



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC....

Sessão de 16 de dezembro de 1982.

ACORDÃO Nº-CSRF/01-0.288

Recurso nº RP/104-0.078

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: UNIMED - PORTO ALEGRE - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA. (Suc. de: UNIMED PORTO ALEGRE SOC. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.)

IRF - SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - Os rendimentos pagos ou creditados pelas cooperativas de serviços a pessoas físicas, inclusive cooperados, quando correspondentes à remuneração de serviços prestados sem vínculo de emprego, sujeitam-se à retenção do imposto de renda na fonte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Luiz Miranda, Pedro Martins Fernandes e Sebastião Rodrigues Cabral.

Sala das Sessões (DF) em 16 de dezembro de 1982

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ

- PRESIDENTE

WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA

- RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

V.V.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON e URGEL PEREIRA LOPES.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 1080-007.044/80

RECURSO Nº: - RP/104-0.078

ACÓRDÃO Nº: - CSRF/ 01-0.288

RECORRENTE Nº: - FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: - QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: UNIMED PORTO ALEGRE - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

R E L A T Ó R I O

Recorre a esta Câmara Superior a FAZENDA NACIONAL , através de seu Procurador-representante junto a Colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, da decisão desse Colegiado consubstanciada no acórdão nº 104-2.818, proferida em sessão realizada em 14.04.82, tendo o Procurador tomado vista em 11.06.82.

Na decisão supra, aquela Câmara, por maioria de votos, deu provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo, contra o voto do Conselheiro Mário Rodrigues Teixeira, cujos fundamentos se acham sintetizados na seguinte ementa:

"IMPOSTO DEVIDO NA FONTE - RENDIMENTOS POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO - COOPERATIVAS DE SERVIÇO - Os rendimentos correspondentes à remuneração de serviços pessoais a terceiros por associados de cooperativas de prestação de serviços médicos estão sujeitos à retenção do imposto de renda incidente, na fonte, conforme legislação de regência, ainda quando percebidos por intermédio das respectivas cooperativas que, porém, não se identificam com a fonte pagadora dos rendimentos."

O recurso da FAZENDA NACIONAL, formulado com base no artigo 3º, incisos I e II do Decreto 83.304, de 28.03.79 se en

contra às fls. 69/72, sob a proteção dos seguintes fundamentos:

OS FATOS

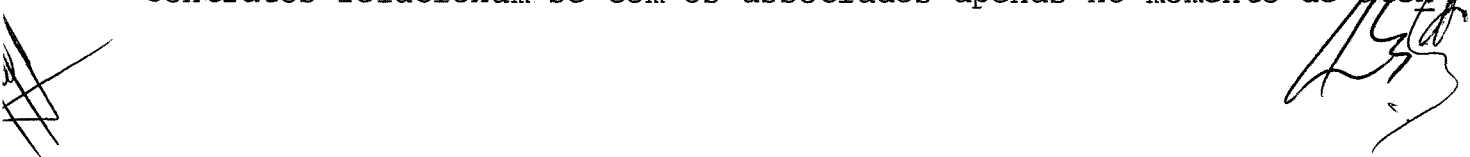
3. Discute-se no processo a obrigatoriedade de a cooperativa de serviços médicos reter o imposto de renda, incidente na fonte, sobre os rendimentos pagos ou creditados a pessoas físicas, sem vínculo empregatício, prestadoras de serviços profissionais de médicos, na qualidade de seus associados, com base no art.317 do RIR/75 (RIR/80, art. 528). A decisão singular, mantendo em parte o auto de infração inicial, entendeu procedente a obrigação de retenção, ao mesmo tempo que considerou a sua falta como causa de incidência da multa de lançamento de ofício (art. 534, "b", c/c/art. 535, do RIR/75).

RETENÇÃO NA FONTE

4. A respeitável decisão recorrida preocupou-se, por menorizadamente, com a natureza jurídica da cooperativa, esquecendo-se de analisar a sua sistemática de funcionamento. Se houvesse feito esse exame, teria economizado em brilhante pesquisa e tornada límpida, indubitosa, escoreita, a condição de fonte pagadora da cooperativa de serviços médicos.

5. Com efeito, após organizada legalmente, a cooperativa celebra convênios com pessoas jurídicas, de direito público ou privado, para concessão de assistência médico-hospitalar aos seus empregados ou dependentes, através dos associados. Celebra também contratos com pessoas físicas, para assistência pessoal ou familiar, ainda através dos associados. Todos os convênios ou contratos são celebrados pela cooperativa, em seu nome próprio. Todos os pagamentos efetuados pelos convenientes ou contratantes são diretamente à cooperativa, que lhes fornece guias, recibos ou carnês correspondentes.

