



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL

Sessão de 16 de março de 19 82

ACORDÃO Nº 101-73.099

Recurso nº 84.301 - IRPJ - EXS: DE 1976 a 1980

Recorrente UNIMED DE BOTUCATU - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS-HOSPITALARES

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SOROCABA (SP)

IRPJ - COOPERATIVA - UNIMED - Verificando-se, através de seu estatuto social, que a sociedade pratica atos de mercância, não pode, a cooperativa, gozar do benefício da não incidência do imposto de renda, a fortiori, quando a pessoa jurídica confessa que não faz distinção nenhuma em sua contabilidade dos atos relacionados com terceiros.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Deixou de votar o Cons. Fernando Cícero Velloso, dado não haver assistido à leitura do relatório.

Sala das Sessões (DE), em 16 de março de 1982.

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

AGOSTINHO SERRANO FILHO - RELATOR

VISTO EM

SESSÃO DE:

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

19 MAR 1982

V.V.

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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0855-001.093/80

RECURSO N.º: 84.301

ACÓRDÃO N.º: 101-73.099

RECORRENTE: UNIMED DE BOTUCATU-SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS-HOSPITALARES

R E L A T Ó R I O

UNIMED DE BOTUCATU - SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS-HOSPITALARES, com sede à rua João Pessoa, nº 326, Botucatu, SP, recorre tempestivamente a este Conselho contra decisão singular, de fls. 83 e 84, que julgou procedente o Auto de Infração, de fls. 27, com o seguinte teor:

"Em razão de as atividades da autuada se enquadrarem entre aquelas previstas nos arts. 86 e 111 da Lei nº 5.764/71, cujos resultados positivos são tributáveis, a empresa infringiu o disposto no art. 112, inciso II, combinado com os arts. 127, 151, 152, 153, 154, 221 e 226 do RIR".

Exercício de 1976: Cr\$ 89.102,00
Exercício de 1977: Cr\$ 92.486,00
Exercício de 1978: Cr\$ 42.385,00
Exercício de 1979: Cr\$ 209.776,00
Exercício de 1980: Cr\$ 429.643,00

Em sua impugnação tempestiva, de fls. 29 a 32 , alega o seguinte:

A impugnante é sociedade cooperativa. "Visando o cumprimento de seus objetivos sociais a Impugnante assina, em nome

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.099

de seus cooperados, contratos para a execução de serviços, convencionando a concessão de assistência médico-hospitalar aos seus empregados e dependentes". Entendeu a fiscalização que ela se enquadra entre aquelas previstas nos arts. 6 e 111 da Lei nº 5.764/71.

O Poder Tributário partiu de um pressuposto falho, a possibilidade lucrativa das sociedades cooperativas.

O artigo 4º da Lei nº 5.764 diz que cooperativas são sociedades constituídas para prestar serviços aos cooperados, distinguindo-se das demais sociedades. A distinção está em que as outras sociedades têm como objetivo o lucro em função do capital ou do trabalho. As sociedades cooperativas funcionam como mandatárias de seus associados. Por isso, as atividades dela são de seus associados. Nas cooperativas, associado e sociedade forma um só todo.

"Quando um cooperado (no caso, médico) atende um paciente, está recebendo, ele cooperado (médico) e não paciente, um serviço de sociedade cooperativa, pois esta presta serviço ao cooperado e não ao paciente, pois aquele presta serviço a este, por intermédio da cooperativa, que, repita-se, presta serviço ao cooperado e não ao paciente".

Nas cooperativas não existem lucros, mas apenas sobras de numerários. Os negócios praticados pela cooperativa são atos cooperativos. Transcreve, então, um trecho de Walmor Franke, à página 13. Por essa razão, encontra-se abrigada da incidência tributária.

Portanto, o fiscal autuante confundiu negócios com terceiros com operações com não associados. A Unimed só estaria na hipótese do art. 86 da Lei nº 5.764, se fornecesse serviços a não associados.

A decisão singular, às fls. 68, diz:

"Considerando tudo o mais que do processo consta, deixo de acolher a impugnação de fls. 29/32, por falta de amparo legal visto haver a impugnante realizado operações de intermediação



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.099

cujos resultados são tributáveis e determino a retificação de ofício do lançamento efetuado, com alteração da forma de tributação, de lucro real para lucro arbitrado, dos dispositivos legais infringidos para os arts. supra-referidos e, em consequência, a base de cálculo do imposto, conforme demonstrativo de fls. 59, retificando-se o valor originário do crédito tributário".

