



MINISTÉRIO DA FAZENDA

RI

Sessão de 22 de outubro de 1982

ACORDÃO Nº 101-73.720

Recurso nº - 85.516 - IRPJ - EXS: 1975 a 1979

Recorrente - UNIMED PASSO FUNDO-SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.

Recorrido - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PASSO FUNDO - RS

IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - Sujeita-se à tributação normal do imposto de renda o resultado positivo de operações praticadas pelas cooperativas de serviços médicos com a intermediação de terceiros.

EXCEDENTE DE REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES DE COOPERATIVAS - A regra geral estabelecida para as sociedades comerciais ou civis, de qualquer espécie, quanto a remuneração mensal de dirigentes ou administradores, não excepciona as sociedades cooperativas para que estas excedam aos limites de remuneração, sem as consequentes implicações tributárias.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS - Identificam-se como tais as apropriadas sem observância ao disposto nos artigos 171, § 2º e 222, alínea "b" do RIR/75.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED PASSO FUNDO-SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.:

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

Sala das Sessões (DF), em 22 de outubro de 1982.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

- PRESIDENTE

Francisco de Assis Miranda
FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA

- RELATOR

Agostinho Flores
AGOSTINHO FLORES

VISTO EM
SESSÃO DE:

22 OUT 1992

- PROCURADOR G
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SER RANO FILHO, RAUL PIMENTEL, FERNANDO CÍCERO VELLOSO e LUIZ ANDRÉ NET (suplente).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1030/050.119/80

RECURSO N.º: 85.516

ACÓRDÃO N.º: 101-720

RECORRENTE N.º: UNIMED PASSO FUNDO-SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

UNIMED PASSO FUNDO-SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA., estabelecida em Passo Fundo, RS., foi alvo da ação fiscal a que alude o Auto de Infração de fls. 6/7 lavrado em 03/03/80, em virtude de haver apurado a fiscalização as seguintes irregularidades relativamente aos exercícios de 1975 a 1979, anos-base de 1974 a 1978:

- 1 - Lucro do período não submetido à tributação:
Cr\$ 191.149,00, no exerc. de 1975; Cr\$ 911,00, no exerc. 1976; Cr\$ 149.657,00, no exerc. de 1977; Cr\$ 61.392,00, no exerc. de 1978 e Cr\$ 184.591,00, no exerc. de 1979, com infringência aos artigos 127, 151, 152, 221 e 226 do RIR/75.
- 2 - Despesa indedutível, conforme Termo de Verificação:
Cr\$ 77.172,00, no exerc. de 1976.
- 3 - Excesso de retiradas:
Cr\$ 21.281,00, no exerc. de 1976; Cr\$ 29.738,00, no exerc. de 1977 e Cr\$ 169.701,00, no exerc. de 1979.

O contraditório foi inaugurado com a impugnação de fls. 11/15, onde a interessada alega em síntese que:

- Conforme prevê seu estatuto, é uma cooperativa de trabalho, prestando serviços aos médicos cooperados através de convênios com entidades públicas e/ou privadas propiciando aos associados mercado de trabalho compatível;
- opera estritamente dentro dos princípios cooperativistas, pautando seus atos dentro dos limites traçados pela legislação pertinente (lei nº 5.764/71);
- indubitavelmente suas operações constituem em sua totalidade atos cooperativados, tal como definido no art. 79 da lei nº 5.764/71. Nenhum resultado obtve ou obtém através de operações de que tratam os arts. 85, 86 e 88 da citada lei, que seria tributável de acordo com o art. 112 do RIR/75, isto porque não opera com terceiros e não realiza operações alheias ao seu objetivo social;
- não encontra amparo legal o entendimento de que a Cooperativa, ao fazer convênios com as empresas pratica atos de comércio com "terceiros", tendo em vista que os serviços são prestados aos médicos cooperados mediante encaminhamento de pacientes através de convênios, e estes, como autônomos prestam os atendimentos aos usuários das empresas convenientes;
- relativamente aos excessos de retiradas não cabe a inclusão particada, eis que o assunto é irretorquivelmente disciplinado pela lei nº 5.764/71 no seu artigo 44, inciso V.

