



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10435.000234/99-96  
Recurso nº : 124.215  
Matéria : CSL – Exs.: 1995 a 1997  
Recorrente : UNIMED CARUARU–COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
Recorrida : DRJ - RECIFE/PE  
Sessão de : 21 de junho de 2001  
Acórdão nº : 108-06.583

Recurso Especial da Fazenda Nacional  
nº RP/108-0.224

CSL - SOCIEDADES COOPERATIVAS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – DESCARACTERIZAÇÃO - A prática, mesmo habitual, de atos não cooperativos diferentes daqueles previstos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 não autoriza a descaracterização da sociedade cooperativa. A Secretaria da Receita Federal não tem competência para fiscalizar o cumprimento, pelas sociedades cooperativas, das normas próprias desse tipo societário, com o fim de descaracterizá-la. O resultado positivo dos atos não cooperativos, estejam eles elencados ou não nos artigos 85 a 88 da Lei nº 5.764/71, submete-se à tributação normal pelo imposto de renda. Não tendo o fisco demonstrado a impossibilidade de determinação, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, da parcela sujeita à tributação, não pode prosperar o lançamento.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de Recurso Voluntário interposto por UNIMED CARUARU - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO,

ACORDAM ao membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior que negou provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

TANIA KOETZ MOREIRA  
RELATORA

Processo nº : 10435.000234/99-96  
Acórdão nº : 108-06.583

FORMALIZADO EM: 24 AGO 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros NELSON LÓSSO FILHO, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MÁRCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.



Processo nº : 10435.000234/99-96

Acórdão nº : 108-06.583

Recurso nº : 124.215

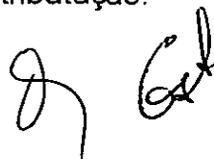
Recorrente : UNIMED CARUARU - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

## RELATÓRIO

UNIMED CARUARU – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão de primeira instância que manteve a exigência referente à Contribuição Social sobre o Lucro dos anos-calendário de 1994, 1995 e 1997.

Conforme Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 9/27, a UNIMED CARUARU tem por objetivo a congregação dos integrantes da profissão médica, proporcionando-lhes condições para o exercício de sua atividade e aprimoramento do serviço de assistência médica, não se enquadrando a venda de planos de saúde entre os atos cooperativos permitidos, nos termos da Lei nº 5.764/71. Configura-se o desvirtuamento do tipo societário da cooperativa quando esta, através de credenciamentos, explora economicamente a atividade de terceiros não cooperados, como hospitais, laboratórios e clínicas. Tais atividades, irregulares para esse tipo societário, têm caráter comercial, uma vez que envolvem atividade econômica, fins lucrativos, habitualidade, organização voltada à circulação de bens e serviços e assunção de riscos.

Concluindo, referido Relatório diz que a autuada, ao contratar com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento de serviços de terceiros e/ou a cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares e de laboratório, pratica atos não cooperativos, diversos dos legalmente permitidos e com características de seguro-saúde. Sua receita provém de mensalidades de seus diversos planos de saúde, estando, portanto, sujeita à tributação.



Processo nº : 10435.000234/99-96  
Acórdão nº : 108-06.583

Por isso, foi lavrado o mencionado auto de infração, decorrente da glosa das parcelas consideradas como exclusão indevida, na apuração da base de cálculo da CSL, por corresponderem a resultados positivos provenientes de atos não cooperativos.

Em tempestiva Impugnação, a autuada refere-se ao lançamento do IRPJ, objeto de outro processo administrativo, invocando o princípio da decorrência. Na seqüência alega, preliminarmente, a nulidade do auto de infração, porque o método de levantamento do débito, tributando o resultado total da cooperativa com base em desvio de objeto, constitui violência contra ela praticada, uma vez que sua contabilidade permite a apuração em separado dos resultados dos atos principais e auxiliares, a partir da contabilização das receitas e dos custos. No mérito, diz que a existência de atividades estranhas à sua finalidade não descaracteriza a sociedade cooperativa, tanto que está prevista nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, impondo-se apenas a incidência tributária sobre seus eventuais resultados. Discorre sobre o funcionamento da cooperativa, explicando que os contratos celebrados com terceiros são contratos de contrapartida ou instrumentais, realizados como meio para o cumprimento de seu objetivo de facilitar o exercício da profissão de seus associados, pois o evento médico não se desacompanha, jamais, do evento hospitalar, laboratorial e radiológico. De outro lado, os contratos que celebra para a prestação de assistência médica são executados pelos médicos associados, que atuam em seu nome pessoal, assumindo total responsabilidade frente ao paciente. Aborda também o conceito de atos cooperativos puros e atos auxiliares ou negócios acessórios, distinguindo-os dos atos não cooperativos. Os serviços hospitalares, radiológicos e laboratoriais são acessórios indispensáveis à atividade profissional do médico cooperado e não há norma fiscal impositiva estipulando sua tributação, pois não se confundem com o fornecimento de bens ou serviços a não associados.

