

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

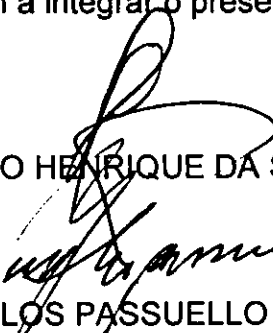
Processo n.º : 10410.005417/99-02
Recurso n.º : 127.058
Matéria : IRPJ - EXS.: 1996 a 1999
Recorrente : UNIMED ARAPIRACA LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em RECIFE/PE
Sessão de : 16 DE ABRIL DE 2003
Acórdão n.º : 105-14.085

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

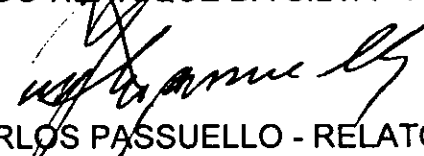
Recurso voluntário conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED ARAPIRACA LTDA.

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.



VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE



JOSÉ CARLOS PASSUELLO - RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 MAI 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, FERNANDA PINELLA ARBEX e NILTON PÊSS. Ausentes, justificadamente os Conselheiros DANIEL SAHAGOFF e DENISE FONSECA RODRIGUES DE SOUZA.

Processo n.º : 10410.005417/99-02

Acórdão n.º : 105-14.085

Recurso n.º : 127.058

Recorrente : UNIMED ARAPIRACA LTDA.

RELATÓRIO

UNIMED ARAPIRACA LTDA., qualificada nos autos, recorreu (fls. 1265 a 1293), em 05.11.2002 (fls. 1265), da decisão consubstanciada no Acórdão nº 2070/2002 (fls. 1241 a 1260), que lhe foi cientificada em 09.10.2002 (fls. 1263), portanto, tempestivamente, que manteve exigência relativa ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, resumida sob seguinte ementa:

“SOCIEDADES COOPERATIVAS. A receita decorrente da contratação pela cooperativa, a preço global não discriminativo, do fornecimento de bens ou serviços e/ou cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios, serviços odontológicos, medicamentos e outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, não são consideradas como advindas de atos cooperativos, devendo o seu resultado, por conseguinte, ser tributado. DECADÊNCIA. Não há falar em decadência quando o lançamento é formalizado dentro do interregno de 05 anos, contados do termo inicial próprio da modalidade. Lançamento procedente.”

O recurso voluntário teve seguimento amparado em arrolamento de bens, como expressa o despacho de fls. 1327, da autoridade administrativa local.

O recurso inicia com pré-questionamentos invocando o princípio da isonomia, atacando o afastamento da aplicação da lei ao caso, discordando acerca do conceito de ato cooperado adotado pela Fazenda e expressando entendimento de que a autoridade recorrida descaracterizou o ato cooperado ferindo o princípio da legalidade.

Traz ainda a formalização de preliminar de duplo julgamento a um único auto de infração, tendo ocorrido o primeiro julgamento em 22.03.2001 (Decisão DRJ/RCE nº 506 – intimada em 24.04.2001, com recurso protocolado em 24.05.2001 e depósito de

30% do montante questionado) e o segundo refletido no Acórdão n° 2070/2002. Isso representaria a nulidade da segunda decisão, formalizada em preliminar.

No mais, o relatório pode ser adotado na forma proferida na sessão de 16.10.2001, como já trazido ao Acórdão n° 105-13.628.

A exigência fiscal imposta foi descrita no Termo de Encerramento de fls. 17 e 18, sob seguinte detalhamento:

"A ação fiscal teve como escopo a apuração e recolhimento do IRPJ do período 01/94 a 12/98 e apresentação da DCTF relativo aos períodos de apuração 12/94 a 12/96. A cobrança do IRPJ ocorreu em função do auferimento de receitas provenientes da prática de atos não cooperados isto é, com não associados, na forma dos art. 86 e 87 da Lei n.º 5.764/71, e, art. N.º 111 da mesma lei que considera como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os art. 85, 86 e 88 desta Lei, os quais não foram oferecidos a tributação.

