



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10280.003868/2002-96  
Recurso nº : 137.897  
Matéria : IRPJ e OUTRO - EX.: 1999  
Recorrente : UNIMED DE BELÉM COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em BELÉM/PA  
Sessão de : 20 DE OUTUBRO DE 2004  
Acórdão nº : 105-14.757

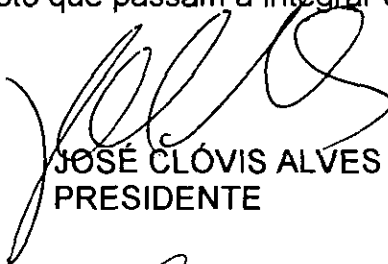
IRPJ - CSSL. COOPERATIVAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS - O chamado ato cooperativo auxiliar, prestado por profissionais não cooperados, não é abrangido pela isenção assegurada aos atos cooperativos.

TAXA SELIC - PRECLUSÃO CONSUMATIVA - Matéria não impugnada não é objeto de conhecimento na fase recursal. O ato processual já consumado exaure em definitivo a sua prática. Redação do artigo 17 do Decreto 70235/1972 modificada através da Lei 9542/1997.

Recurso improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por  
UNIMED DE BELÉM COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

ACORDAM os Membros da Quinta 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.

  
JOSÉ CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
DANIEL SAHAGOFF  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2004



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

2

Processo nº : 10280.003868/2002-96  
Acórdão nº : 105-14.757

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, NADJA RODRIGUES ROMERO, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
QUINTA CÂMARA

3

Processo nº : 10280.003868/2002-96  
Acórdão nº : 105-14.757  
  
Recurso nº : 137.897  
Recorrente : UNIMED DE BELÉM COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

## RELATÓRIO

UNIMED DE BELÉM COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, empresa já qualificada nestes autos, foi autuada em 28/11/2002 (fls. 68/72), relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, no montante de R\$ 854.665,70, nele incluídos o principal, multa de ofício e juros de mora, calculados até 31/10/1998, em decorrência de exclusões não autorizadas na apuração do Lucro Real no resultado da sociedade cooperativa.

Foi autuada também, na mesma data (fls. 73/78), relativamente a Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL, no montante de R\$ 278.148,83, nele incluídos o principal, multa de ofício e juros de mora, calculados até 31/10/1998, em decorrência da redução indevida do Lucro Líquido.

De acordo com o Termo de Início de Fiscalização de fls. 58, a autoridade fiscal intimou a contribuinte a definir "Receitas de Atos Cooperativo Principais" e "Receitas de Atos Cooperativos Auxiliares", nome dado pela cooperativa às suas Receitas operacionais.

Em resposta, o contribuinte informou que, "Receitas de Atos Cooperativos Principais" são aquelas oriundas de operações realizadas entre a cooperativa e seus médicos cooperados e que as "Receitas de Atos Cooperativos Auxiliares" são as provenientes das operações de contratação de credenciados. As duas receitas, portanto, se caracterizariam como Atos Cooperativos, nos termos do Art. 79 da Lei 5764/71 e, assim, estariam isentas de Tributos Federais.

Às fls. 61/62 a autoridade lavrou Termo de Verificação de Infrações, constatando as seguintes infrações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

4

Processo nº : 10280.003868/2002-96  
Acórdão nº : 105-14.757

1. Exclusão indevida do Lucro Líquido da Cooperativa, na Ficha 10 – Demonstração do Lucro Real da Declaração do Imposto de Renda, do Resultado com as Receitas de Atos Cooperativos Auxiliares, considerado pela Fiscalização como Atos não cooperados e, portanto, Tributáveis. Enquadramento legal: arts. 79, 85, 86, 87 e 11 da Lei 5.764/71, PN CST 73/75 e PN CST 114/75; PN CST 38/80; IN 198/88 e artigos 168, 193, 196, 197 e 678 do RIR/94.

