



MINISTÉRIO DA FAZENDA

EDC

Sessão de 24 de junho de 1981

ACORDÃO Nº 101-72-417

Recurso nº 82.846 - IRPJ - EXS: DE 1976 a 1980

Recorrente UNIMED - CACHOEIRA DO SUL - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SANTA MARIA - RS

COOPERATIVA - UNIMED - Uma vez detectado na sociedade, que se diz cooperativa, atos não cooperativos, não permitidos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº. 5.764/71, tal sociedade não está fora do campo de incidência do imposto de renda e, como tal, deve ser tributada regularmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED - CACHOEIRA DO SUL - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS:

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

Sala das Sessões (DF), em 24 de junho de 1981.

AMADOR GUTERRELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

AGOSTINHO SERRANO FILHO

RELATOR

VISTO EM ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA

SESSÃO DE: 25 JUN 1981

NACIONAL.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, RAUL PIMENTEL, LUIZ ANDRÉ NETO (suplente). Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 1060/001.148/80

RECURSO N.º: 82.846

ACÓRDÃO N.º: 101-72.417

RECORRENTE: UNIMED - CACHOEIRA DO SUL - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

UNIMED - Cachoeira do Sul Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos Ltda., com sede à Rua Sete de Setembro, 1433, Cachoeira do Sul, RS, inconformada com a decisão singular, de fls. 46 e 47, que julgou procedente a exigência do crédito lançado no Auto de Infração, de fls. 37, recorre, com guarda do prazo legal, a este Conselho.

Eis o que diz o auto de Infração:

"A Fiscalizada vem apresentando as declarações isentas do pagamento do imposto de renda. Por determinações superiores, estas entidades estão consideradas sociedades civis e as rendas são tributáveis por disposição expressa de lei, que não as contempla com o favor isencional, constituindo-se por isso, os referidos lucros, sobras não tributadas em época oportuna, infrações aos artigos: 112, inciso II, §§ 1º e 2º, 153, 154, 156, 161, 221, 222/n e 226 do Dec. 76.186/75, combinados com o artigo 1º do Decreto-lei 1.704 de 23.10.79".

Exercício de 1976 - sobras diário nº 1, fls. 112,
tributável: Cr\$ 3.548,65

Exercício de 1977 - sobras diário nº 1, fls. 57/58,
tributável: Cr\$ 10.598,14

Acórdão nº 101-72.417

Exercício de 1978 - sobras diário nº 1, fls.126 e 138, tributável: Cr\$ 13.917,00

Exercício de 1979 - sobras diário nº 1, fls. 208, tributável: Cr\$ 77.685,93

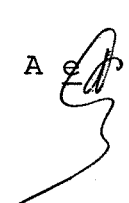
Exercício de 1980 - sobras diário nº 1, fls. 332, tributável: Cr\$ 438.919,28.

Em sua impugnação tempestiva, de fls.40, alega que é sociedade cooperativa de prestação de serviços, tendo sido reconhecida esta condição pelo fisco, pois este a enquadrrou como lin cursa no item II do artigo 112 do RIR/75, mas que não reconhece estar enquadrada porque "ocupa-se exclusivamente da azienda coope rativista de tornar seus cooperados a um só tempo, agentes e pa- cientes de seu trabalho, para livrá-los das intermediações".

As alegações de seu recurso, de fls. 48 a 72, são as seguintes, em síntese:

"As cooperativas são, aprioristicamente, ininciden tes, não isentas". O artigo 25 do Decreto 58.400/66 foi consolida do pela Lei nº 4.506, de 30 de dezembro de 1964. Esta Lei está em consonância com o Decreto nº 22.239, de 19 de dezembro de 1932, pe la qual as sociedades cooperativas estão isentas do imposto de de renda, mas somente as mencionadas no artigo 31. Hoje, porém, a sistemática normativa das sociedades cooperativas é decorrente da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. Só nas operações de bens e serviços a não associados é que as cooperativas ficam sujeitas à tributação. Em suas operações normais, de fornecimento de bens e serviços a associados, estão as cooperativas excluídas do regi- me tributário. É este o pensamento de Waldírio Bulgarelli, assim como também de Walmor Franke. A cooperativa apelante detém o res- paldo jurídico para a pretensão que formula, visto está resguarda da pela Lei nº 5.764.