Em sua nova impugnação, de fls. 72 a 75, diz preliminarmente que o processo é nulo, pois a Delegacia não poderia decider de maneira diferente do Auto de Infração, sem a decretação da improcedência dele.

A impugnante esclarece que não mantém transação com terceiros, mas só com seus associados. A utilização de serviços hospitalares é acessória, complementar ao ato cooperativo e os custos destes serviços são apenas repassados, não produzindo lucro. Pede ainda perícia para comprovar que a Unimed não opera com terceiros, indicando como assistente o Perito Paulo Roberto Moura, com escritório em Santos, na rua Riachuelo nº 78, 3º andar.

No mérito, afirma que só ocorre operações com terceiros, quando a cooperativa se utiliza de médico não cooperado. É impossível a realização de trabalho médico, sem o concurso do hospital. Não é, contudo, por isso que se desfigura a cooperativa. A atividade hospitalar desempenha papel semelhante ao do pessoal administrativo. O Parecer Normativo 38/80, contrariamente ao que afirmou a decisão, não fez outra coisa senão definir atos cooperativos. Todas as atividades da sociedade que não estão dentro do conceito é por-
que são atividades acessórias necessárias a viabilizar os atos coo-
perativos.

A ementa da segunda decisão é a seguinte: "Lucros arbitrados por falta de destaque contábil das operações e resulta-
dos correspondentes a atos não cooperativos, conforme Parecer Norma-
tivo CST nº 38/80".

Em seu recurso, de fls. 89 a 97, a interessada, além do que já disse nas duas impugnações, alega o que segue:

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.099

As cooperativas são obrigadas a praticar outros atos, além dos cooperativos típicos (negócio-fim), pois os atos externos (negócio-meio) são imprescindíveis para que a sociedade se viabilize. Caso contrário, ela se torna impotente para atingir o seu fim. "Nessa categoria, de auxiliares, identificados com os objetivos procurados pelos cooperados e no interesse deles (e apenas por projeção à cooperativa) está o relacionamento da Recorrente com os hospitais - e só com estes porque os demais serviços (exames, raios X, etc.) são entregues aos cooperados - cuja contratação se faz necessária para que os médicos e, conseqüentemente, as cooperativas atinjam o seu fim".

Desses negócios a cooperativa não auferir vantagem alguma, mas simplesmente atende aos interesses dos seus cooperados, como no negócio-fim. É errado afirmar que os frutos da sociedade são uns e dos cooperados são outros.

O relacionamento das cooperativas com os hospitais não podem ser chamados de atos não legalmente permitidos, mesmo que não sejam enquadrados como atos auxiliares ou atos acessórios das cooperativas. O voto do Parecer Normativo nesse ponto chega a ser até contraditório.

A cooperativa Unimed não tem resultado algum nas operações auxiliares ou acessórias com os hospitais. A recorrente operacionaliza suas atividades sob duas formas contratuais: serviços prestados e custo operacional. Na primeira, os atos auxiliares são destacados pelo seu custo e repassados aos usuários, enquanto aos atos cooperativos é atribuído um preço que representa a antecipação da produção. "No custo determinado, cujos contratos são sob essa forma celebrados no interesse dos contratantes, o custo dos dois atos é diluído em prestação mensal". Em ambos não varia o custo dos serviços hospitalares. "Na primeira hipótese pelo destaque dos dois atos, tanto no ingresso como na saída do numerário; na segunda hipótese pela saída, pelo pagamento dos atos acessórios, dando condições para se afirmar que os valores não variam, isto porque a produ



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Acórdão nº 101-73.099

ção dos cooperados também não se altera e a cooperativa não tem fru
tos".

Entende a decisão recorrida que a cooperativa deix
ou de ser tal, quando 80% de suas atividades são atos cooperativos
e só 20% é que são atos auxiliares.

É o relatório.

Acórdão nº 101-73.099

V O T O

Conselheiro AGOSTINHO SERRANO FILHO, Relator:

Na presente lide discute-se a isenção da cooperati-
va.

