nas cooperativas de trabalho o negócio-meio é a contratação dos serviços da categoria e o negócio-fim é o trabalho ofertado aos cooperados.

Além dos "atos cooperativos", e para a plena consecução dos objetivos cooperados a lei autoriza que:

a) as cooperativas de produção agropecuária e de pesca adquiram produtos de não cooperados para implementar o cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações (art. 85);

b) as cooperativas de consumo de bens e serviços, forneçam estes bens e serviços a não associados, também para atender aos objetivos sociais, de acordo com a Lei (art. 86) e, finalmente;

c) as cooperativas participem de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento dos objetivos acessórios ou complementares (art. 88).

Tendo em vista que esses atos expressamente enumerados (e todos condicionados) nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 não são "atos cooperativos", embora não descaracterizem a natureza jurídica da cooperativa, por expressa permissão da lei; esta, todavia, impõe, nos artigos 87 e 88, parágrafo único, que:

a) esses resultados realizados com não associados sejam "contabilizados em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos."

b) esses resultados sejam levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social", o que implica dizer que esses resultados não poderão ser distribuídos aos cooperados, quer direta, quer indiretamente pela redução das despesas com que cada cooperado deve contribuir para a realização do ato cooperado (arts, 80 e 81).

Verifica-se, assim, que a própria lei definiu o "ato cooperativo" e também expressamente estabeleceu as exceções (numeros clausus), sem que dessas exceções conste a prática de qualquer "ato não cooperativo" pelas "cooperativas de trabalho" (profissio-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0865/006.509/80

Acórdão 101-72.740

Conseqüentemente, se se apura:

a) a prática de atos de comércio, não expressamente autorizados;

b) que a sociedade assume riscos capitalistas, não inerentes às cooperativas de trabalho (profissional ou de classe) ou;

c) que, quando embora pratique atos de comércio expressa e excepcionalmente permitidos:

c.1) não contabiliza os resultados de molde a permitir o cálculo do tributo e a não distribuição direta ou indireta aos cooperados de benefícios que, por expressa determinação legal, não lhe pertencem;

c.2) embora contabilize os resultados de molde a permitir o cálculo do tributo, tenha, direta ou indiretamente, distribuído os resultados das transações estranhas aos "atos cooperativos":

descaracterizada estará a empresa como sociedade cooperativa e defrontar-nos-emos com uma sociedade de natureza civil, ou civil e comercial (segundo os atos que pratique) para os efeitos da legislação do Imposto sobre a Renda, independentemente:

a) da natureza jurídica adotada no ato de constituição ou;

b) do órgão público em que, eventualmente, tenha sido registrada;

eis que tais fatos não afastam a incidência da norma tributária.

Resumindo, foi a própria lei cooperativa que adotou, quanto a natureza dos atos praticados pelas cooperativas, a trilogia: 1º) ato cooperativo; 2º) ato não cooperativo autorizado por lei e; 3º) ato não cooperativo não autorizado, o que equivale a ato vedado, na sistemática da lei.

A interpretação sistemática da lei cooperativista e os princípios gerais de direito impõem consequências jurídicas diversas, sob a ótica tributária, às cooperativas, segundo a natureza dos atos que praticarem.

Se se limitarem à prática de atos cooperativos, como tal definidos no art. 79 da Lei 5.764, 16.12.71, como eles não implicam "operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria", ex vi do art. 79, parágrafo único, da citada lei; se a cooperativa não obtiver outras receitas ou resultados que, força de lei, integram, como regra geral, a base de cálculo de todas as pessoas jurídicas: a Cooperativa não será contribuinte do Imposto de Renda, em virtude de seus atos se encontrarem no campo da não incidência.

Se essas sociedades, todavia, praticarem, além do "ato cooperativo", o que no Parecer Normativo — CST — nº 38/80, numa expressão feliz, denominou "Atos Não-Cooperativos Legalmente Permitidos", cuja prática o legislador considerou tolerável, por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais" e obedecer a todas as condicionantes estabelecidas na própria lei que os autoriza (contabilização em separado de receitas e despesas, não distribuição dos resultados etc): a Cooperativa terá fora do campo da incidência, apenas, o resultado dos "atos cooperativos".

