



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10140.001441/99-64
Recurso nº : 120.630
Matéria : IRPJ E OUTROS – Anos: 1993 a 1997
Recorrente : UNIMED DE DOURADOS – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : DRJ - CAMPO GRANDE/MS
Sessão de : 22 de fevereiro de 2000
Acórdão nº : 108-06.006

IRPJ/CSL/PIS/COFINS - SOCIEDADES COOPERATIVAS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – Sujeitam-se à incidência tributária a receita e/ou os resultados obtidos pela sociedade cooperativa na prática de atos não cooperados. O encaminhamento de usuários a terceiros não associados, como hospitais, clínicas ou laboratórios, ainda que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperado. Norma impositiva contida no artigo 111 da Lei nº 5.674/71 (artigo 168, inciso II, do RIR/94).

IRPJ/PIS – DECADÊNCIA – Tratando-se de lançamento por homologação, o prazo decadencial esgota-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de Recurso Voluntário interposto por UNIMED DE DOURADOS – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR 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: 17 MAR 2000

CCS

Processo nº : 10140.001441/99-64
Acórdão nº : 108-06.006

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



Processo nº : 10140.001441/99-64
Acórdão nº : 108-06.006

Recurso nº : 120.630
Recorrente : UNIMED DE DOURADOS – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

UNIMED DE DOURADOS – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, já qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão de primeira instância que manteve as exigências contidas nos autos de infração referentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro, PIS e COFINS, abrangendo os períodos de janeiro de 1993 a dezembro de 1997.

Conforme descrito na peça fiscal, a autuação decorreu da glosa de parcelas excluídas indevidamente da tributação pela sociedade, referentes a receitas/resultados de atos não cooperativos. Para chegar ao montante das parcelas correspondentes a atos cooperados e não cooperados, a fiscalização apurou um percentual a partir dos custos registrados na contabilidade, considerando:

- custos de atos cooperativos, aqueles referentes a pagamento de honorários aos médicos associados e pagamentos a outras cooperativas;
- custos de atos não cooperativos, aqueles destinados a cobertura de gastos com laboratórios, hospitais e clínicas, medicamentos, e outros serviços fornecidos no curso do tratamento.

O percentual encontrado, aplicado à receita operacional líquida, resultou na separação entre “receita de atos cooperativos” e na “receita de atos não cooperativos”. O mesmo percentual foi também aplicado sobre o montante das despesas operacionais e da correção monetária do balanço, para determinar então a parcela do resultado correspondente a um e outro tipo de operação.

Processo nº : 10140.001441/99-64
Acórdão nº : 108-06.006

O lançamento do IRPJ abrange os períodos de apuração de janeiro/94 a dezembro/97; o da CSL, os períodos de janeiro/96 a junho/97; os da COFINS e do PIS, os períodos de janeiro/93 a dezembro/97. Autos de infração lavrados em 27/05/99, expedidos via postal no dia 31 do mesmo mês, não constando do respectivo Aviso de Recepção (fls. 427) a data de recebimento.

Em tempestiva Impugnação, o sujeito passivo distingue entre os atos-meio e os atos cooperativos puros, ou fundamentais, dizendo que os primeiros, embora acessórios ou auxiliares, são indispensáveis para que a cooperativa cumpra seu objetivo, que é o de possibilitar aos associados (os médicos), o exercício de suas atividades profissionais; por isso, são também atos cooperativos. Apenas não o seriam aqueles atos que configuram fornecimento de bens ou serviços a terceiros não associados, como os que fossem praticados com médico não pertencente aos quadros da cooperativa.

Decisão singular acostada às fls. 517/527 julga improcedente a Impugnação, dizendo, em síntese, que os serviços médicos são aqueles prestados pelo médico no seu trabalho pessoal, na clínica médica ou cirúrgica, com eles não se confundindo a venda de remédios, os convênios com laboratórios ou a venda de planos de saúde com internação hospitalar. Somente os primeiros, prestados pelos cooperados, constituem atos cooperativos.