Após a informação fiscal de fls. 18/19, os autos baixaram em diligência, dela resultando a anexação dos documentos de fls. 22/85.

Pela decisão de fls. 87/92, a autoridade singular julgou improcedente a impugnação, sob o fundamento de que:

"Não tem razão a impugnante. Com efeito, alega a insurgente que, estatutariamente, tem por escopo prestar serviços de colocação (venda) do desempenho profissional de seus associados (médicos) através de sistemas próprios de assistência médica. Até o ponto em que, mediante os vários planos assistenciais colocados à disposição dos associados - empresas e particulares -, a entidade estivesse apenas oportunizando o desempenho profissional dos

seus associados, estaria ela realmente desenvolvendo uma atividade precípua a seu tipo societário.

Estará fugindo a seus objetivos sociais, porém, se através dos aludidos planos, estiver oferecendo aos beneficiários desses últimos muito mais do que os serviços profissionais de seus associados. E é o que sucede na espécie, visto que, nos contratos firmados (fls. 23/33), a impugnante assegura aos convenientes o pagamento de diárias hospitalares - o que inclui os serviços de hotelaria, evidentemente não prestados por seus associados, médicos -, o fornecimento de medicamentos, além dos serviços de enfermagem, próprios de um hospital, executados por profissionais não associados (enfermeiros).

Mais, a requerente, não dispondo de sede hospitalar própria, contrata hospitais para o internamento dos beneficiários dos seus planos; auferindo ainda uma receita, a título de "taxa de administração", pelo encaminhamento de cada beneficiário (fls. 54 a 55).

Mais ainda, pelos contratos a impugnante se propõe a prestar atendimento odontológico, como demonstram os convênios mantidos com odontologistas (fls. 35/39), os quais, estatutariamente, estão impedidos de se associarem à postulante. Proporciona ainda a requerente exames laboratoriais, através de firma contratada (fl. 48).

Por consequência, praticando os atos que pratica, incompatíveis com o regime cooperativo nos termos da Lei nº 5.764/71 a requerente deixa de ficar fora do campo de incidência do imposto de renda, passando a sofrer a tributação normal, como elucida o item 3 do Parecer Normativo CST nº 38/80.

Também preconizando a tributação normal às sociedades que agem de conformidade com os dizeres supratranscritos o Acórdão nº 101-72.417, de 24/06/81, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, reportando-se seu Relator, Conselheiro Agostinho Serrano Filho, ao voto do Dr. Amador Outereiro Fernández, no Acórdão nº 101-72.348, que, em caso semelhante, foi acolhido por unanimidade.

Por outro lado, a impugnante não colocou qualquer reparo aos valores levantados pela fiscalização, retirados de sua própria escrituração, conforme o demonstrativo de fls. 03 e 30. Especificamente em relação aos excessos de retiradas, compete salientar que, mesmo se a contestante praticasse tão somente atos cooperativos o que não sucede, como visto -, ditos excessos seriam tributados normalmente como nas demais sociedades, conforme iterativas decisões dos tribunais administrativos (Acórdãos nº 101-71.983-09.03.81; nº 101-72.054-23.01.81; nº 101-72.029-21.01.81).



Segue-se o tempestivo recurso consubstanciado na petição de fls. 95/105, lida na íntegra em plenário.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator:

Em reiteradas decisões, esta Câmara fixou-se no entendimento de que o fato de uma sociedade cooperativa se tornar isenta do imposto de renda sobre os resultados específicos de seus objetivos sociais, em virtude do exercício de atividades próprias, realizadas exclusivamente com seus associados, não implica em admiti-la a salvo do cumprimento das demais obrigações previstas na legislação peculiar àquele tributo. Se pratica operações com terceiros e obtém resultados positivos, sobre estes a sociedade cooperativa não se livra do ônus tributário.