Finalmente, se a Cooperativa praticar, além dos "atos cooperativos" e "atos não-cooperativos legalmente permitidos", atos da 3a. categoria, ou seja: "Atos Incompatíveis com o Regime Cooperativo", pois, como se declarou no aludido ato da Coordenação do Sistema de Tributação, "tendo a Lei nº 5.764/71 indicado quais os negócios que, dentro do universo econômico, podem ser exercitados pelas cooperativas, é lícito deduzir que quaisquer outros que elas realizem serão juridicamente incompatíveis com o regime especial que foi estabelecido e, portanto, com o próprio conceito legal dessas entidades": a sociedade ficará sujeita a incidência sobre os resultados de todas as operações que praticar, eis que a

Acórdão nº 101-72.740

prática de outros atos não permitidos implica desvirtuamento da natureza jurídica da empresa.

Evidentemente que, embora os resultados se encontrem no campo da incidência, não é incompatível com o regime cooperativo, a percepção de eventuais resultados positivos decorrentes de expressa permissão legal, tal como o lucro inflacionário, ou de operações ou atos esporádicas (não operacionais), tais como os juros e correção monetária de parcelas esporadicamente aplicadas ou vinculadas a compromissos a prazo certo etc. Em idênticas condições se encontram os valores que compõem a base de cálculo do tributo, em razão da indedutibilidade de certos desembolsos levados a efeito pela sociedade.

Cuidando especificamente das Cooperativas de Médicos, declara o referido Parecer Normativo - CST - nº 38/80 no item 3:

"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 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.

Acórdão nº 101-72.740

ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não-cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

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 mercância, ou seja a 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 e 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 quicá até serviço funerário."

No caso destes autos, observa-se ter ficado sobejamente comprovado, pela análise das diversas espécies de contratos por ela assinados, que a recorrente incide na prática de atos estranhos à cooperativa de trabalho (profissionais ou de classe) não autorizados por lei e que um dos fiscais autuantes, no contraditório à impugnação, às fls. 64, resumiu como:

"A captação de recursos financeiros mediante assinatura de contratos com particulares e empresas - forma disfarçada de seguro-saúde ou cobertura de despesas de hospitalização e cuida

Acórdão nº 101-72.740 dos médicos, operações privadas de empresas seguradoras nacionais ou das que tenham sido autorizadas a funcionar no País — e atividade alheia ao objetivo social de uma verdadeira cooperativa. A autuada constitui-se de fato numa dessas instituições civis ou comerciais que prometem direitos de atendimento ou ressarcimento de despesas de natureza médica, farmacêutica, odontológica ou hospitalar, através de qualquer modalidade (títulos, contratos, garantias de saúde, segurança de saúde, benefícios de saúde, etc.), de que trata a Instrução Normativa do SRF nº 16, de 11 de março de 1977."

Sem dúvida os compromissos constantes das diversas cláusulas, especialmente em face do estabelecido nos contratos "Plano "C" Prê-pagamento" e Plano Saúde "C" Individual ou Familiar" com assunção "teórica", inclusive, de vários riscos, desvirtuam e descaracterizam a sociedade recorrente como "sociedade cooperativa de trabalho ou profissional".

Na realidade, em face da sistemática da legislação societária e tributária, o campo reservado às sociedades cooperativas, em razão das conseqüências de toda a ordem que desse enquadramento advém, é legalmente delimitado e não poderia ser de outra forma, sob pena de, sob o manto do cooperativismo (leia-se da não incidência tributária, concorrência desleal, fuga a todo tipo de controles e responsabilidade) todas as sociedades civis e alguns comerciais passarem a proliferar sob o rótulo de sociedades cooperativas de Advogados, Contadores, Engenheiros etc., assumindo todo tipo de riscos; e o que é pior: se em alguma dessas cidades do interior todos os componentes da categoria resolver entrar para a cooperativa, a população teria de assinar um desses macabros contratos, sob pena de cair na vala comum dos hospitais do INPS.

Observa-se que a população que adere a esses contratos não tem condição de medir o custo/benefício, pois, sendo leigos os contratantes e estando essas sociedades, na prática, fora do campo das normas que regem e controlam a previdência privada, as limitações e direitos ficam ao exclusivo arbítrio dos elaborantes desses contratos. Noutros termos, parece que, em face da modalidade dos contratos de prê-pagamento, foi descoberta nova fór-

mula de captação de recursos da população desprotegida para uma classe de nível universitário, a quem todos nós, mais hoje, mais amanhã, teremos de recorrer.