Ciência da decisão em 10.08.99. Recurso Voluntário recepcionado em 13 de setembro seguinte, argüindo em preliminar sua tempestividade porque, havendo procurador regularmente constituído nos autos, as intimações e notificações de qualquer ato devem ser feitas na sua pessoa, como fora requerido no preâmbulo da peça de defesa. Esta providência não restou cumprida e, conseqüentemente, ainda que o Recurso não estivesse protocolizado no prazo regulamentar, tempestiva seria sua interposição.

No mérito, diz em síntese que é uma cooperativa de trabalho, constituída na forma da Lei nº 5.764/71, que não pode ser confundida ou equiparada, para efeitos

Processo nº : 10140.001441/99-64
Acórdão nº : 108-06.006

fiscais, a uma sociedade civil. No exercício de sua atividade, realiza contratos com firmas e com pessoas físicas, mediante os quais são assegurados aos empregados ou familiares assistência médica e hospitalar, a ser prestada pelos médicos associados da cooperativa. Esses contratos caracterizam-se como operações de contrapartida ou operações instrumentais, que a cooperativa é obrigada a realizar para auxiliar os médicos cooperados no exercício de suas profissões, pois o evento médico não se desacompanha, jamais, do evento hospitalar, laboratorial e radiológico. Tais operações, acrescenta, não se confundem com o fornecimento de serviços a não associados referido no artigo 86 da Lei nº 5.764/71, pois não são excepcionais, enquanto aquele artigo se refere às operações internas, privativas dos sócios, estendidas em caráter extraordinário a pessoa não associada.

Enfatiza que a cooperativa contrata a prestação de assistência médica com terceiros em nome e por conta e risco de seus associados, únicos responsáveis pelo atendimento aos pacientes, e as sobras líquidas de cada exercício lhes são devolvidas na proporção dos trabalhos por eles realizados. A cooperativa pratica, portanto, os atos cooperativos puros, os atos auxiliares ou acessórios, e os atos não cooperativos de fornecimento de serviços a terceiros não associados, sendo os atos auxiliares aqueles indispensáveis para a prática dos atos cooperativos puros, como, no caso da cooperativa de trabalho médico, a contratação de serviços hospitalares, radiológicos e laboratoriais, sem os quais, repete, o atendimento médico seria inviável, frustrando-se à própria finalidade da cooperativa.

Fala em seguida na recente Lei nº 9.656/98, que dispõe sobre os planos e seguros privados de assistência à saúde, estipulando que a assistência compreende todas as ações necessárias à prevenção da doença e à manutenção da saúde, podendo as operadoras manter serviços próprios, contratar ou credenciar pessoas legalmente habilitadas para consecução da prestação da assistência médica.

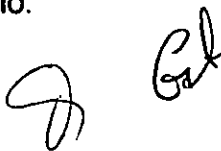
 

Processo nº : 10140.001441/99-64
Acórdão nº : 108-06.006

Por fim argumenta que o artigo 129 do RIR/80 é a única norma fiscal impositiva em relação às sociedades cooperativas, dispondo que as mesmas pagarão o imposto unicamente sobre os resultados de fornecimento de bens e serviços a não associados e da participação societária em entidades não cooperativas. Portanto, não existe nenhum dispositivo legal que alcance as operações auxiliares da cooperativa, sendo absolutamente ilegal o emprego da analogia na exigência de tributo não previsto em lei.

Juntada ainda aos autos cópia do Mandado de Segurança Preventivo impetrado pela interessada, visando assegurar seu direito de recorrer sem o depósito prévio de 30% do crédito tributário em discussão. Na petição, requer a concessão de liminar e, caso deferida esta após o escoamento do prazo recursal, seja este reaberto, assegurando-lhe o direito de interposição do recurso administrativo. Despacho judicial às fls. 561/563, deferindo a liminar, nos termos requeridos.

Este o Relatório.