6. As pessoas físicas beneficiárias dos convênios ou contratos relacionam-se com os associados apenas no momento de ~~aten~~



dimento médico ou hospitalar, através das denominadas "unidades de atendimento" ou "unidade de serviço", que lhes são destinadas pela cooperativa.

7. Por final — e este é o ponto nodal — após de — terminado período, a cooperativa paga ou credita ao associado, diretamente, o valor dos serviços prestados aos beneficiários dos convênios ou contratos, segundo tabelas fixadas por ela própria.

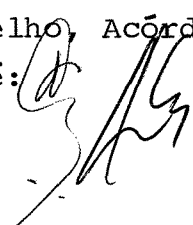
8. Mesmo admitindo-se que a cooperativa age em nome e por conta de seus associados, não se pode negar que ela constitui um organismo complexo, com personalidade jurídica própria, estabelecendo relações de direito com outras pessoas, jurídicas ou físicas, recebendo créditos e liquidando obrigações, adstrita a manter escrituração contábil de suas atividades, inclusive das despesas de manutenção, sujeita ainda a controles legais e estatutários.

9. Assim, a cooperativa não é mera repassadora de valores aos seus associados. Ela é a entidade organizadora das atividades a serem prestadas pelos seus membros, recebe pagamentos de convenientes e contratantes e paga também aos associados os serviços prestados.

10. Ora, se é a cooperativa quem, de fato, paga rendimentos aos associados, por serviços prestados sem vínculo empregatício, está evidente a sua sujeição aos ditamos do art. 317 do RIR/75 (RIR/80, art. 528), devendo reter o imposto de renda na fonte sobre cada pagamento que efetuar. Assim não procedendo, fica responsável pelo recolhimento (RIR/75, art. 364), bem como pela multa de lançamento de ofício (RIR/75, art. 534, "b", c/c/art.535).

DIVERGÊNCIA

11. A decisão recorrida divergiu de julgado da Egrêgia 2a. Câmara do 1º. Conselho, Acórdão nº 102-18.342, de 08 de julho de 1.981, cuja ementa é:



"IMPOSTO DE RENDA. FONTE.

Os rendimentos atribuídos a médicos por Cooperativas de trabalho classificam-se na Cédula D na condição de trabalho não assalariado, sujeitando-se à retenção na fonte, mediante a aplicação da citada ta bela".

12. Em que pesem os argumentos da brilhante decisão recorrida, o melhor entendimento parece estar com a decisão trazida à colação. Conforme demonstramos acima, a sistemática de funcionamento da cooperativa implica em ser ela, de fato, quem efetua os pagamentos ou créditos aos associados pelos serviços prestados. Daí de corre a sua obrigação de reter o imposto de renda na fonte, nos ter mos da lei.

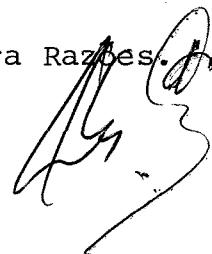
13. Por derradeiro, enfatizamos o caráter interpreta tivo da IN.SRF-99/80, que, de acordo com a boa doutrina considera-se contemporânea do dispositivo interpretado, ou, segundo outros, torna-se retroativa, como muito bem entendeu a decisão singular.

14. Pelo exposto, deverá este recurso ser provido, por ser a decisão recorrida contrária à lei; ou para reconhecimento da divergência invocada, decidindo-se nos termos do acórdão para — digma.

Às fls. 195/197, acha-se o Despacho do Presidente da 4a. Câmara dando seguimento ao recurso oferecido pelo Procurador, abrindo vista ao interessado para contestação, publicado no DO de 02/07/82, às fls. 12.281.

O Sujeito Passivo não ofereceu Contra Razões.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, Relator:

Como muito bem salientou o ilustre Procurador da Fazenda Nacional que subscreveu o recurso especial de divergência, a respeitável decisão recorrida, apesar da brilhante pesquisa a que procedeu seu Relator, olvidou-se de analisar, na prática, a sistemática de funcionamento da entidade autuada, partindo, assim, de premissas menos exatas o que ensejou considerações e conclusão que não se harmonizam com a realidade dos fatos.

