



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10435.001822/00-25
Recurso nº : 128.861
Matéria : CSL – Exs.: 1996 a 2000
Recorrente : UNIMED PERNAMBUCO CENTRAL COOPERATIVA DE
TRABALHO MÉDICO
Recorrida : DRJ - RECIFE/PE
Sessão de : 17 de abril de 2002
Acórdão nº : 108-06.920

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. 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 partir da contabilidade mantida pela cooperativa, a parcela efetivamente sujeita à tributação, não pode prosperar o lançamento.

Recurso provido.

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

ACORDAM os membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

TANIA KOETZ MOREIRA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 27 MAI 2002

Processo nº : 10435.001822/00-25
Acórdão nº : 108-06.920

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, JOSÉ HENRIQUE LONGO, MÁRCIA MARIA LORIA MEIRA(Suplente convocada) e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10435.001822/00-25
Acórdão nº : 108-06.920

Recurso nº : 128.861
Recorrente : UNIMED PERNAMBUCO CENTRAL COOPERATIVA
TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

UNIMED PERNAMBUCO CENTRAL COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão de primeira instância que manteve o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro dos anos-calendário de 1995 a 1999.

Consoante descrito na parte inicial do Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 147/170, de acordo com seu Estatuto Social a autuada "*constitui uma cooperativa de serviços médicos, tendo como objetivo principal sua defesa econômico social, proporcionando-lhes condições para o exercício de sua atividade e aprimoramento do serviço de assistência médica*". Diz ainda o Relatório que: **a)** segundo o Estatuto Social da entidade, só poderão associar-se à cooperativa, além das cooperativas singulares, aqueles que "*exercem atividade dentro da área de ação pelo mesmo fixada e sejam integrantes da profissão de médico, devidamente inscrito no Conselho Regional de Medicina*" (negrito do original); **b)** os contratantes dos diversos planos de saúde não participam do capital social da cooperativa, ou seja, não são cooperados ou associados; **c)** a fiscalizada calcula os tributos e contribuições federais com base em percentual do custo com médicos não cooperados sobre o custo total.

Continuam os autuantes citando dispositivos da Lei nº 5.764/71, ressaltando o artigo 4º, que define as sociedades cooperativas; o artigo 3º, pelo qual a cooperativa não tem objetivo de lucro; os artigos 85, 86 e 88, que permitem às cooperativas operarem com terceiros e participarem de sociedades não cooperativas; e



Processo nº : 10435.001822/00-25
Acórdão nº : 108-06.920

o artigo 111, pelo qual apenas as operações realizadas pela cooperativa com terceiros ensejam o nascimento de obrigação tributária.

Na seqüência, citam e transcrevem o Parecer Normativo CST nº 38/80, na parte em que analisa as sociedades cooperativas como "*empresas de serviços, criadas para atender às necessidades de seus associados*", os atos cooperativos, os atos não cooperativos legalmente permitidos e, finalmente, as cooperativas de médicos, para concluir, em resumo, que o objetivo social da Unimed é 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, cujos serviços são fruídos diretamente pelos usuários junto a essas entidades. Nessa atividade, a Unimed "*não presta serviços, mas, como intermediária, vende serviços de terceiros, assumindo os resultados - lucro ou prejuízo*", obtendo sua receita não dos serviços médicos efetivamente prestados, mas das mensalidades de seus diversos planos, que se caracterizam como seguro-saúde.

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.

Após transcrever a receita bruta da autuada nos anos de 1995 a 1999 e as contas nas quais são registradas essas receitas, afirmam ainda os autuantes que "*somente os prestadores de serviços são cooperados, enquanto que os beneficiários*



4

Processo nº : 10435.001822/00-25
Acórdão nº : 108-06.920

dos serviços não o são, fato este caracterizador das operações típicas de Atos não Cooperados, cuja receita está perfeitamente alcançada pela incidência tributária".