Processo nº : 10140.001441/99-64
Acórdão nº : 108-06.006

VOTO

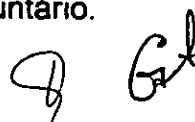
Conselheiro TANIA KOETZ MOREIRA - Relatora

Em primeiro lugar, analiso a questão da tempestividade do Recurso Voluntário, uma vez que, cientificada da decisão em 10 de agosto de 1999, esgotou-se o prazo regulamentar no dia 9 de setembro, enquanto a peça de defesa foi protocolizada no dia 13 de setembro.

Improcedente a arguição de nulidade da intimação, porque encaminhada ao domicílio do contribuinte e não ao endereço de seus representantes. Nos termos do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, a intimação, quando por via postal, é feita "no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo", considerando-se como tal "o do endereço postal, eletrônico ou de fax, por ele fornecido, para fins cadastrais, à Secretaria da Receita Federal" (§ 4º, acrescentado pela Lei nº 9.532/97). Sem aplicação, no caso, o julgado do E. Superior Tribunal de Justiça citado pela Recorrente, pois as disposições do processo civil aplicam-se apenas subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, nas questões para as quais neste não exista disposição específica.

No entanto, a liminar concedida pelo MM. Juiz Federal da Primeira Vara da Seção Judiciária de Mato Grosso do Sul ampara a tardia interposição do Recurso, uma vez que deferida, como consta às fls. 563, "nos termos requeridos". Deve-se entender abrangido aí todo o requerido, inclusive a dilatação do prazo regulamentar, se deferida a liminar após seu escoamento, como efetivamente aconteceu.

Por isso, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.



Processo nº : 10140.001441/99-64
Acórdão nº : 108-06.006

No mérito, trata-se da caracterização do ato cooperativo, dentro dos contornos fixados pela Lei nº 5.764/71. Várias vezes este Colegiado já se pronunciou sobre a questão, inclusive em processos de outras sociedades do sistema UNIMED. No caso presente, diferentemente de outros já analisados, não cogitou o fisco da descaracterização da sociedade como cooperativa, mas apenas da incidência tributária sobre os atos não cooperados. É desse patamar que partimos, analisando a questão de uma sociedade cooperativa de prestação de serviços médicos.

As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica própria, de natureza civil, sem objetivo de lucro, constituídas para prestar serviços aos associados (Lei nº 5.764/71, art. 3º e 4º). Constituem gênero societário específico para a prática dos denominados “atos cooperativos”, definidos como aqueles praticados “entre as cooperativas e seus associados, entres estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associados, para a consecução de seus objetivos sociais” (art. 79).

A Lei nº 5.764/71 autoriza à sociedade cooperativa a prática de determinados “atos não cooperativos”, que enumera em seus artigos 85, 86 e 88, a saber:

“Art. 85 – As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

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.

Par. único – (.....)

Art. 88 – Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedade não

Processo nº : 10140.001441/99-64
Acórdão nº : 108-06.006

cooperativas, públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Par. único – (.....).”

Os resultados positivos oriundos dessas operações e atividades são alcançados pela tributação normal, conforme artigo 111 da mesma lei.

Consoante exposto amplamente na defesa, 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, como argumenta a Recorrente, para que a atividade profissional de seus associados possa ser exercida plenamente, é absolutamente indispensável o apelo ao que denomina de atos acessórios ou auxiliares, em contraposição àqueles primeiros, que chama de atos cooperativos puros. Os atos acessórios se consubstanciam, segundo afirma, pela contratação de serviços de laboratórios, clínicas, hospitais, bem como compra de medicamentos e toda prestação de serviços do gênero. Incluem-se aí aquelas operações arroladas pelo autuante, como exames de tomografia, densitometria, endoscopia, ultrassonografia, fisioterapia, radiologia e outros de maior ou menor grau de sofisticação tecnológica. Argumenta a Recorrente que tais atos são igualmente atos cooperativos, porque essenciais à consecução do seu objetivo social.