2. Falta de recolhimento do COFINS, já que são isentas da COFINS, as sociedades cooperativas que observarem o disposto na legislação específica, quanto aos Atos Cooperativos próprios de sua finalidade. Portanto, as Receitas da Cooperativa tidas como Receitas de Atos Cooperativos Auxiliares, não estando incluídos na definição de Atos Cooperativos e por isso mesmo são tributáveis. (arts.1 a 6 da LC 70/91).

3. Falta de recolhimento de PIS/Faturamento, já que o contribuinte seguiu a mesma linha de raciocínio dos outros Tributos, recolheu o PIS como se toda a receita da Cooperativa fosse isenta, quando as Receitas de Atos Cooperativos Auxiliares não o são. Portanto a cooperativa deverá recolher o PIS/faturamento sobre Receita Tributável (artigo 2, parágrafo 1º da MP 1546)

Em sua impugnação de fls. 81/109, a contribuinte requereu o cancelamento do auto de infração, alegando, em síntese, que:

1. Sofreu idêntica autuação em 1999 (auto de infração), para o qual ofereceu defesa e obteve resultado pela anulação do referido auto, de modo que aguarda que sejam deferidos tratamentos iguais quanto ao julgamento, já que *"na autuação sob exame, o autuante deixou de descrever situações que envolvem fatos que deveriam ter sido detalhados na peça impositiva, inclusive as razões pelas quais entende que as rubricas indicadas sob o título de RECEITA DE ATOS COOPERATIVOS AUXILIARES são atos não cooperados, bem como o que a investigação levada a cabo durante o procedimento fiscal*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

5

Processo nº : 10280.003868/2002-96  
Acórdão nº : 105-14.757

*logrou apurar quanto as características das referidas rubricas, de sorte a permitir ao julgador firmar convencimento quanto à procedência, ou não, do entendimento em questão".*

2. Os atos Cooperados são complexos, não compreendendo exclusivamente o relacionamento direto entre cooperados e cooperativa (ou entre cooperativas associados), mas dizem respeito aos praticados em decorrência dos negócios meio que as cooperativas são obrigadas a praticar, em nome dos cooperados, para viabilizar o alcance dos objetivos da sociedade.

3. *"As cooperativas comportam-se como mandatárias dos cooperados e não geram resultados para si. São os sócios que colhem resultados e como tais são individualmente responsáveis pelos tributos incidentes. A figura de mandatária é que classifica as cooperativas como entidades sem fins lucrativos. Essa identidade jurídica formulada pela cooperativa e seus cooperados, leva ao entendimento lógico que os cooperados e a cooperativa formam uma só economia, abrigadas na mesma identidade. Nas transações, os dois conjuntos são internos e não são operações de mercado."*

4. A condição da Cooperativa como mandatária a torna automaticamente instituição sem fins lucrativos, portanto, não pode ser classificada como CONTRIBUINTE do PIS, do COFINS, IRPJ e da CSSL de seus atos, pois a cooperativa mandatária dos cooperados recorre, em nome deles ao mercado para poder servi-los.

5. A matéria concernente a COFINS está "subjudice" em função do Mandado de Segurança (Processo nº 1999.39.00.008427-4) que tramita no Egrégio Tribunal Federal.

Em 07/08/2003, a 1ª Turma da DRJ em Belém/PA julgou o lançamento procedente, conforme Ementa do Acórdão nº 1440 abaixo transcrita:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

6

Processo nº : 10280.003868/2002-96  
Acórdão nº : 105-14.757

**“COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS.** Os contratos de planos de saúde e o encaminhamento de usuários da cooperativa a terceiros não associados, como médicos, hospitais, clínicas ou laboratórios, mesmo que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constituem atos não cooperativos.”