Preliminarmente, observa-se que não se exige nos presentes autos qualquer tributo da Cooperativa na condição de contribuinte, ou seja, por dívida própria, logo, são totalmente despiciendās todas as considerações, constantes do aresto recorrido, e referentes ao regime tributário das cooperativas.

Do mesmo modo, não se exigiu da cooperativa a retenção de tributo na fonte dos médicos cooperados que prestam serviços, na condição de assalariados, desta maneira a análise do estabelecido no Ato Declaratório Normativo (CST) nº 12/78, também é de nenhuma valia nos presentes autos.

Ainda não condizem com a realidade fática certas afirmações e comparações feitas pelo digno Relator da decisão recorrida, pois: nas cooperativas de produção o comprador não negocia ou sequer conhece o produtor, mas é da cooperativa que recebe o produto e lhe paga a quantia estipulada; na cooperativa de consumo, o vendedor dos produtos não conhece quem irá consumir o produto que está vendendo à cooperativa (cooperado ou não). Do mesmo modo, na cooperativa de serviço, embora pela natureza de certos serviços, o usuário dos serviços entre em contacto direto com o cooperado, não é com o cooperado que o contratante ou conveniente (ou seus empregados quando é empresa) contrata ou a ele paga.



Acórdão nº CSRF/01-0.288

As UNIMEDs, atendam ou não aos ditames da legislação cooperativa (pois aqui não interessa analisar esse aspecto, dado que na da contribuiria para a solução deste litígio) congregam determinada quantidade de médicos, organizados formalmente em sociedades cooperativas para a prestação de serviços; logo, são, por lei, definidas como sociedades de pessoas, de natureza civil.

Segundo se lê na decisão prolatada pela autoridade julgadora singular, e que não foi contraditado, quer pela autuada em seu recurso voluntário, quer pela decisão recorrida, estão as sociedades cooperativas, segundo a Lei nº 5.764, de 16.12.71, "obrigadas à escrituração fiscal e contábil (art. 22, item VI, art. 44, itens I e II e art. 112) e, de acordo com o RIR/75, sujeitas à inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes (art. 105, Port. MF-196/73 e 298/74; IN- - 24/73 e 30/75; NECIEF - 24/73) e apresentação anual de rendimentos, como pessoa jurídica que é (arts. 381, 382 e § único do art. 390; Port. GB-337/69; PN-114/75), estando, portanto, essas entidades, abrangidas pelas normas de fiscalização, controle e cobrança estabelecidas no RIR/75,..." "...a cooperativa em sendo uma sociedade civil, legal e juridicamente constituída, é obrigada não só a reter o imposto de renda na fonte, como escriturar todas as suas operações nas formas estabelecidas pelas leis comerciais e fiscais, tais como: recebimentos, pagamentos, débitos, créditos, etc... (art. 135 e seguintes do Capítulo IV do Título IV do RIR/75),..."

A realidade fática dos atos praticados pelas cooperativas de serviços, especialmente as UNIMEDs, foi, de maneira particularmente feliz, apresentada pelo Procurador recorrente, quando, em singular síntese, declara que

"...após organizada legalmente, a cooperativa celebra convênios com pessoas jurídicas, de direito público ou privado, para concessão de assistência médico-hospitalar aos seus empregados ou dependentes, através dos associados. Celebra também contratos com pessoas físicas, para assistência pessoal ou familiar, ainda através dos associados. Todos os convênios ou contratos são celebrados pela cooperativa, em seu nome próprio. Todos os pagamentos efetuados pelos convenientes ou contratantes são diretamente



te à cooperativa, que lhes fornece guias, recibos ou cartões correspondentes.

As pessoas físicas beneficiárias dos convênios ou contratos relacionam-se com os associados apenas no momento de atendimento médico ou hospitalar, através das denominadas "unidades de atendimento" ou "unidades de serviço", que lhes são destinadas pela cooperativa.

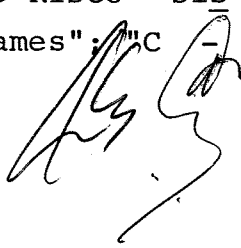
Por final - e este é o ponto nodal - após determinado período, a cooperativa paga ou credita ao associado, diretamente, o valor dos serviços prestados aos beneficiários dos convênios ou contratos, segundo tabelas fixadas por ela própria.