Portanto, descaracterizada a recorrente da condição de "sociedade cooperativa", dado que contrata ela com a clientela, a preço global não discriminativo o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diárias, serviços hospitalares, serviços de laboratórios, medicamentos e outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, serviços estes que não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não-cooperativos excepcionalmente facultados por lei: deixam de gozar de qualquer privilégio fiscal, sujeitando-se a incidência normal das demais sociedades civis e comerciais, sob todas as operações por elas praticadas, eis que, somente se pode falar de "ato cooperativo" (fora da incidência tributária), quando esse ato seja praticado por uma entidade que cumpra todos os requisitos que a qualifiquem como "cooperativa". Quer dizer, embora a não incidência seja objetiva, e não subjetiva, no sentido de que atinge o ato, e não a entidade, a qualidade do ato depende de quem o pratica.

A base de cálculo não é somente o montante do que nas sociedades cooperativas recebe o nome de "sobras líquidas", eis que sendo as sobras apenas a diferença entre o valor provisoriamente pago aos cooperados (sócios) pela intitulada cooperativa (ou irregularmente pela sociedade e terceiro não sócio) e o valor final apurado, e, portanto sendo aquele (o valor provisoriamente pago) alterado ao livre arbítrio dos componentes da sociedade, elas sempre são inferiores ao verdadeiro lucro real.

Como componentes do verdadeiro lucro real, teremos, de um lado, as receitas de todos os tipos, inclusive as que irregularmente foram entregues diretamente pelos usuários dos serviços profissionais aos membros (sócios) da intitulada cooperativa e; de outro, como despesas, a mão-de-obra (pelo preço que seria pago pelo mercado de trabalho empregador e não o pago pela sociedade

(Ch)

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0865/006.509/80
Acórdão nº 101-72.740

pois este é manipulável no interesse da sociedade e sócio contra o Poder Público — ou pelo público consumidor) e o custo real dos demais componentes de que a sociedade se serviu para atender ao pactuado com os usuários.

Saliente-se que o custo real nem sempre é o efetivamente desembolsado, pois quando se trata de valores pagos a certos hospitais, laboratórios, etc. de propriedade de alguns ou de todos os cooperados, torna-se indispensável averiguar o preço real, de mercado.

Tanto o que seria o custo real da mão-de-obra do sócio, como o de qualquer outro componente, pode ser objeto de estimativa, comparando-os com os preços dos similares no mercado ou outros elementos de que se dispuser, glosando-se a diferença, mediante o acréscimo ao lucro real contabilizado.

Na hipótese de ser inviável a apuração do lucro real, face a impossibilidade de determinar um daqueles fatores, o recurso legal é o arbitramento da base de cálculo, segundo os índices estabelecidos na legislação de regência, levando-se em conta a preponderância da finalidade da receita (serviços a serem prestados) e não os custos dos serviços efetivamente prestados, dado que além de a lei tomar como parâmetros a receita e natureza dos serviços que a sociedade presta, os custos estão sujeitos a inúmeras manipulações, o que daria ensejo a um incalculável número de litígios, indesejados e totalmente evitáveis.

Neste ponto, lamentamos discordar das conclusões constantes do Parecer Normativo — CST — nº 38/80, as quais além de serem incompatíveis com as premissas adotadas no próprio parecer, não se amoldam, quer à lógica, quer à sistemática, da Lei nº 5.764/71, além de colocarem em cheque inúmeros outros princípios adotados pela Administração Fiscal, podendo dar origem a consequências imprevisíveis.

A jurisprudência deste Conselho está de acordo com este entendimento, como se observa pela transcrição das seguintes ementas:

SERVICO PUBLICO FEDERAL Processo nº 0865/006.509/80
Acórdão nº 101-72.740

a) Do Acórdão nº 68.102, prolatado pela 1a. Câmara em 28/08/75, à unanimidade:

"As cooperativas perdem a isenção no exercício em que, mesmo possuindo escrita regular, nessa não destacam os resultados positivos obtidos nas operações com os não associados."

b) Do Acórdão nº 111-00.476, prolatado pela 11a. Câmara em 16/03/76, à unanimidade:

"Cooperativa de serviços médicos e hospitalares: as rendas são tributáveis por disposição expressa de lei, que não contempla com favor isencional essa espécie de cooperativa e sujeita ao imposto de renda o fornecimento de bens e serviços a não associados.
Recurso voluntário negado."

c) Do Acórdão nº 1.8.788, prolatado pela 8a. Câmara Provisória em 16/09/75, à unanimidade:

"Cooperativas cujas atividades estão enquadradas nos artigos 86 e 111 da lei nº 5.764/71; não está isenta do imposto de renda."