Irresignado com a decisão “a quo”, a contribuinte ofereceu recurso voluntário, aduzindo que:

1. O entendimento havido pela instância *a quo* não contempla justiça ao caso concreto porque parte de falsas premissas, pensando tratar-se de uma situação quando, na verdade, os fatos são diversos já que os contratos mantidos com terceiros demonstram despesas por parte da Cooperativa e não receitas;

2. Não se contesta que tenha havido prestação de serviços por parte de laboratórios e não dos médicos associados. Ocorre que não se está a tratar de ISS, mas de um conceito distinto qual seja o de ato cooperativo e seu alcance para efeitos de tributos federais;

3. A lavratura do Auto de Infração não decorreu de despesas pagas pela Cooperativa aos serviços auxiliares prestados por terceiros, mas as receitas que a Cooperativa recebe de seus contratantes decorrentes de despesas anteriormente efetuadas com terceiros por conta e ordem dos médicos cooperados, visando bem atender aos empregados dos contratantes;

4. O cerne da questão diz respeito à tributação dos valores recebidos referentemente a uma das espécies de procedimentos de cobrança pela prestação de serviços que desenvolve. Esse procedimento decorre de uma contratação onde a empresa contratante da prestação de serviços firma um contrato (denominada plano custo-operacional) cujo objeto é a prestação dos serviço médico, porém, a cobrança dos valores



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

7

Processo nº : 10280.003868/2002-96  
Acórdão nº : 105-14.757

deve se dar de forma distinta, diferenciando os serviços médicos, dos exames por estes solicitados para a definição dos diagnósticos;

5. O serviço é prestado a um empregado de uma empresa contratante da Cooperativa através de um plano custo/operacional, por conta e ordem do médico cooperado, na forma necessária para a perfeita identificação do mal que aflige ao empregado do contratante e pago pela contratante, na forma contratada, em duas faturas distintas: uma, pela disponibilização dos médicos cooperados para os empregados da empresa contratante, que deverá ser paga independentemente do uso dos serviços por parte destes, e que é diretamente apropriada pela Cooperativa como ato cooperativo principal e outra, cujo faturamento decorrerá do efetivo usos dos serviços de laboratórios/hospitais disponibilizados pela Cooperativa para uso dos empregados do Contratante, que possui uma tabela previamente contratada, com o valor repassado diretamente aos efetivos prestadores dos serviços, sendo cobrado pela cooperativa apenas um valor de taxa de administração referente a esta prestação dos serviços. Este procedimento (...) é tratado pela Cooperativa como ato cooperativo auxiliar (...);

6. A contabilização separada do que é ato cooperativo (seja principal, seja auxiliar), dos atos não – cooperativos, atende a legislação pertinente e é sancionado pelo Superior Tribunal de Justiça;

7. Diversamente do que foi entendido pela decisão *a quo*, não se está a praticar ato de mercancia, mas o de oferecer serviços dos médicos a clientes (empresas que contratam este específico tipo de plano denominado custo/operacional), cuja distinção se encontra na forma de faturamento dos serviços, pois o que é efetivamente contratado é a prestação dos serviços dos médicos cooperados, pelo que é pago um valor fixo por mês, correspondente ao número de empregados.

8. Ao contrario do mencionado na decisão *a quo*, não há que se falar em mercancia, eis que a contratação dos demais serviços, atos cooperativos auxiliares não



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

8

Processo nº : 10280.003868/2002-96  
Acórdão nº : 105-14.757

enseja o pagamento de um valor fixo por mês, mas valores aleatórios, de conformidade com o efetivo uso por parte dos empregados do Contratante, segundo uma tabela previamente aprovado pelas partes, cujo valor é integralmente repassado aos efetivos prestadores de serviços. É faturado a parte, sendo cobrado como receita da Cooperativa, apenas um valor de taxa de administração, e que é efetivamente destacado no valor total da Nota Fiscal apresentada aos contratantes;