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. No ano-calendário de 1997, em que o sujeito passivo havia apresentado a declaração de rendimentos sem informações sobre a apuração do resultado, os autuantes utilizaram o Demonstrativo do Resultado do Exercício constante do livro Diário nº 6, referente a 31/12/97, lançando igualmente a multa pela falta de recolhimento por estimativa, nos termos do artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Tempestiva Impugnação às fls. 175 e seguintes, alegando inicialmente que o auto de infração ofende os princípios da legalidade, da impessoalidade e da moralidade, porque os auditores fiscais desbordaram sua competência funcional, manifestando preconceito e animosidade flagrantes contra o sistema cooperativista e contra a Unimed e agindo com abuso de poder, pelo que requer a decretação de sua nulidade. Ainda em preliminar, invoca a decadência do lançamento do ano de 1995, uma vez que só recebeu o auto de infração em 25/01/2001. No mérito, discorre sobre as peculiaridades da sociedade cooperativa, argumentando, em síntese, que: a) atua totalmente em conformidade com a lei que rege as sociedades cooperativas e pratica exclusivamente atos cooperativos; b) os conceitos de atos não cooperativos expostos no Relatório Fiscal são desprovidos de matéria fática a justificá-los; c) é uma cooperativa singular, formada por pessoas físicas, que prestam individualmente serviços médicos, conforme exigido pelos planos de saúde que contrata em nome de seus associados; d) ao se associarem à cooperativa, os profissionais colocam sua atividade profissional à disposição da sociedade, a fim de que a cooperativa integre sua atividade com a dos demais associados, oferecendo prestação de serviços coletiva aos usuários, por intermédio de contratações com pessoas jurídicas e pessoas físicas, exercitando assim, em nome dos sócios, uma atividade econômica de proveito comum, sem finalidade de lucro; e) a finalidade da cooperativa é promover a aproximação da atividade profissional de seus sócios com o usuário final do serviço, não se

 5 

Processo nº : 10435.001822/00-25
Acórdão nº : 108-06.920

confundindo, portanto, os atos da cooperativa com os atos dos profissionais que a compõem; f) os atos da cooperativa visam exclusivamente organizar e planejar o labor de seus sócios, representando-os na sua contratação; g) os médicos cooperados, a par de prestarem os serviços de sua profissão aos usuários, delegam competência para que a cooperativa contrate com hospitais e laboratórios, sendo estes inclusos como atos cooperativos, auxiliares do ato cooperativo principal, que é o próprio procedimento médico; h) por isso, é impróprio falar em receita, faturamento, renda, lucro ou custos da sociedade cooperativa, pois não pratica em nome próprio operação de compra e venda de bens ou serviços; i) estaria desnaturado o ato cooperativo se a entidade tivesse praticado atos com finalidade econômica, indo além do objetivo de auxiliar seus próprios cooperados na efetiva prestação de serviços médicos, o que aconteceria, por exemplo, se ofertasse ao usuário os serviços de terceiros (internação hospitalar, exames laboratoriais, radiologia ou qualquer outro), sem a requisição de médico associado, ou se contratasse médico não associado para realizar uma cirurgia.

Conclui dizendo que, nos exercícios abrangidos na autuação, não operou com não cooperados, razão pela qual não realizou a hipótese de incidência contida na norma que criou a Contribuição Social sobre o Lucro.

Decisão singular acostada às fls. 279/290 julga improcedente a Impugnação, dizendo, em síntese, que a autuada pratica atos típicos de comércio, diferentes dos atos cooperativos e não cooperativos legalmente permitidos, e não compatíveis com o regime cooperativo, pelo que devem todos os seus resultados submeterem-se às normas que regem a tributação das demais sociedades comerciais e civis. Afasta a preliminar de decadência porque, não tendo a autuada entregue a declaração de rendimentos relativa ao ano-calendário de 1995 no exercício de 1996, mas apenas no ano 2000, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá no primeiro dia do exercício de 1997, em conformidade com o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A Decisão está assim ementada:



Processo nº : 10435.001822/00-25
Acórdão nº : 108-06.920

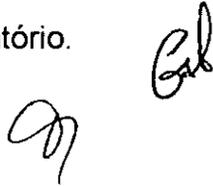
"SOCIEDADES COOPERATIVAS

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."