O Parecer Normativo CST n.º 38/80 no seu item 3, conclui que os serviços contratados com terceiros do tipo: diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios, serviços odontológicos, medicamentos e outros serviços, não são atos que caracterizam intermediação (mercância), pois possuem os seguintes pressupostos: 1) atividade econômica, 2) fins lucrativos, 3) habitualidade, 4) organização voltada à circulação de bens e serviços e 5) assunção de risco, que consagram empresa de seguro-saúde que têm resultados tributados integralmente.

Porém, com a escrituração contábil e os elementos subsidiários apresentados pelo contribuinte, permite a segregação das receitas / custos cooperados e não cooperados, na forma do Parecer Normativo CST 73/75, tributamos os resultados não cooperados, evidenciados no Demonstrativo de Apuração de Resultados, cujas receitas constantes do Demonstrativo de Apuração da Receita Não Cooperada foram:

1) Repasse Uniodonto – Taxa de administração de 3%, cobrada sobre os valores recebidos dos usuários a título de assistência odontológica, realizada pela empresa não associada UNIODONTO – MACEIÓ - Cooperativa de Trabalho Odontológico Ltda, CNPJ n.º 21.213.925/0001-21, conforme convênio, vide cópia em anexo.

2) *Seguro Franquia – Reembolso recebido de empresa seguradora, quando as despesas hospitalares (pessoas jurídicas não associadas a cooperativa) ultrapassam determinados valores que variam conforme o padrão do plano de saúde do usuário.*

3) *Receitas Auxiliares – Receitas provenientes de hospitais, clínicas e laboratórios (pessoas jurídicas não associadas a cooperativa), vide contratos em anexo.*

4) *Médicos não cooperados – Receitas advindas não associados a cooperativa.*

5) *Receitas financeiras e demais receitas não provenientes de atos com associados.*

Os custos foram rateados pelo contribuinte proporcionalmente às receitas correspondentes e contabilizados em contas específicas, vide demonstrativo em anexo.

As despesas e o resultado da correção monetária foram rateadas proporcionalmente as receitas cooperadas e não cooperadas, conforme Demonstrativo de Apuração de Resultados em anexo.

Além da infração acima citada, foram detectadas as seguintes irregularidades:

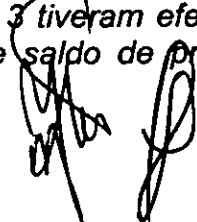
1) *divergência na apuração do resultado de alguns períodos evidenciados no Demonstrativo de apuração de resultado, entre o valor constante da DIRPJ e do razão contábil.*

2) *O contribuinte, a partir de 1995 não respeitou o limite para compensação de prejuízos fiscais de 30% do lucro real estabelecido pelo art. 42 da Lei 8.981/95 e art. 15 da Lei 9.065/95.*

3) *Compensação de prejuízos fiscais provenientes de resultados de atos cooperados*

4) *Falta da entrega das DCTFs – Declaração de Contribuições e Tributos Federais relativo ao período de 12/94 a 12/96, as quais foram entregues mediante intimação, cuja multa está sendo cobrada no presente Auto de Infração.*

A não tributação dos resultados provenientes de atos não cooperados e as irregularidades 1, 2 e 3 tiveram efeito na apuração do resultado tributável e na apuração e saldo de prejuízos fiscais a compensar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10410.005417/99-02

Acórdão n.º : 105-14.085

5

Assim, além da cobrança do IRPJ correspondente, foram feitas alterações no saldo de prejuízos fiscais a compensar, conforme demonstrativos em anexo.

Através do razão contábil, DARFs e relatórios do sistema SINAL de pagamentos foram elaborados demonstrativos em anexo das bases de cálculo, débitos, pagamentos, imputação e débitos remanescentes, os quais estão sendo cobrados mediante o presente Auto de Infração.