9. Caso não seja acatada a argumentação acima desenvolvida, dever-se-á ajustar a base de cálculos constante do Auto de Infração aos parâmetros das receitas efetivamente auferidas pela Cooperativa, de vez que os valores que recebe em decorrência deste tipo de contrato (plano custo-operacional) se referem apenas às taxas de administração cobradas, e não ao total recebido, pois nestes casos, a Cooperativa, apenas prestou um serviço aos Contratantes, administrando a prestação de serviços realizados por terceiros, e inclusive, destacando o que sua remuneração, do que é repassado para terceiros; e

10. Deve-se afastar a incidência dos juros calculados pela Taxa SELIC, já que inconstitucionais para efeitos tributários, como vastamente debatido nesse Conselho e, acatado pelo Superior Tribunal de Justiça.

É o relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

9

Processo nº : 10280.003868/2002-96  
Acórdão nº : 105-14.757

VOTO

Conselheiro DANIEL SAHAGOFF, Relator

O recurso é tempestivo e foram arrolados bens para seguimento do feito, razões pelas quais o conheço.

Todavia, não assiste razão à recorrente, não merecendo qualquer reforma a decisão preferida pela DRJ de Belém, já que em total consonância com a legislação tributária e os preceitos constitucionais.

O sujeito passivo em tela é uma cooperativa, também considerada pelo nosso ordenamento jurídico como sociedade de natureza civil. Com efeito, o caráter eminentemente civil da cooperativa advém do fato desta não ter como objetivo a obtenção do lucro.

Nesse sentido, cumpre mencionar a definição de Pedro Barbosa Pereira<sup>1</sup> quanto a esse instituto: *"as cooperativas são sociedades de capital variável com fluxo e defluxo de sócios. Destinam-se elas a prestar serviços e vantagens, tendo, em regra, como seus únicos fregueses, os seus sócios. É para eles e por eles que ela se constitui e opera. Todos os sócios cooperam com o seu capital, no mínimo para que possa ela alcançar seu objetivo. São cooperadores e cooperados, ao mesmo tempo"*.

Pois bem, as cooperativas distinguem-se das demais sociedades, por visarem o cumprimento de finalidades de interesse social, sem objetivar lucro para si mesmo. Tanto é verdade que, a Recorrente, nos termos do art. 2º do seu Estatuto Social, tem por objetivo *"a congregação dos integrantes da profissão médica, para a sua defesa*

<sup>1</sup> in *Direito Comercial*, 1ª edição, 1965.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

10

Processo nº : 10280.003868/2002-96  
Acórdão nº : 105-14.757

*econômica-social, proporcionando-lhes condições para o exercício de suas atividades e aprimoramento dos serviços de assistência médica."*

Assim, quando a sociedade age, efetivamente como cooperativa, por não perseguir nem auferir lucro, não pode sofrer a incidência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro, o que não ocorre no presente caso.

No caso em comento, suscita-se, a incidência do IRPJ e CSLL sobre o resultado oriundo de operações realizadas com não associados, chamadas, pela recorrente de receitas oriundas de Atos Cooperativos Auxiliares.

Os atos cooperativos auxiliares (que são aqueles prestados por não cooperado) não estão incluídos na definição prevista pelo artigo 79, da Lei 5.764/71, justamente quando presentes as situações indicadas pela fiscalização, relativamente à contratação de terceiro para a prestação de serviços hospitalares, laboratoriais e de médicos não cooperados.

Em face do disposto no artigo 79 da Lei nº 5.764/71, o nosso direito positivo acolheu a concepção restrita de ato cooperativo, cuja definição legal é composta por dois elementos: um elemento estrutural, que identifica os sujeitos que nele podem tomar parte (exclusivamente cooperativas e associados), e um elemento funcional, que identifica a sua finalidade (os objetivos da cooperativa). Em consequência, os atos auxiliares ou acessórios, que envolvem relações com terceiros não associados, restam excluídos do conceito de atos cooperativos.