Decisão singular acostada às fls. 258/273 julga improcedente a Impugnação, dizendo, em síntese, que a autuada pratica atos típicos de comércio,



Processo nº : 10435.000234/99-96  
Acórdão nº : 108-06.583

diferentes dos atos cooperativos e não cooperativos legalmente permitidos, e não compatíveis com o regime cooperativo. Está assim ementada:

*"SOCIEDADES COOPERATIVAS*

*A sociedade que pratica, em caráter habitual, atos não cooperativos descaracteriza-se como tal, sujeitando todos os seus resultados às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades civis e comerciais.*

*INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI*

*Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade de lei, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, negar-lhes execução."*

Cientificada da decisão, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário juntado às fls. 278/299, alegando, em preliminar, que: a decisão recorrida fere o princípio constitucional da isonomia, ao negar-lhe o mesmo direito que dá a outras cooperativas; que foi negada vigência à Lei nº 5.764/71, pela interpretação restritiva a excluir os médicos da não incidência sobre o ato cooperativo, tornando letra morta o comando geral, abstrato e formal que deve ter toda lei; em todas decisões proferidas pelo poder judiciário foi reconhecida a natureza específica das UNIMED's como cooperativas; a autuação tem fundamentos aleatórios, sem sustentação e confusos, dificultando sua ampla defesa e ferindo a legalidade. No mérito, argumenta que os contornos legais e conceituais das sociedades são dados pelo direito societário, inserido no ramo do direito civil, e não podem ser alterados pelo direito tributário, ao teor dos artigos 108 e seguintes do Código Tributário Nacional. Assim, se a sociedade se subsume aos princípios contidos nos artigo 4º da Lei nº 5.764/71, como é seu caso, ela é, indubitavelmente, uma sociedade cooperativa. Ademais, a sociedade cooperativa pode praticar atos cooperativos e não cooperativos, sem que com isso se descaracterize como tal. Os atos cooperativos são complexos e abrangem os **atos cooperativos principais** e os **atos cooperativos auxiliares**, enquadrando-se nestes últimos, por exemplo, os gastos que efetua com contratação de serviços hospitalares, ambulatoriais e auxiliares. Todos são atos cooperativos e não descaracterizam a sociedade como cooperativa. Acrescenta que, ao contrário do que afirma o autuante,

  5

Processo nº : 10435.000234/99-96  
Acórdão nº : 108-06.583

não celebra contratos de seguro-saúde, mas sim contratos de prestação de serviços de saúde, em nome de seus cooperados, que são os profissionais médicos.

Ratifica todas as razões levantadas na Impugnação, dizendo que não foram enfrentadas nem elididas pela Decisão singular.

Os autos sobem a este Conselho acompanhados de liminar dispensando o depósito recursal.

Este o Relatório.

Handwritten signature in black ink, consisting of a stylized initial 'M' followed by a cursive name.

Processo nº : 10435.000234/99-96  
Acórdão nº : 108-06.583

## VOTO

Conselheira: TANIA KOETZ MOREIRA, Relatora

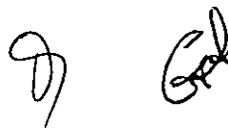
O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

A controvérsia contida nos autos resume-se na pretendida descaracterização da cooperativa, para fins fiscais, pela prática habitual de atos não cooperativos diversos daqueles permitidos pela Lei nº 5.764/71, os quais, segundo a fiscalização, não são permitidos para esse tipo de sociedade.

O presente processo decorre do de nº 10435.000235/99-56, referente ao IRPJ, já julgado nesta Câmara, e lhe é em tudo similar. Por isso, retomo o que naqueles autos foi explanado.

A questão já foi por diversas vezes abordada neste Colegiado, com diferentes decisões. Assim é que, no presente litígio, tanto a fiscalização como a Recorrente invocam julgados favoráveis à sua tese. No entanto, a matéria foi pacificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº CSRF/01-02.929, assim ementado:

*“IRPJ/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – SOCIEDADES COOPERATIVAS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – A prática habitual de atos não cooperativos não descaracteriza, para fins fiscais, a sociedade cooperativa, havendo o lançamento, para prevalecer, que promover à segregação entre atos cooperativos e atos não cooperativos, tributando apenas estes. “*



Processo nº : 10435.000234/99-96  
Acórdão nº : 108-06.583

Muito embora já tenha pronunciado voto no sentido contrário, acato inteiramente o entendimento consolidado no acórdão acima citado, não apenas pelo papel uniformizador que devem cumprir os julgados da egrégia CSRF, mas também porque de sua justeza estou absolutamente convencida.

Uma vez constituída sob a forma de sociedade cooperativa, prevista e definida na Lei nº 5.764/71, e como tal registrada na Junta Comercial respectiva, a cooperativa adquire personalidade jurídica e está apta a funcionar como tal (art. 18, § 6º). Atualmente, nem mesmo persiste a necessidade de autorização para funcionamento, atribuída pela Lei nº 5.764/71 ao "*respectivo órgão executivo federal de controle*" (art. 17), uma vez que a Constituição Federal promulgada em 1988, em seu artigo 5º, inciso XVIII, estipula que "*a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento*".