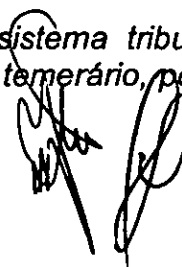
Encerramos, nesta data, a ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, tendo sido verificado, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E DCTF – DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS, onde foi(ram) constatada(s) a(s) irregularidades(s) mencionada(s) Demonstrativo(s) de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal.

Da referida ação fiscal foi apurado o Crédito Tributário abaixo descrito.”

Após apreciar o conteúdo do ato cooperado, a recorrente faz longa digressão sobre o funcionamento da cooperativa e se rebela contra a desqualificação de operações, de atos cooperados auxiliares e descreve o funcionamento da instituição que não busca lucro mas apenas a manutenção da atividade e a remuneração dos associados e conclui trazendo parte de seus argumentos na expressão (fls. 1166 e 1167), reiterados no novo recurso voluntário:

“8.11. Ora ilustre Delegado, a sociedade cooperativa têm uma modalidade operacional própria, não podendo jamais, para qualquer efeito jurídico, ser equiparada a qualquer outro tipo de relacionamento societário, como fez de forma infeliz o respeitável auditor fiscal. Se a cooperativa é meramente instrumental, de representação e viabilizadora da atividade econômica de seus associados, deve ser entendida dessa forma e não como sociedades civis, seguradora ou comerciais de prestação de serviço. Não há dúvidas que as cooperativas agem no nome dos seus sócios, enquanto que, nas demais pessoas jurídicas, os associados agem em nome da sociedade.

8.12. Em face da rigidez do sistema tributário constitucional, será impossível, e porque não dizer, temerário, por lei, ordinária ou mesmo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º : 10410.005417/99-02

Acórdão n.º : 105-14.085

6

complementar, impor a incidência tributária sobre os atos operacionais das sociedades cooperativas, eis que o legislador constitucional, ao outorgar a competência tributária aos entes políticos, praticamente esgotou as hipóteses de incidência (atos geradores in abstracto). Como as cooperativas são meramente instrumentais, não possuindo lucros e nem receitas relativas ao seu objeto, não se apoiará no princípio de direito e de justiça a imposição de tributo a esta sua típica atuação.

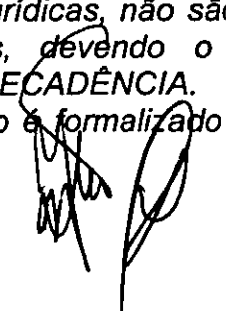
8.13. A impugnante foi autuada com base em resultado que não é seu, bem como em faturamento que não é seu, mas a incidência – ilegal – envolveu a atividade de seus cooperados. O fisco nada fez que tratar a impugnante como uma sociedade comum. Na prática, afrontou-se os elementos e o princípio lógico da identidade.

8.14. O entendimento acima, Senhor Delegado, está consagrado pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, conforme decisão nos processos, de interesse da Unimed de Fernandópolis (n. 10850.002443/95-31) e da Unimed de Presidente Prudente (n. 10835.003883/96-01).

8.15. Dessa forma, entende a impugnante que a autuação não poderá prosperar, tendo essa Delegacia a oportunidade, já na primeira instância, de afastar a indevida investida contra a mesma, devendo considerar que o resultado da operação com médicos não cooperados e receitas financeiras foram oferecidas a tributação nos exercícios citados, e que os itens 1, 2 e 3 do TEAF, é receita do cooperado, razão pela qual, a Unimed não possui resultados e nem receitas ou faturamentos tributáveis.”