Nesse sentido, dentre outros poderemos citar o Acórdão nº 101-72.410, de 24/06/81, assim ementado:

"SOCIEDADES COOPERATIVAS - O resultado positivo de operações que se praticam com a intermediação de terceiros, afóra o daquelas as quais a lei se refere como atos não cooperativos legalmente permitidos, é passível da tributação normal pelo imposto de renda".

Adotamos aqui o magnífico voto proferido pelo digno relator Dr. Sylvio Rodrigues, seguindo à unanimidade pelos seus pares, do qual permitimo-nos destacar os seguintes trechos:

"As cooperativas são empresas de serviços que, quando se estabelecem, se destinam a atender as necessidades dos próprios associados, exercendo estes, em relação a elas, diante do princí-

pio da dupla qualidade, o papel simultâneo de sócio e de usuário, ou cliente. Os serviços devem ser gerados e consumidos dentro da organização cooperativa, sem percussão externo dos atos praticados, que não devem ir além da sociedade e da pessoa dos associados. É necessário, portanto, para que haja ato cooperativo puro, ausência de terceiros, estranhos à sociedade, na prestação do serviço. Os atos cooperativos são, pois, aqueles que forem praticados entre as sociedades cooperativas e seus associados, entre estes e elas e também pelas cooperativas entre si quando associadas, como se depreenhe do artigo 79 da Lei nº 5.764, de 16/12/1971. Verbalmente:

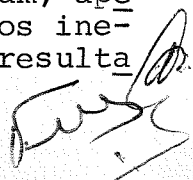
"Art. 79 - Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único - O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria."

Há no entanto, uma categoria de atos que o legislador permitiu às cooperativas realizarem os quais, embora sejam atos não-cooperativos e atendam os objetivos sociais propostos, devem receber escrituração em separado, submetendo-se os resultados positivos deles obtidos à tributação regular do imposto de renda. São atos não-cooperativos aqueles aos quais o artigo 111 da Lei nº 5.764/71 se refere discriminativamente, relacionados nos artigos nºs 85, 86 e 88 dessa lei e que fazem parte do elenco enumerado no art. 112 do RIR/75 (art. 123 do RIR/80).

A Lei nº 5.764/71, definiu, portanto, dentro do universo econômico dos negócios que as cooperativas podem explorar, sem ferir os seus objetivos sociais, os atos cooperativos puros - os que se desenvolvem, por assim dizer, intramuros ou circuito fechado, porque deles somente participam a sociedade cooperativa e os sócios cooperados (art. 79) - e os atos não-cooperativos legalmente permitidos (arts. 85, 86 e 88), salientando que se do exercício desta segunda categoria de atos provierem resultados positivos, estes serão considerados como renda tributável (art. 111).

Nesta linha de raciocínio, ficam, apenas, fora do alcance tributário os resultados inerentes a esse tipo societário, ou seja, os resulta



dos das atividades próprias das cooperativas, e su-
jeitas ao ônus do imposto de renda os demais resul-
tados positivos quer os derivados de atos não-coope-
rativos aos quais a lei se refere expressamente,
quer os provenientes de outros atos não-cooperati-
vos, diferentes daqueles aos quais os arts. 85, 86
e 88 da Lei nº 5.764/71 fazem alusão, ficando subli-
nhado que, nesta última hipótese, todos os atos
praticados pela cooperativa se caracterizam como
atos de comércio e todos, sem exceção, deixam de
gozar da não incidência tributária.