A isenção é a exclusão do crédito tributário. A



Acórdão nº 101-72.417

xistência de isenção condiciona-se à existência prévia de crédito tributário. Se no caso não temos crédito tributário, ou teremos imunidade ou inincidência. Aqui não se pode falar em imunidade, por que esta é prevista na constituição. Logo, aqui se trata de inincidência. Portanto, a partir de 1966, as cooperativas não incidem mais na obrigação tributária de contribuir com o imposto de renda. "Inexiste o crédito tributário, face inexistir a obrigação tributária, pela não formação de seu fato gerador". As sociedades cooperativas, em suas operações normais, estão a resguardo do fato gerador, do imposto sobre a renda e proventos, que é o lucro. As sociedades cooperativas não são lucrativas, por isso não há o suporte fático gerador do imposto de renda.

"A autoridade recorrida incidiu em outro lamentável engano, ao ver a receita da recorrente, de serviços a não associados, logo enquadrável no artigo 111 de Lei nº 5.764", Ora, o artigo 86 da Lei nº 5.764 diz que as cooperativas poderão fornecer bens e serviços a terceiros, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais, o que não deixa de ser, por isso, um ato cooperativo. O Fisco aduz que tem o direito de recolher o imposto sobre a renda, quando da realização de operações com terceiros estranhos ao corpo social e vê, na exegese do artigo 2º dos estatutos sociais da empresa, a descrição de uma operação com terceiros. Porém, esta interpretação não está correta.

Eminentes especialistas em sociedades cooperativas, como professor Waldírio Bulgarelli, sustentam que as cooperativas de trabalho, como é o caso da recorrente, não operam jamais com terceiros. "As cooperativas são constituídas visando a prestação de serviços aos seus associados sem finalidade cooperativa. Esta tarefa é cumprida mediante a realização do ato cooperativo, que é expressamente definido na Lei no artigo 79 da Lei nº 5.764". "A execução do ato cooperativo, normalmente, dá-se através de uma sucessão de atos isolados que o completam. O associado produz trabalho, ou consome determinado bem, que pode ser objeto, serviço ou mercadoria. Este bem, no estado em que se encontra, ou aperfeiçoa



Acórdão nº 101-72.417

do através de beneficiamento que a cooperativa introduz mediante maquinário que é adquirido pela própria, é transferido à sociedade, o que equivale dizer é introduzido no mercado. Após o necessário intercâmbio de alienação do referido bem, que reiteramos pode ser serviço ou mercadoria, junto ao mercado, dá-se o retorno, seja através de dinheiro, seja enquanto mercadoria. Neste momento, a cooperativa, que é sempre mão-longa ou mandatário do associado, repassa ao mesmo o resultado econômico do ato cooperativo, descontadas as importâncias destinadas aos Fundos Cooperativos, previstos em lei, e as taxas de administração". Este é o ato cooperativo. A operação com terceiros corresponde a ato em que inexistente a oferta de serviço por parte do cooperativado. O bem ou serviço oferecido não é feito pelo associado, mas pela empresa montada com o seu capital. O sócio, neste caso, apenas recebe o dinheiro, que é prestação do bem comercializado pela cooperativa. Enquanto no ato cooperativo não existe o lucro, aqui a finalidade é lucrativa. No ato cooperativo, enquanto a cooperativa age como mandatária, há uma contraprestação financeira, que desconfigura o lucro, visto que salários, remuneração e honorários não são juridicamente conceituados como lucro. Nas operações com terceiros, já não é mais o trabalho que é remunerado, mas os bens e os maquinários, os empregados e o capital da cooperativa que geram receita.

A atividade descrita neste processo nada mais é que um ato cooperativo. A recorrente assina contratos pra prestação de serviços médicos e hospitalares, já fixando o quantum mensal por pessoa que será protegida pela assistência médica dos associados da cooperativa. Em outro tipo de contrato a cooperativa recebe pelo serviço prestado por seu associado. Com estas verbas, a recorrente paga aos seus associados, de acordo com a sua produção, retendo na fonte, e ficando com um percentual para suas despesas administrativas. Ao final do exercício, a empresa oferece as sobras a seus associados.

A cooperativa possui um diretoria não remunerada. Nela não existe, como quis ver a fiscalização, atividade estranha aos objetivos sociais da cooperativa, quais sejam os de cuidar

dos interesses de seus associados. "Se a contratação de serviços a serem prestados por seus sócios, de tal forma que se constituam na única atividade econômica da recorrente, é uma atividade estranha ao seu objeto precípua, então, a sociedade cooperativa, tal como o legislador a idealizou, tal como o Fisco a respeita em todo o Brasil, não serviria pra nada e nenhum serviço poderia prestar aos seus associados".