A autoridade julgadora de 1º grau não acolheu os argumentos da defesa e resumiu seu entendimento na ementa de fls. 1241:

“SOCIEDADES COOPERATIVAS. A receita decorrente da contratação pela cooperativa, a preço global não discriminativo, do fornecimento de bens ou serviços e/ou cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, serviços de laboratórios, serviços odontológicos, medicamentos e outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, não são consideradas como advindas de atos cooperativos, devendo o seu resultado, por conseguinte, ser tributado. DECADÊNCIA. Não há falar em decadência quando o lançamento é formalizado dentro do interregno



6

de 05 anos, contados do termo inicial próprio da modalidade. Lançamento procedente."

"À evidência, por conseguinte, tendo em vista a interessada praticar atos incompatíveis aos das sociedades cooperativas, como bem frisou o autuante, deveria ser descaracterizada como tal, devendo todos os seus resultados sujeitarem-se às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades comerciais civis e comerciais.

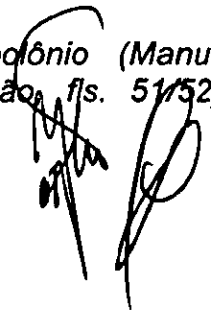
No entanto, tendo em vista a interessada manter escrituração contábil que permitiu a segregação da receita/custos cooperados e não cooperados, na forma do Parecer Normativo CST 73/75, o autuante tributou os resultados decorrentes dos atos não cooperados, os quais especifica, às fls. 17/18. Os custos, por sua vez, foram rateados proporcionalmente às receitas correspondente e contabilizados em contas específicas tabela à fl. 21.

Desta forma, ante o exposto, não há como anuir-se com as alegações de defesa apresentadas, elencadas em seus tópicos de defesa. Apenas para argumentar, no entanto, passamos a analisar o ponto principal da defesa da interessada, que apóia-se na peculiaridade de certos atos praticados pela cooperativa, que classifica como "atos auxiliares", serem imprescindíveis ao cumprimento de seus objetivos sociais, devendo, portanto, no seu entender, serem enquadrados na previsão normativa do art. 79 da Lei n.º 5764/71. Todo o restante de sua argumentação, inclusive o estudo da incidência tributária com o conseqüente surgimento da relação jurídica tributária se apóia naquela peculiaridade.

De fato, as sociedades cooperativas, visando atender suas finalidades sociais, realizam diversas atividades, interagindo com o cooperado, com terceiro, isoladamente, ou com ambos, em um mesmo ciclo operacional. Walmor Franke, com muita propriedade, denomina negócio-fim aquele realizado entre o associado e a cooperativa e negócio-meio o realizado entre esta e o mercado.

Assim, nas cooperativas de serviço, como é o caso da interessada, o ciclo operacional é caracterizado pelo binômio contratação / prestação de serviços. Na cooperativa de produção, aquisição/produção/venda. Na Cooperativa de Crédito, captação de recursos/concessão de empréstimos. Na cooperativa de consumo, aquisição/venda.

No dizer de Wilson Alves Apolônio (Manual das Sociedades Cooperativas, ed. Atlas, 2ª Edição, fls. 51/52), "A presença dos



associados em um dos pólos desses ciclos operacionais caracterizando o negócio-fim, é de importância capital para a conceituação de determinada atividade como ato cooperativo. Contrário sensu, a ausência do associado de forma direta, como parte das relações jurídicas decorrentes de quaisquer dos ciclos operacionais supra, caracteriza a operação, de plano, como ato não cooperativo. Seria, nas palavras de Walmor Franke, a realização do negócio-fim com terceiros."

Ora, os atos mencionados pelo autuante, no presente auto de infração, não têm a presença dos cooperados em um pólo da relação. Quando contrata com hospitais, com laboratórios, etc., conforme descrito no supracitado PN 38/80, a preço global não discriminativo, está a cooperativa agindo em seu nome e não dos cooperados, que na maioria das vezes, não prestam o atendimento médico. Apesar de toda argumentação em contrário, na impugnação, quando age desta forma, a cooperativa está praticando mercancia, devendo a receita advinda de tais atos serem tributadas.

Ante o exposto, com já frisado, não cabe assentimento às alegações de defesa apresentadas."