Como bem observou a Delegacia de Julgamento, a contratação de terceiros, nesse caso, não visa à prestação de serviço ao associado da cooperativa, mas a possibilidade de cumprimento de um contrato de plano de saúde, realizado com cliente da cooperativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

11

Processo nº : 10280.003868/2002-96  
Acórdão nº : 105-14.757

As receitas auferidas com os pagamentos efetuados por esses clientes não são distribuídas aos médicos associados, já que foram pagas a outro título e não pela prestação do serviço médico do associado.

De fato, quando a cooperativa contrata serviços de terceiros, para atender os seus clientes, retira de suas receitas as origens de recursos para custeio do serviço. O serviço custeado pela cooperativa ao cliente tem, portanto, fundamento diverso do prestado pelo associado, já que visa tão somente dar cumprimento ao contrato firmado entre a cooperativa e seu cliente.

Ainda que tais serviços auxiliem a execução dos serviços prestados pelos médicos associados, não fazem parte do trabalho prestado pela cooperativa de serviços médicos.

O chamado ato cooperativo auxiliar, prestado por profissionais não cooperados, não é abrangido pela não tributação assegurada aos atos cooperativos. Com efeito, é facultado às cooperativas desenvolverem além dos atos cooperativo, outras atividades, previstas nos artigos 85,86 e 88 da Lei 5.764/71, sem que tal fato importe na descaracterização dessas como cooperativas.

Todavia, na hipótese da prática dessas atividades, o artigo 111 desse mesmo diploma legal é claro ao mencionar que essas atividades são consideradas como tributáveis.

Nem se diga, como pretende a recorrente que, os contratos mantidos com terceiros demonstrariam, na verdade, despesas por parte da Cooperativa e não receitas. Segundo alega, as receitas recebidas decorreriam, na verdade, de despesas anteriormente efetuadas com terceiros por conta e ordem dos médicos cooperados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

12

Processo nº : 10280.003868/2002-96  
Acórdão nº : 105-14.757

Ora, não existe nos autos, qualquer comprovação dessa alegação. A recorrente não demonstrou que as receitas relacionadas pela autoridade fiscal resultam de atos cooperativos.

Com relação à argumentação atinente a aplicação da TAXA SELIC, esta não pode ser apreciada, já que não foi suscitada no momento do oferecimento da impugnação administrativa, ocorrendo, neste caso, preclusão consumativa.

Nessa linha é o posicionamento da Jurisprudência administrativa deste Conselho:

***“PRECLUSÃO CONSUMATIVA - Matéria não impugnada não é objeto de conhecimento na fase recursal. O ato processual já consumado exaure em definitivo a sua prática. Redação do artigo 17 do Decreto 70235/1972 inserida através da Lei 9542/1997. Nada há a acrescentar à decisão de primeiro grau que reconheceu a licitude do procedimento fiscal, quando o sujeito passivo contra este se insurge apenas para dizer que o mesmo já fora objeto de pedido de parcelamento incluído através do REFIS”. (OITAVA CÂMARA, Processo nº: 10875.002361/2002-25, Data da Sessão: 15/04/2004 00:00:00, Relator: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Acórdão 108-07776, NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE)***

Não obstante o citado acima, insta mencionar que o Código Tributário Nacional, outorgou à lei a faculdade de estipular os juros de mora aplicáveis sobre créditos tributários não pagos no seu vencimento, dispondo, em seu art. 161, que os juros de mora serão calculados à taxa de 1%, se outra não for fixada em lei.

Pois bem, a partir de 1/4/1995, os juros de mora passaram a refletir a variação da Taxa Referencial do sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, conforme art. 13, da Lei 9.065/95.

Dessa forma, totalmente aplicável a incidência de juros moratórios com base na Selic.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUINTA CÂMARA

13

Processo nº : 10280.003868/2002-96  
Acórdão nº : 105-14.757

Face ao que foi aqui exposto e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de manter integralmente a decisão proferida pela instância "a quo", negando provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2004

DANIEL SAHAGOFF