Na empresa cooperativa inexistente lucro, renda ou provento de qualquer natureza a ser tributado. Tal fato é facilmente verificável na recorrente. As importâncias, detectadas como superávit, nada mais são que sobras líquidas à disposição da Assembleia Geral de Associados. As sobras não são lucro da cooperativa, porque a esta é vedado lucrar. Estão à disposição do quadro associativo, conforme o art. 44, inciso I, da Lei nº 5.764. No momento que, de acordo como o inciso VII do art. 4º da Lei nº 5.764, estas sobras forem rateadas, proporcionalmente aos próprios serviços, entre os associados, aí caberá, no patrimônio de cada um, o gravame fiscal.

Na sessão do dia 23 de janeiro de 1981 este Conselho converteu o julgamento em diligência, para que a repartição de origem fizesse juntar aos autos cópias dos contratos e mandasse a empresa explicar a natureza das diversas receitas auferidas pela autuada. De fls. 78 a 85, encontramos tanto a resposta da diligência como os documentos pedidos. A resposta da diligência passa a ser lido em plenário.

E o relatório.

V O T O

Conselheiro AGOSTINHO SERRANO FILHO, Relator:

Às fls. 78 e 79, bem como às fls. 80, são apresentados contratos da Unimed, que trazem os aspectos de contrato comercial. Neles encontramos o ato de intermediação e o risco, próprios do comércio.

Se a Unimed pratica mercância, logicamente perdeu a característica de cooperativa que só pratica atos cooperativos e tem direito ao benefício da incidência do imposto de renda.

A lei cooperativista é clara, quando define ato cooperativo no seu artigo 79: "Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados e pelas cooperativas entre si quando associados, para a execução dos objetivos sociais". Para que a Unimed em foco pudesse se utilizar do benefício preconizado pela Lei nº 5.764/71, necessitaria praticar só atos cooperativos ou os permitidos pela lei nos seus artigos 84, 85 e 88. Além disso, conforme disse a fiscalização, depois da diligência, às fls. 86-v, "não há possibilidade de quantificar as receitas, segundo sua natureza o que torna inexecutível informar, quantitativamente, os ingressos destinados à cobertura das complementações diagnósticas." Na contabilização também se fala em custos de serviços comprados de terceiros. Isto nada tem que ver com atos cooperativos ou permitidos pela lei das cooperativas. É isto o que diz Pontes de Miranda, em tratado de Direito Privado, no vol. 49, ao tratar do regramento jurídico das sociedades cooperativas: "Se há o elemento de percepção de lucros, fora da vantagem advinda da cooperação, a empresa adquire plus, que a faz sociedade sensu stricto, ou misto de sociedade sensu stricto e de cooperativa".

É isto o que diz o Parecer Normativo CST nº 38/80, no item 3: "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 não-cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultado, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde. Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social 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".

Reportando-me ao voto do Dr. Amador Outereiro Fernández, D.D. Presidente deste Conselho, no acórdão nº 101-72.348, que pode ainda completar estes arrazoados, pois o caso em foco é semelhante, e seu voto foi acolhido por unanimidade de votos, nego provimento ao recurso.


AGOSTINHO SERRANO FILHO - RELATOR

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 1060/001.148/80
Acórdão nº 101-72.417

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 pré-eliminem esses proveitos por terceiros (intermediários). Há algo de defensivo, de pré-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 diminuam 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).

e acrescenta:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1060/001.148/80
Acórdão nº 101-72.417

"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 sociais." (art. 79).

63

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1060/001.148/80
Acórdão nº 101-72.417

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

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 1060/001.148/80
Acórdão nº 101-72.417

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" (profissionais ou de classe)

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1060/001.148/80
Acórdão nº 101-72.417

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.

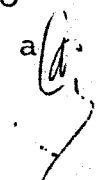
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 1060/001.148/80
Acórdão nº 101-72.417

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 1060/001.148/80
Acórdão nº 101-72.417

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) é, 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 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 escala da a outras, sob alegação de afinidade, como por exemplo, fornecimento de refeições, locais de repouso e veraneio, tratamento dentário, assistência social e quicã 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

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1060/001.148/80
Acórdão nº 101-72.417

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" Pré-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 consequências 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 pré-pagamento, foi descoberta nova força

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1060/001.148/80
Acórdão nº 101-72.417

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



SERVICO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1060/001.148/80
Acórdão nº 101-72.417

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:

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1060/001.148/80
Acórdão nº 101-72.417

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. Independe 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:

— 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 De

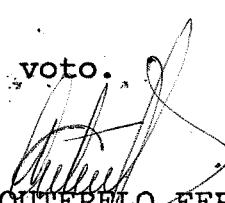
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 1060/001.148/80
Acórdão nº 101-72.417

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