Mesmo sentido foi adotado no segundo julgamento, porém, com alguns termos alterados.

É precisa a recorrente quando traz o resumo de seu extenso arrazoado (fls. 1278), nos seguintes termos:

"Diante do fato de que as cooperativas, como a Recorrente, realizam primordialmente atos cooperativos, tornou-se cediça a interpretação de que atos não cooperativos se restringem àqueles que a cooperativa pratica com pessoa virtualmente em condição de se cooperar. Por exemplo: se a cooperativa precisa da atividade de um médico que não quer se cooperar (tendo em vista o interesse comum da sociedade e dos sócios) este será um ato não cooperativo, só este.

Atos cooperativos são complexos, não compreendendo exclusivamente o relacionamento direto entre cooperados e cooperativa (ou entre cooperativas associadas), mas dizem respeito aos atos 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. São estes os atos

cooperativos auxiliares, que compreendem os negócios-auxiliares, como, por exemplo, gasto administrativo, expediente, contratação de serviços hospitalares, ambulatoriais e auxiliares, necessários para que os cooperados exerçam suas atividades de prestação de serviços aos usuários.

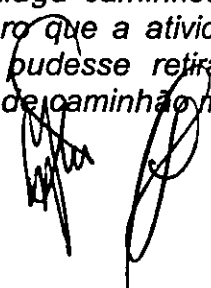
Em outras palavras, a Cooperativa realiza negócios-meio, que consistem nas contratações que realiza em nome de seus associados, visando cumprir os objetivos da sociedade, e negócio-fim, que consistem na disponibilidade aos cooperados do mercado de trabalho inerente à prestação de serviços médicos aos usuários.

É pertinente aqui ressaltar que a contratação de tais serviços não traz os traços que lhe impingiu a decisão recorrida: se a atividade econômica, o é como atividade-meio integrante do ato cooperativo; tem finalidade lucrativa, uma vez que esse não é o objetivo da cooperativa, que o pratica como instrumento indispensável à consecução de seus objetivos, já reiteradamente frisados, e não é assim, portanto, o risco essencial da atividade cooperativa do ramo trabalho.

5.10 Ora, como já dito, a cooperativa tem como finalidade a prestação de serviços aos seus médicos cooperados, contratando, em seu nome, clientela e repassando-lhe a remuneração, na proporção de seu atendimento, para que estes profissionais prestem serviços aos usuários. Pois bem, os profissionais médicos cooperados somente poderão prestar o atendimento contratado em seu nome pela cooperativa, se tiverem à sua disposição um hospital, se tiverem à sua disposição exames complementares de diagnóstico. Tais atos são chamados pela doutrina e jurisprudência como atos cooperativos auxiliares. Com efeito, sem eles é impossível o desenvolvimento da atividade da cooperativa. Eles são imprescindíveis ao seu funcionamento.

E assim, como ato imprescindível ao cumprimento de seus objetivos sociais, ao seu funcionamento os atos auxiliares são atos cooperativos, enquadrando-se na previsão normativa do art. 79 da Lei Cooperativista.

Para ainda melhor compreensão, mais uma vez, exemplifica-se: uma cooperativa agrícola dá os meios para que seus associados produzam e, quando da época da colheita, aluga caminhões que escoarão a produção até seus armazéns. É claro que a atividade rural ficaria sem sentido se o associado não pudesse retirar sua colheita do campo, sendo o contrato de aluguel de caminhão mera viabilização da



atividade. Não há sentido se pensar o contrário, o que faria sem sentido também a própria instituição do Cooperativismo, que visa exatamente dar meios para que o produtor possa, sem intermediários, repassar sua produção ao mercado, em bons preços e condições.