Tem razão a autuada quando afirma que a utilização dos serviços de laboratórios, hospitais e outros, é intrinsecamente ligada e essencial ao exercício da



Processo nº : 10140.001441/99-64
Acórdão nº : 108-06.006

profissão médica. Mas não lhe assiste razão quando pretende, com esse raciocínio, transmutar a definição de ato cooperativo contido na legislação específica.

O objetivo da UNIMED, como já exposto, é assegurar a oportunidade de trabalho a seus associados, 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 que lhe prestará o serviço de internação ou de exames, 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, oferecendo 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, também já mencionado neste Voto.

A norma positiva de incidência está consolidada no artigo 168 do RIR/94 (art. 128 do RIR/80 e art. 183 do RIR/99), nestes termos:



Processo nº : 10140.001441/99-64
Acórdão nº : 108-06.006

“Art. 168. As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, tais como (Leis nº 5.764/71, arts. 85, 86, 88 e 111, e 8.541/92, art. 1º):

I – (...)

II – **de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;**

III – (...).” (negritei)

Como bem enfatizado na decisão singular, a venda de medicamentos, os exames laboratoriais, a internação hospitalar, o serviço dispensado pelo hospital ao acompanhante do paciente, a alimentação, etc., inobstante complementares e mesmo muitas vezes indispensáveis, não constituem prestação de serviços médicos. Não são atos cooperativos.

Também não procede o apelo à recente Lei nº 9.656/98, que regula os planos e seguros privados de assistência à saúde, em nada alterando a legislação tributária que trata especificamente de sociedades cooperativas. Repita-se que não se questiona a necessidade de que o atendimento médico seja complementado por exames, internações hospitalares ou prescrição de medicamentos. Examina-se tão-somente as consequências fiscais, no caso das operadoras de planos de saúde constituídas sob a forma de sociedades cooperativas.

Por fim, cabe ainda rebater a assertiva da Recorrente de que a receita da sociedade nada mais é do que a contrapartida dos serviços prestados pelos médicos associados. Na verdade, a receita da sociedade é constituída pelas mensalidades pagas pelos clientes que aderiram ao plano de saúde oferecido, pelo qual lhes é assegurado, além dos serviços médicos, todas as demais prestações aqui já tratadas. E parte dessa receita será utilizada justamente para pagar os terceiros não cooperados que asseguram essas prestações. Como já exaustivamente exposto, tais atos escapam à definição legal de ato cooperativo, devendo sujeitar-se à incidência tributária.

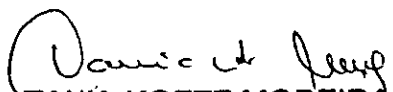
Processo nº : 10140.001441/99-64
Acórdão nº : 108-06.006

Ao procedimento fiscal cabe apenas um reparo. Trata-se do lançamento do IRPJ e da contribuição para o PIS referente aos períodos de apuração até abril de 1994, já atingidos pela decadência. Com efeito, o prazo decadencial de tais exações rege-se pela norma contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, extinguindo-se o direito de efetuar o lançamento em cinco anos a contar do fato gerador. Quanto ao IRPJ, é entendimento já pacificado que, após a edição da Lei nº 8.383/91, enquadra-se na modalidade de lançamento por homologação. Quanto ao PIS, cujo lançamento tem a mesma natureza, não estando incluído entre as contribuições para a seguridade social elencadas na Lei nº 8.212/91, submete-se às regras do Código Tributário Nacional, escoando-se o prazo decadencial igualmente em cinco anos.

No caso, pela aplicação do disposto no artigo 23, § 2º, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, tem-se que o lançamento consumou-se em 15.05.99. Em consequência, quanto aos tributos e contribuições cujo prazo decadencial esgota-se em cinco anos, é extemporâneo para os fatos geradores ocorridos até o mês de abril de 1994.

Por todo o exposto, meu Voto é no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, para declarar a decadência do lançamento do IRPJ e do PIS até o período de apuração ocorrido no mês de abril de 1994 e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala de Sessões - DF, em 22 de fevereiro de 2000.


TANIA KOETZ MOREIRA