No artigo 107, que encabeça o capítulo IV do C.T.N., a legislação tributária deve ser interpretada de acordo com o que dispõe este capítulo. E no artigo 111 deste capítulo encontramos tais palavras: "Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: ... II- outorga de isenção". Comentando este artigo, diz textualmente, Aliomar Baleeiro, à pág. 396 de seu livro Direito Tributário Brasileiro, 7a. edição forense: "A regra é que todos devem contribuir para os serviços públicos, segundo sua capacidade econômica, nos casos estabelecidos em lei. As isenções são restritas por isso que se afastam dessa regra geral". O Supremo Tribunal Federal, no R.M.S. 10.004, de 15/03/66, sustentou a idéia de outros acórdãos do mesmo tribunal, afirmando que as isenções fiscais devem ser interpretadas restritivamente. Fábio Fanucchi, à pág. 371 do 1º volume de seu Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4a. edição da Resenha Tributária, fala textualmente: "ao intérprete é vedada a utilização da interpretação extensiva ou de integração analógica, em se tratando de favorecimento tributário". O grande jurista brasileiro, Pontes de Miranda, em Comentários à Constituição de 1946, vol. 2º, pág. 156, assim escreve: "A regra jurídica de isenção é de direito excepcional, que põe fora do alcance da lei a pessoa (isenção subjetiva) ou o bem (isenção objetiva) que, sem essa regra jurídica, estaria atingido". Ainda, em Questões Forenses, Tomo VIII, pág. 70: "isento veio de exceptus, através de eisento, que foi a forma exceto e isento. Significa tirado, de ex-imo, tirar para fora". Souto Maior Borges, em seu livro Isenções Tributárias, pág. 189, diz o seguinte: "A norma que isenta é, assim, uma norma limitadora ou modificadora; restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto de incidência".

Acórdão nº 101-73.099

O acórdão nº 101-72.029, prolatado pelo DD. Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, traz a seguinte ementa: "A Lei 5.764/71 não outorgou isenção subjetiva às cooperativas, retirou 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".

Aliás, a recorrente entendeu muito bem esta verdade, quando disse, às fls. 27 dos autos: "Isto quer dizer que o ato cooperativo está fora do campo que gera o imposto de renda".

Mas, o que se entende por ato cooperativo? Responde-nos o artigo 79 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971: "denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Parágrafo único - O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria".

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

Ora, verifica-se, expressamente, pelo artigo 8º do Estatuto Social, às fls. 36, que "o associado responde subsidiariamente pelas obrigações contraídas pela Cooperativa com terceiros", evidenciando, deste modo, que a recorrente se utiliza de serviços de terceiros, os quais intermedeia, demonstrando assim que pratica atos de mercância.

Ninguém neste processo nega que a recorrente pratica realmente atos cooperativos, mas o que se afirma também é que a Unimed pratica atos que não estão fora do campo de incidência do imposto de renda. Na diligência fiscal, proposta depois do auto de infra-

ção, foi escrito no Termo de Intimação de fls. 56: "informar por es
crito se manteve, nos anos-base de 1975 a 1979, registros contábeis
destacados e específicos, com exatidão e clareza, das receitas e
respectivos custos, despesas, encargos e resultados relativos ao
fornecimento à sua clientela de bens ou serviços de terceiros e/ou
à cobertura de despesas com diárias, serviços hospitalares, servi-
ços odontológicos, medicamentos ou outros serviços, por não associa-
dos, pessoas físicas ou jurídicas, separadamente dos elementos com-
ponentes das operações e resultados da prestação de serviços por
seus associados, em que se demonstrem destacadamente os resultados
de cada uma das atividades mencionadas, na apuração do resultado fi-
nal de cada exercício social". A este quesito, assim respondeu a So-
ciedade, às fls. 57: "Informamos que esta cooperativa, nos anos-ba-
se de 1975/1979, não manteve registros contábeis específicos das re-
ceitas e correspondentes custos, despesas, encargos e resultados,
relativos à prestação de serviços por terceiros, ou coberturas de
despesas por parte de não associados, destacadamente dos resultados
da prestação de serviços por seus associados, tendo escriturado to-
das as operações naqueles anos, sem destaque de cada uma das ativi-
dades citadas".

Ora, a Lei nº 5.764/71 diz no seu artigo 86: "As
cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, des-
de que tal faculdade atenda os objetivos sociais..." E no artigo se-
guinte lemos: "Os resultados das operações das cooperativas com não
associados, mencionados no artigo 85 e 86, serão levados à Conta
Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social e serão contabi-
lizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de
tributos". Mais uma vez a recorrente confessa que saiu do campo da não
incidência tributária.

Por essas razões, nego provimento ao recurso.


AGOSTINHO SERRANO FILHO - RELATOR.