5.11 Se a cooperativa atua em mercado diferenciado do seu objetivo social, para beneficiar terceiros, estar-se-á diante do chamado ato não cooperativo, ou seja, fora da atividade determinada pela lei de regência da atividade. E os resultados se oferecem à tributação. Seria o caso de uma cooperativa agrícola adquirir produtos rurais de terceiros e vender a estranhos. É evidente que esta é mera atividade mercantil e, assim, sobre elas devem incidir os tributos. Mas, como cabalmente demonstrado, não é isso que ocorre com a Recorrente, que pratica os atos cooperativos auxiliares para consecução de seus objetivos que é prestar serviços a seus cooperados.

No caso específico da recorrente, não há como desvincular a prestação do serviço pelo cooperado e a contratação dos serviços-meio que se consubstanciam em prática de atos cooperativos.

Com efeito, a recorrente não oferece, em regra, nenhum serviço a terceiros ou a não cooperados, eventualmente quando isso ocorre, oferece a tributação nos termos do art. 86 da Lei 5.764/71. Ela oferece serviços ao seu cooperado, pois, como já explanado, como uma catalisadora de prestação de serviços, compromete-se por contratos, que os seus cooperados, em nome de quem contrata, darão assistência médica, mediante paga feita a eles, pelos usuários utentes dos serviços, via cooperativa. Esta, por sua vez, com fundamento na lei, repassa toda a sobra (produção menos despesa) ao cooperado associado. Seu único ofício é administrar a atividade dos seus cooperados.

Ainda, a fls. 1281, traz, objetivamente:

"5.13 Dos ensinamentos supra, resta indubitado que os médicos cooperados somente poderão prestar o atendimento contratado em seu nome pela cooperativa, se tiverem à sua disposição um hospital para internar os usuários, se tiverem a sua disposição os laboratórios e clínicas para a realização de exames complementares de diagnóstico. Pacificamente, estes atos são nominados pela doutrina e jurisprudência de atos cooperativos auxiliares, integrantes dos atos cooperativos. Os atos auxiliares se caracterizam (materialmente) quando a cooperativa age no sentido de colocar à disposição dos associados (cooperados) os instrumentos indispensáveis para o

cumprimento de sua atividade econômica. Assim, evoluindo, a cooperativa coloca à disposição dos cooperados (e só a estes) os bens, serviços e os demais instrumentos indispensáveis para que tenham meios de realizar os atos principais.

5.14 Evidenciado ainda o entendimento de que os atos auxiliares estão abrigados da incidência tributária, recorremos de novo a lição do mestre Reginaldo Ferreira Lima, in verbis:

“Além de praticarem os negócios-fim e os negócios de mercado (negócios-externos), as cooperativas também realizam outros negócios, com características jurídicas distintas e que vão integrar os atos cooperativos. São os negócios auxiliares e os negócios acessórios.

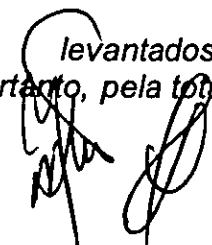
Como negócios auxiliares são consideradas as operações que a sociedade concretiza tendo em vista a realização dos objetivos da sociedade. São atos inerentes à movimentação interna da sociedade, que não são praticados pelos associados, mas são necessários para que a cooperativa alcance os seus fins.

Negócios acessórios, por outro lado, são aqueles eventuais, não ligados diretamente para o alcance dos fins sociais, mas que ocorrem em consequência da prática dos negócios auxiliares.

Sendo vinculados à circulação interna, ou realizados com o produto da circulação financeira interna da sociedade, isto é, com os valores provenientes dos resultados da cooperativa, tais negócios são conceituados como integrantes dos atos cooperativos, na condição de atos auxiliares e atos acessórios, não ensejando, por isso, sua caracterização como ato mercantil ou semelhante a qualquer outra modalidade operacional.

Como se compreende, os atos cooperativos, com todo o seu alcance, considerados também os realizados para a satisfação dos negócios-meio, não são entendidos apenas aqueles que se realizam entre a sociedade e os cooperados, podendo alcançar os atos intercooperativas, desde que haja intento de se atingir os objetivos sociais. Quando a lei menciona “cooperativas associadas entre si” não exige que seja uma associação pode se materializar em um ou outro, bastando que haja melhores condições, em face dela, para se atingir as finalidades especificadas da contratação”. (op. cit, pág. 54).