Recurso Voluntário juntado às fls. 297/298, alegando, em preliminar, a incompetência da Secretaria da Receita Federal para fiscalizar o cumprimento dos atos cooperativos e decretar a descaracterização das sociedades cooperativas. No mérito, requer a apreciação das razões já expressadas na Impugnação, afirmando ainda que o auto de infração não teve o condão de determinar, a partir da fiscalização dos atos contábeis da entidade, a presença de qualquer parcela sujeita à Contribuição Social. Reporta-se a Acórdão proferido por esta Oitava Câmara, que anexa ao Recurso.

Os autos sobem a este Conselho acompanhados de arrolamento de bens.

Este o Relatório.



Processo nº : 10435.001822/00-25
Acórdão nº : 108-06.920

VOTO

Conselheira: TANIA KOETZ MOREIRA, Relatora

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

Entendo que assiste razão à Recorrente quando, ainda na primeira fase, argüiu a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1995, uma vez que, tratando-se de lançamento por homologação, o ato sujeita-se às regras contidas no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. No entanto, vislumbrando no mérito razões que militam em favor da Recorrente, e não sendo pacífico o entendimento da questão da decadência no lançamento das contribuições para a seguridade social, avanço na análise da matéria.

Ainda em preliminar, alega a Recorrente não ter a SRF competência "*para fiscalizar o cumprimento dos atos cooperativos, pelas sociedades cooperativas*" e tampouco "*para decretar a descaracterização das sociedades cooperativas*". A alegação está apenas parcialmente correta. Com efeito, entendo que a SRF não tem competência para fiscalizar o cumprimento, pelas sociedades cooperativas, das normas próprias desse tipo societário, com o fim de determinar se a sociedade é ou não uma cooperativa. Não pode a SRF utilizar o tributo para punir a sociedade por eventual infração que não tem natureza fiscal, ou seja, o desrespeito às normas que regem a constituição e o funcionamento das sociedades cooperativas. Mas tem competência, sim, para fiscalizar se os atos praticados pela sociedade são atos cooperativos ou não, ou quais, dentre os atos praticados, são cooperativos e quais não o são, pois daí decorre a incidência ou não dos tributos.



Processo nº : 10435.001822/00-25
Acórdão nº : 108-06.920

De outro lado, a questão da descaracterização da sociedade cooperativa, para fins fiscais, pela prática habitual de atos não cooperativos diversos daqueles permitidos pela Lei nº 5.764/71, constitui o cerne da controvérsia contida nos autos, e deve ser analisada no mérito.

A matéria já foi por diversas vezes abordada neste Colegiado, com diferentes decisões. Tanto 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. “

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”.



Processo nº : 10435.001822/00-25
Acórdão nº : 108-06.920

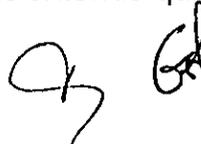
Como já expressei de início, entendo que a Secretaria da Receita Federal não tem competência legal para fiscalizar e controlar o cumprimento, pela cooperativa, das normas legais estipuladas para este tipo societário. Tampouco pode utilizar o tributo como penalidade por infração que não tem natureza fiscal,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

Os resultados dos atos cooperativos não são alcançados pela incidência do tributo. Conforme informado no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 148), 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.

Neste passo, reporto-me 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:

“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

 10

Processo nº : 10435.001822/00-25
Acórdão nº : 108-06.920

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 congrega 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 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, ou ainda ao médico não associado, 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, *verbis*:

“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

Processo nº : 10435.001822/00-25
Acórdão nº : 108-06.920

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.

A Recorrente, em sua defesa, por diversas vezes expressou seu entendimento de que apenas são atos não cooperados aqueles praticados entre a cooperativa e os médicos não associados, utilizando este critério para separar os resultados obtidos. Embora não esteja correta essa forma de apuração, o fisco deixou de examinar a composição do resultado obtido pela Recorrente, preferindo enveredar pelo caminho da descaracterização da sociedade cooperativa, o que não pode prevalecer.

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



Processo nº : 10435.001822/00-25
Acórdão nº : 108-06.920

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

Sala de Sessões - DF, em 17 de abril de 2002


TANIA KOETZ MOREIRA 