Mesmo admitindo-se que a cooperativa age em nome e por conta de seus associados, não se pode negar que ela constitui um organismo complexo, com personalidade jurídica própria, estabelecendo relações de direito com outras pessoas, jurídicas ou físicas, recebendo créditos e liquidando obrigações, adstrita a manter escrituração contábil de suas atividades, inclusive das despesas de manutenção, sujeita ainda a controles legais e estatutários.

Assim, a cooperativa não é mera repassadora de valores aos seus associados. Ela é a entidade organizadora das atividades a serem prestadas pelos seus membros, recebe pagamentos de convenientes e contratantes e paga também aos associados os serviços prestados.

Ora, se é a cooperativa quem, de fato, paga rendimentos aos associados, por serviços prestados sem vínculo empregatício, está evidente a sua sujeição aos ditames do art. 317 do RIR/75 (RIR/80, art. 528), devendo reter o imposto de renda na fonte sobre cada pagamento que efetuar. Assim não procedendo, fica responsável pelo recolhimento (RIR/75, art. 364), bem como pela multa de lançamento de ofício (RIR/75, art. 534, "b", c/c/art.535)."

Efetivamente, segundo feitos fiscais objeto de julgamentos no Primeiro Conselho de Contribuintes, em que se discutia a tributação de diversas UNIMEDs, sediadas em diversos pontos do Território Nacional, variadas são as modalidades de contrato, intitulados de planos, oferecidos ao público (a pessoas físicas e a empresas) pelas UNIMEDs ("Plano "C" PRÉ-PAGAMENTO, PLANO SAÚDE "C", INDIVIDUAL OU FAMILIAR etc.), onde os riscos, por sua vez, também são variados, v. g.: no Contrato de Assistência Médica Sistema Unimed - modalidade familiar - observamos as seguintes variantes: "A - PEQUENO RISCO - Sistema Cooperativo de Consultas"; "B - PEQUENO RISCO - Exames"; "C



- GRANDE RISCO - Hospitalar", que engloba, inclusive, diárias hospitalares; "D - RISCO GLOBAL.

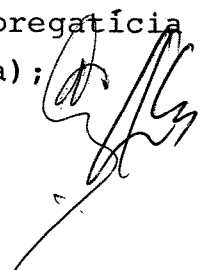
Efetivamente, esses contratos afastam a hipótese de que as UNIMEDs sejam meras repassadoras de recursos aos médicos cooperados, pelos serviços por estes prestados, desde que algumas de suas receitas contratuais independem, até, de efetiva assistência médica, visto haver contratos que obrigam as empresas a pagar independentemente de serem prestados serviços médicos num determinado período, aproximando-se os convênios ou contratos do seguro saúde.

A realidade fática sobrepõe-se a quaisquer considerações meramente teóricas. Inexiste relação jurídica entre as empresas conveniadas e os médicos e sim entre estas e as UNIMEDs, quer dizer, os profissionais liberais (médicos) não poderão exigir o pagamento dos honorários pelos serviços prestados dos pacientes e sim da cooperativa; do mesmo modo o titular da ação pelos descumprimentos das cláusulas dos convênios contra as empresas ou pessoas físicas será a cooperativa e não os médicos.

Segundo o intitulado Sistema Cooperativo UNIMED, o único contacto do usuário com o cooperado é na hora da consulta, quando esta for a modalidade de prestação de serviços, todo o resto: contrato, pagamentos, autorização ou requisição para consulta, valores a serem entregues ao médico (que recebe segundo tabela própria da UNIMED e não segundo o pago pelo usuário do serviço) é com a Cooperativa, que, como vimos, é pessoa jurídica de direito privado, de natureza civil.

O Sistema Cooperativo UNIMED para a prestação de serviços avençada com usuário, através das diversas modalidades de plano, contrata serviços de hospitais e tem prestadores de serviços de regimes jurídicos diversos, a saber:

a) Com relação empregatícia (empregados subalternos que cuidam da parte administrativa);



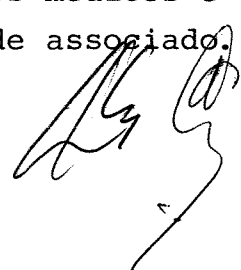
b) Sem relação empregatícia (médicos cooperados ou terceiros que prestam serviços diretamente ao cliente, quando a cooperativa não dispõe de médico da especialidade ou carece de exame ou hospital de terceiros).

No caso dos autos, cuida-se, exclusivamente, da falta de retenção do imposto de fonte incidente sobre remuneração paga ou creditada a pessoas físicas, sem vínculo empregatício, por serviços prestados.