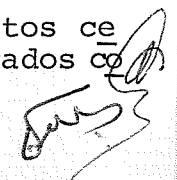
Os serviços que as cooperativas de
trabalho, entre as quais se inclui a recorrente,
oferecem aos seus associados, hão de conter-se num
círculo que não vá além do limite em que enseja a
oportunidade a cada associado desempenhar, pessoal-
mente, ou, dentro do vínculo associativo, com o au-
xílio de uns com os outros, o seu mister, isto é,
a sua profissão, sem recorrer à colaboração de ter-
ceiros, alheios ao conjunto formado por cooperati-
va e cooperado. Se o serviço, em sua prestação ou
efetivação, ressurda do conjunto associativo em
busca da participação de outrem, o ato cooperativo
deixa de ser puro e se torna suscetível da disci-
plinação tributária do imposto de renda. Nestas cir-
cunstâncias o ato assume as características pró-
prias da mercância, daí a razão de supeditá-lo à
inflexão tributária, uma vez que se consubstancia
um fato contemplado na hipótese da lei do tributo,
com o nascimento da obrigação fiscal sobre todos os
atos praticados pela cooperativa.

Identificando-se a recorrente numa
cooperativa de trabalho médico, é de compreender-
se que a sua atividade essencial consiste em colo-
car no mercado de trabalho próprio os serviços pró-
fissionais desenvolvidos pelo médico associado. Se,
porém, vai além disso e para a prestação deles con-
trata com terceiros, está intermediando serviços e,
em consequência, fugindo está aos seus objetivos so-
ciais.

Procede, assim, a observação que a au-
toridade recorrida faz quanto às disposições dos
§§ 1º e 2º, art. 2º, e letras "a" e "c" do Estatuto
Social da recorrente, evidenciando que esta uti-
liza serviços de terceiros os quais intermedeia.

Ademais, verifica-se, expressamente,
do artigo 8º do Estatuto Social que o associado res-
ponde subsidiariamente pelas obrigações contraídas
pela Cooperativa perante terceiros.

Ora, se na ocorrência de contratos ce-
lebrados, a Cooperativa representa os Cooperados co-



letivamente, agindo como seu mandatário, como está dito no § 3º, art. 3º do Estatuto Social, a fls. 2, e na petição impugnativa, a fls. 134, e se há sobrevença de obrigações contraídas perante terceiros, como cita o prefalado artigo 8º, bem clarificada se torna a intermediação, que, como característica da mercância, é irregular no tipo societário do regime cooperativista.

Os atos praticados pela recorrente, no exercício de suas atividades apresentam, indubitavelmente, o perfil operacional de um padrão mercantil, próprio de organização comercial."

Verifica-se dos autos que nos contratos firmados (fls. 23/33), a interessada assegura aos convenientes o pagamento de diárias hospitalares o que inclui os serviços de hotelaria, evidentemente não prestados por seus associados, médicos, e bem assim o fornecimento de medicamentos, além dos serviços de enfermagem, próprios de um hospital, executados por profissionais não associados.

Acresce ainda que a Cooperativa contrata hospitais para internamento dos beneficiários de seus planos, auferindo uma receita, a título de "taxa de administração", pelo encaminhamento de cada beneficiário (fls. 54/55). Mantém convênios com odontologistas (fls. 35/39), os quais, estatutariamente, estão impedidos de se associarem à Cooperativa, proporcionando ainda exames de laboratório através de firma contratada (fls. 48).

Ante a natureza dos atos que pratica a recorrente deixa evidentemente de ficar fora do campo de incidência do imposto de renda, sujeitando-se à tributação normal.

No tocante aos excessos de retiradas submetidos à tributação, é imperioso ressaltar que, mesmo que a interessada se limitasse à prática de somente atos cooperativos, o que não é o caso, os excessos apurados seriam passíveis de tributação, como nas demais sociedades, conforme entendimento consagrado por terrencial jurisprudência administrativa.

A glosa da despesa de Cr\$ 77.172,00, no exercício de 1976, guardou consonância com o disposto nos artigos 171, § 2º e 222, alínea "b" do RIR/75.

V. V.

Ante o exposto, voto pela negativa de provimento.


FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA

- RELATOR