A Secretaria da Receita Federal não tem competência legal para fiscalizar e controlar o cumprimento, pela cooperativa, das normas legais estipuladas para este tipo societário. Tampouco pode utilizar o tributo como penalidade por eventual infração que não tem natureza fiscal, ou seja, o desrespeito às normas que regem a constituição e o funcionamento das sociedades cooperativas.

O resultado dos atos cooperativos não são alcançados pela incidência do imposto. Conforme informou ao fisco em 11.01.99 (fls. 42), a autuada apura a base de cálculo das incidências tributárias de acordo com o percentual que o pagamento a médicos não cooperados representa no seu custo total. Sem contestar esta forma de apuração, o fisco preferiu a descaracterização da cooperativa e a conseqüente tributação da totalidade dos resultados obtidos.

Reporto-me ainda ao Acórdão nº 101-92.476, no qual a Conselheira Sandra Maria Faroni bem enfocou o assunto, inclusive no que toca à apuração da base de cálculo:



Processo nº : 10435.000234/99-96  
Acórdão nº : 108-06.583

*“SOCIEDADE COOPERATIVA – Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, é passível de tributação normal pelo imposto de renda. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e despesas/custo segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela incidência tributária. **Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 a 86 da Lei nº 5.764/71, não pode o mesmo prosperar.**”*  
(destaquei)

Como acima exposto, endosso inteiramente tal entendimento. No caso concreto da UNIMED, no entanto, há mais um ponto a considerar, pois entendo que os atos praticados entre a cooperativa e os hospitais, clínicas e laboratórios, são exatamente aqueles a que se refere o artigo 86 daquela Lei.

A cooperativa de serviços médicos tem por objetivo congregar os integrantes da profissão médica, proporcionando-lhes oportunidade e condições para o exercício de suas atividades profissionais. A sua ação, enquanto cooperativa, consiste em colocar os serviços profissionais dos médicos associados à disposição e ao alcance dos usuários, ou seja, dos pacientes, que os utilizam mediante o pagamento de uma mensalidade fixa. Todo ato praticado entre a sociedade e os médicos associados é ato cooperativo, na exata definição do artigo 79 da Lei nº 5.764/71.

Porém, para que a atividade profissional de seus associados possa ser exercida plenamente, é indispensável o apelo a serviços prestados por terceiros não associados, que são os hospitais, as clínicas, os laboratórios.

O objetivo da UNIMED, como já exposto, é assegurar a oportunidade de trabalho a seus cooperados, congregando os profissionais médicos e encaminhando-lhes os usuários de seus serviços que, de outra forma, teriam

 9

Processo nº : 10435.000234/99-96  
Acórdão nº : 108-06.583

provavelmente dificuldade em chegar até eles. Quando a cooperativa exerce esta mesma atividade em relação a terceiros não associados, ou seja, quando encaminha o usuário ao hospital ou ao laboratório, evidentemente está praticando ato não cooperativo, pois que nem o usuário nem o prestador do serviço é seu associado.

Tal operação enquadra-se à perfeição no que preceitua o artigo 86 da Lei nº 5.674/71, já citado mas que aqui reproduzimos novamente:

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

Nesses atos, a cooperativa está, exatamente, fornecendo serviços que constituem sua atividade precípua (o encaminhamento de pacientes usuários de plano de saúde) a não associados (os hospitais e laboratórios), atendendo assim a contento seu objetivo social, que é proporcionar condições ao desempenho da atividade dos médicos associados. Tal atividade não lhe é vedada, mas o resultado daí advindo sujeita-se à tributação, nos exatos termos do artigo 111 da mesma lei.

De todo o exposto, concluo em síntese que:

a) a prática de atos não cooperativos, diferentes daqueles expressamente arrolados nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, não autoriza a descaracterização da cooperativa;

b) a Secretaria da Receita Federal não tem competência para controlar ou fiscalizar o cumprimento de normas não tributárias e, portanto, não tem competência para descaracterizar a sociedade cooperativa;

c) de qualquer modo, os atos praticados pelas UNIMED, ao encaminhar pacientes (usuários) a não associados (hospitais, clínicas ou laboratórios), são atos não cooperativos enquadrados no artigo 86 da Lei nº 5.764/71, e seu resultado sujeita-se à tributação;

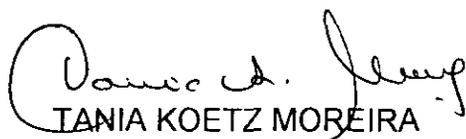


Processo nº : 10435.000234/99-96  
Acórdão nº : 108-06.583

d) não prevalece o lançamento que se fundamentou exclusivamente na descaracterização da sociedade cooperativa.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, em 21 de junho de 2001

  
TANIA KOETZ MOREIRA