A legislação que disciplina a matéria não sofreu qualquer alteração quanto à natureza e destinatário dos rendimentos pagos ou creditados a autônomos por pessoas jurídicas. Com efeito, dos diplomas legais que tratam da matéria (Decreto-lei nº 1.198, de 27.12.71, art. 6º e seus §§ 1º, 2º e 3º; Decreto-lei nº 1.493, de 07.12.76, art. 9º; Decreto-lei nº 1.729, de 17.12.79, art. 1º, e Decreto-lei nº 1.814, de 28.11.80, art. 2º), todos, sem exceção, determinaram que ficam sujeitas à retenção as importâncias pagas ou creditadas a pessoas físicas a título de comissões, gratificações, honorários, direitos autorais e de remuneração por quaisquer outros serviços prestados, bem como os rendimentos pagos ou creditados a vendedores, viajantes comerciais, corretores e representantes comerciais autônomos, sem vínculo empregatício com a fonte pagadora.

Portanto, estão presentes todos os pressupostos que condicionam a incidência da norma.

Com efeito: a) a Cooperativa é pessoa jurídica, sendo ela quem contrata os serviços e a forma de remuneração; b) é ela quem paga aos médicos (pessoas físicas) seus associados (portanto, sem vínculo de emprego), segundo tabelas próprias e critérios variáveis, em vista de que o atendimento do usuário do serviço, segundo a natureza do plano contratado, poderá depender de várias especialidades médicas, exames, internações hospitalares etc., tudo correndo à custa da prestação mensal paga pelo conveniente; c) o pagamento aos médicos é pela efetiva prestação do serviço e não pela qualidade de associado.



Aeórdão nº CSRF/01-0.288

Nestas condições, entendemos não merecer reparos o consignado na Instrução Normativa - SRF - nº 99/80, norma complementar de natureza meramente interpretativa, quando resolve:

"Esclarecer que estão sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte, nos termos do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.729, de 17 de dezembro de 1979, os rendimentos decorrentes da prestação de serviços pessoais de médicos, pagos ou creditados a estes por intermédio de sociedades cooperativas de que sejam associados".

Diversas outras considerações poderiam aqui ser alinhadas em reforço da tese da obrigatória retenção de fonte, tais como:

1º) A retenção de fonte não tem como única finalidade a antecipação de receita, mas também o controle indireto de auferimento de receita. Aliás, nos presentes autos, ficou tal fato bem patente, pois alguns médicos a quem foi paga remuneração por serviços prestados, apesar de firmarem declarações, onde declaravam haver incluído em suas declarações de rendimentos as importâncias que a Cooperativa lhes havia pago ou creditado, o exame das suas declarações de rendimentos revelou não ser verdadeiro o declarado, o que enseja uma interpretação extensiva.

2º) Tratando-se de mera retenção de fonte do imposto devido por terceiros e não de obrigações de pagamento de tributo que recaia sobre as suas atividades, as peculiaridades da sociedade Cooperativa perde qualquer relevância, uma vez que, nem mesmo as Entidades imunes (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e, restritivamente, suas autarquias) estão dispensadas da retenção do imposto que lhes caiba reter ou de submeter-se à Fiscalização, como expressamente declara o Código Tributário Nacional, nos artigos 9º, § 1º, e 194, parágrafo único, in verbis:

"Art. 9º - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....

§ 1º - O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas da condição de responsáveis pelos tributos que lhe caiba reter na fonte

e não as dispensas da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

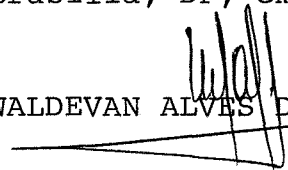
.....
Art. 194 - A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único - A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Saliente-se que, poucas são as distinções entre a sociedade cooperativa prestadora de serviços e as demais sociedades civis de pessoas do mesmo ramo, uma vez que os proveitos, evidentemente, são proporcionais ao trabalho e não ao capital, que, em ambas, é sempre mínimo. No caso das UNIMEDs, porém essa diferença é menor ou nenhuma, vez que elas, para cumprir os seus contratos ou convênios com as empresas ou pessoas físicas, se utilizam de serviços de terceiros não associados (laboratórios, hospitais etc.) e assumem riscos de diversos graus.

Por todas essas razões, dou provimento ao recurso especial.

Brasília, DF, em 16 de dezembro de 1982.


WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA - RELATOR.