Não discrepa desse entendimento o decidido pelo Acórdão nº 104-1.295, de 07/11/79, pois ali não chegou a ser apreciado o mérito e em cuja ementa se assentou:

"NÃO INCIDÊNCIA. Indépende de prévio reconhecimento a não incidência do imposto de renda sobre sociedades cooperativas (art. 126, § 2º, do RIR/75).

pois a "sociedade cooperativa", isto é, a sociedade que pratique "atos cooperativos" como definidos em lei, não carece de reconhecimento de isenção, pois esta ela não tem. Os "atos cooperativos" é que ficam fora do campo da incidência tributária, por expressa determinação legal; daí a jurisprudência reiterada pelo Conselho, assentada em inúmeros Acórdãos, assim ementada:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0865/006.509/80
Acórdão nº 101-72.740

— Acórdão nº 101-72.029, de 21/01/81, unânime:

"IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - GRATIFICAÇÕES E EXCESSO DE REMUNERAÇÃO - A Lei nº 5.764/71, não outorgou isenção subjetiva às cooperativas, reiterou apenas do campo da incidência tributária os eventuais resultados decorrentes da prática de "atos cooperativos". Qualquer parcela que, segundo a legislação do IRPJ, integre a base de cálculo, desde que não tenha origem no "ato cooperativo" sofrerá a imposição fiscal, como é o caso das verbas ementadas que, constituindo lucro distribuído para fins fiscais, independe do eventual resultado das operações sociais."

— Acórdão nº 101-72.100, de 18/02/81, unânime:

"IRPJ - COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES - Esta sociedade não pode usufruir da isenção sobre rendimentos com "open market", nem com seguro em grupo, porquanto não são atos cooperativos, pois estes rendimentos não fazem parte de seu objetivo."

//

— Acórdão nº 101-72.308, de 20/05/81, unânime:

"IRPJ - COOPERATIVAS - As operações alheias ao objeto social das Cooperativas, sujeitam-se à incidência normal do imposto de renda, não sendo alcançadas pela incidência."

Finalmente, não socorrem a autuada as alegações que, por derradeiro, foram sustentadas da tribuna, segundo as quais a recorrente estaria amparada no que dispõe o art. 86 da Lei nº 5.764, de 16.12.71, e art. 135 do Decreto-lei nº 73, de 21.11.76.

Em primeiro lugar porque só as cooperativas de consumo fornecem bens e serviços; quer a associados, quer a não associados; as cooperativas de classe, profissionais ou de trabalho nada fornecem aos seus associados; elas colocam à disposição de terceiros o trabalho de seus cooperativados.

Em segundo lugar, porque o invocado art. 135 do Dc

SERVICO PUBLICO FEDERAL Processo nº 0865/006.509/80
Acórdão nº 101-72.740

creto-lei nº 73/66, cuida de uma das modalidades de seguro-saúde, como se verifica da seção em que se insere, atividade esta sujeita a regulamentação própria, à obediência às resolução do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) e à fiscalização da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Em terceiro lugar, porque, quando foi elaborada a lei cooperativista (Lei nº 5.764/71), de há muito havia sido publicado o Decreto-lei nº 73/66, portanto, caso fosse objetivo do legislador autorizar as cooperativas de trabalho a operar na modalidade de seguro-saúde - atividade onde o risco é inerente - não só teria de dizê-lo expressamente, como discipliná-lo; notadamente quando se trata de uma modalidade de captação de recursos da população menos protegida, isto é, dizendo respeito à economia popular não poderia ficar ao arbítrio de cada entidade estabelecer o prazo de carência que quisesse, determinar a prestação que bem entendesse e se eximir dos riscos que consultassem exclusivamente os seus interesses.

— Por todas essas razões, entendo que as atividades da entidade recorrente extrapolam o campo reservado às simples cooperativas de trabalho, profissionais ou de classe, situando-se as suas atividades no âmbito de fiscalização de outros órgãos públicos diversos dos a que se submetem as cooperativas.

É o meu voto.


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE