MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 11065.002401/97-53
Recurso nº : 124.672 – *EX OFFICIO*
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exs.: 1994 a 1996
Recorrente : DRJ - PORTO ALEGRE/RS
Interessada : UNIMED ENCOSTA DA SERRA SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.
Sessão de : 22 de março de 2001
Acórdão nº : 108-06.449

IRPJ/CSL/COFINS/PIS - SOCIEDADES COOPERATIVAS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – 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. Não prevalece o lançamento fundado exclusivamente na descaracterização da cooperativa.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO em PORTO ALEGRE/RS,

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

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

TANIA KOETZ MOREIRA
RELATORA

Processo nº :11065.002401/97-53
Acórdão nº :108-06.449

FORMALIZADO EM: 20 ABR 2001

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

Processo nº :11065.002401/97-53
Acórdão nº :108-06.449

Recurso nº : 124.672 – *EX OFFICIO*
Recorrente : DRJ - PORTO ALEGRE/RS
Interessada : UNIMED ENCOSTA DA SERRA SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA.

# RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício interposto pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, uma vez que a Decisão DRJ/PAE nº 1.136, prolatada às fls. 506/538, julgou improcedentes os lançamentos relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, à Contribuição Social sobre o Lucro, ao PIS e à COFINS, dos anos-calendário de 1994, 1995 e 1996, exonerando o sujeito passivo de crédito tributário em valor superior àquele fixado como limite de alçada pela Portaria/SRF nº 333/97.

A autuação decorreu da descaracterização da UNIMED ENCOSTA DA SERRA como sociedade cooperativa, uma vez que pratica com habitualidade e em grande volume atos não cooperativos diversos dos legalmente permitidos. Conclui a fiscalização que as cooperativas, inclusive as de serviços médicos, para gozarem dos benefícios fiscais instituídos pela Lei nº 5.764/71, só podem praticar atos compatíveis com o regime cooperativo, ou seja, somente os atos descritos nos artigos 79, 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71.

Em tempestiva Impugnação, alega a autuada que não existe dispositivo de lei que opere a desqualificação da personalidade jurídica da cooperativa, pretendida pelo autuante; que destacou corretamente os resultados das atividades cooperadas e não cooperadas, recolhendo o imposto decorrente das segundas; que o tratamento tributário de uma sociedade cooperativa e a diferenciação entre ela e uma empresa mercantil, ou uma seguradora, é dado por lei; que não existe dispositivo legal a proibir uma cooperativa médica de colocar à disposição, daqueles que contratam os médicos

associados, hospitais e laboratórios, visando à própria prestação do atendimento à saúde.

A Decisão DRJ/PAE nº 1.136, de 31.08.2000, ora recorrida, consta às fls. 506/537 e está sintetizada na seguinte ementa:

> "Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
> Exercícios: 1994, 1995, 1996
> Ementa: PIS; Contribuição Social sobre o Lucro; COFINS
>
> SOCIEDADE COOPERATIVA. PRÁTICA DE ATOS NÃO-COOPERATIVOS EXTRÍNSECOS (ATOS COMERCIAIS). DESCARACTERIZAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PRÓPRIA À COOPERATIVA. IMPROCEDÊNCIA.
>
> 1. O lançamento que se baseia unicamente na realização de atos não-cooperativos extrínsecos não expressamente previstos pelos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 (atos comerciais) não deve prosperar, pois a prática de tais atos é aceita pela Administração Pública, a qual manifestou-se em diversos momentos, através do RIR/94, art. 168; Pareceres Normativos CST nº 155/73, 73/75 e 38/80; ONI CST 29/78; Jurisprudência Conselho de Contribuintes (p.ex. CSRF/01-01.419/92, 101-72.308, 101-74.534, 105-1.824, 101-77.189, 101-73.296, 101-72.410, 101-81.497, 101-83.940/92, 101-84.488, 101-72.054, 101-72.753, 101-72.029, 103.9377/89).
>
> 2. Se duas interpretações razoáveis podem ser depreendidas do sistema normativo pertinente à sociedades cooperativas - uma no sentido de ser permitida a realização de outros atos não-cooperativos extrínsecos, além dos expressamente previstos na Lei nº 5.764/71, arts. 85, 86 e 88, outra entendendo não ser possíveis tais operações - e a Administração Pública opta por uma delas (a de ser admitida a realização destes atos), através de ato normativo de maior hierarquia em sua seara (Decreto nº 1.041/94), não é dado aos seus órgãos, a quem é dirigido este preceito legal, desconsiderá-la.
>
> 3. No mesmo sentido, o entendimento predominante do Poder Judiciário (p. ex. REsp. 0058124/94, REsp. 0109711-RS, 0078661-PR, REsp. 0035843-PR, Ap. Civ. 03.038178; Ap. Civ. 03.024908; Ap. Civ. 89.03.00117-2, Ap. Civ. 04.24092, Ap. Civ. 96.04.52059-8).
>
> LANÇAMENTO IMPROCEDENTE."

Fundamentando sua decisão, o d. julgador singular analisa a caracterização das sociedades cooperativas; os aspectos históricos; o sistema normativo vigente, consubstanciado na Lei nº 5.764/71; a constituição, a aquisição da personalidade jurídica e a natureza das cooperativas; os atos cooperativos e os atos não cooperativos, separando estes últimos em atos intrínsecos à atividade cooperativa, em atos não cooperativos expressamente previstos nos artigos 85, 86 e 87 da Lei nº 5.764/71 e em outros atos não cooperativos não expressamente previstos, falando ainda da destinação dos resultados positivos de atos não cooperativos. Continua analisando as normas de fiscalização e controle das sociedades cooperativas previstas originalmente na mesma Lei nº 5.764/71, destacando que, com a Constituição Federal de 1988, que proibiu a interferência estatal em seu funcionamento, as cooperativas não mais estão sujeitas à fiscalização e controle de órgãos públicos, excetuadas as cooperativas de crédito. Adentra na questão da descaracterização da sociedade cooperativa, dizendo que, não mais existindo órgão fiscalizador, ela se descaracteriza por seus próprios atos, quando se comporta como "não-cooperativa". Isto não quer dizer que o ato cooperativo seria descaracterizado, mas que "*não haveria ato cooperativo, por não haver sociedade cooperativa*".

Na seqüência, o d. julgador monocrático aborda as características tributárias dos atos realizados pelas cooperativas, o entendimento administrativo-normativo e judicial, e também julgados deste Conselho de Contribuintes e da CSRF.

Conclui com as considerações finais que assim podem ser resumidas:

- a natureza jurídica da cooperativa é adquirida pela adequação do estatuto da sociedade aos preceitos da Lei nº 5.764/71 e alterações posteriores;
- a análise do estatuto da sociedade, no caso apreciado, revela a presença dos requisitos formais que a caracterizam como cooperativa;

- a Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela CRFB/88 e, desta forma, os atos intrínsecos ao objetivo social da cooperativa *não sofrem a incidência do* Imposto de Renda;
- não ter outras atividades não cooperativas além das elencadas nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 não é requisito formal para ser a sociedade uma cooperativa, e entender o contrário teria como conseqüência a inexistência de sociedades deste tipo no País;
- seria diferente *se verificado que a cooperativa não* se subsume aos preceitos legais vigentes, por exemplo não discriminando em sua contabilidade as receitas provenientes de atos cooperativos e de atos não-cooperativos, ou distribuindo aos cooperados o resultado positivo das receitas destes últimos; neste caso tratar-se-ia de sociedade mercantil (ou civil) *de fato, mas não descaracterizada* pelo administração pública, que para tanto não possui prerrogativas.

Este o Relatório.

# VOTO

Conselheira: TANIA KOETZ MOREIRA, Relatora

Recurso de ofício interposto nos termos legais. 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.

A questão já foi por diversas vezes abordada neste Colegiado, com diferentes decisões, até que 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, com seus estatutos adequados às normas previstas e definidas 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 d. decisão recorrida, em exaustiva e minudente análise de todos os aspectos envolvidos na questão, demonstrou com clareza que a prática, mesmo habitual, de atos não cooperativos, diferentes daqueles expressamente previstos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71, não permite a descaracterização da sociedade como cooperativa, para fins fiscais. O resultado de tais atos será tributado normalmente, uma vez que a não incidência alcança apenas os atos cooperativos. Portanto, se a escrituração contábil da sociedade permite a segregação do resultado de uns e de outros atos, resta apenas excluir da tributação aqueles por ela não alcançados.

Reporto-me também 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.**" (negritei)

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 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.

Por fim, entendo também 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 eventual infração que não tem natureza fiscal, ou seja, o desrespeito às normas que regem a constituição e o funcionamento das sociedades cooperativas. Pode, se for o caso, até concluir que determinada sociedade, constituída sob a forma de cooperativa, não pratica, de fato, atos cooperativos, e portanto não pode excluir da tributação nenhuma parcela a este título. Mas sua atribuição não alcança a descaracterização da sociedade como tal.

*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.

Por isso, e tendo a autoridade monocrática correta e cuidadosamente apreciado os elementos dos autos e aplicado a legislação de regência, meu voto é no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício.

Sala de Sessões, em 22 de março de 2001

Tania Koetz Moreira