5.15. Os fundamentos acima levantados dão pela inconstitucionalidade, ilegalidade, e, portanto, pela total improcedência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo n.º : 10410.005417/99-02
Acórdão n.º : 105-14.085

12

da autuação, tendo como corolário doutos julgadores, a reforma da decisão de primeira instância. A Unimed não age de outra maneira, senão a preconizada no item 3.1 do Parecer Normativo n.º 38/80, ou seja, foi criada para que, em nome dos médicos, contrate assistência médica com terceiros, a qual será prestados pelos próprios médicos, sob sua inteira responsabilidade civil, médica e moral."

A multa regulamentar imposta (fls. 03), por atraso na entrega de DCTFs não está sendo questionada, tornando-se matéria incontroversa.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator

O recurso é tempestivo e, devidamente preparado, deve ser conhecido.

O recurso que se iniciou por pré-questionamentos que poderiam se assemelhar a preliminares traz nesses questionamentos matéria de verdadeiro conteúdo de mérito, porquanto discute a aplicação da lei, a isonomia de tratamento com outras cooperativas e o conceito de ato cooperado. Assim, as questões serão apreciadas quando do julgamento do mérito.

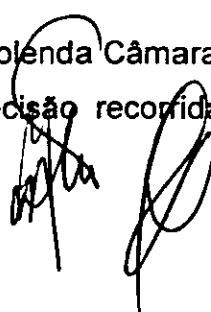
Porém, merece apreciação antecipada a preliminar de nulidade da decisão formalizada pelo Acórdão nº 2070/02, já que foi formalizada pela recorrente e diz respeito à possibilidade de duplo julgamento em um único auto de infração.

O processo, que acumula 1327 páginas, é composto por quatro volumes que se iniciam pelo auto de infração que exige o pagamento de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, relativo aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997 e 1998, e foi levado à ciência da recorrente em 30.12.1999 (fls. 1143).

Seguiu-se a impugnação formalizada em 27.01.2000 (fls. 1147 a 1167).

Adiante (fls. 1172 a 1187) consta a Decisão nº 506/2001, mantendo a exigência na forma como foi imposta.

Interposto o recurso voluntário, esta Colenda Câmara, pelo Acórdão nº 105-13.628 (sessão de 16.10.2001), declarou nula a decisão recorrida por cerceamento ao



direito de defesa do contribuinte, já que não apreciou a preliminar de decadência formalizada na impugnação e determinou novo julgamento, agora de forma completa.

Em obediência rigorosa ao rito processual, a autoridade julgadora proferiu novo julgamento, agora apreciando e rejeitando a preliminar de decadência e reiterou seu entendimento acerca do mérito da exigência, mantendo o lançamento.

E, novamente a recorrente formalizou seu recurso voluntário, por inteiro, fato que poderia ser dispensado, uma vez que a inovação somente se referiu à preliminar de decadência, que, por sinal não foi repetida no recurso voluntário ora em exame.

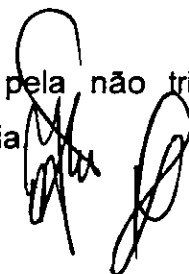
Mas, a reiteração das razões de defesa não comprometem o rito processual, tendo sido restabelecido em sua plenitude com a nova decisão pela autoridade julgadora de primeiro grau.

Como se vê o duplo julgamento se efetivou na estrita garantia do direito de ampla defesa da recorrente e assim deve ser entendido, descabendo qualquer reparo, salvo, é bem verdade, se a inconformidade fosse dirigida ao Acórdão nº 105-13.628, o que não parece ser possível, já que beneficiou a recorrente.

Assim, não há como acolher a preliminar de nulidade da decisão recorrida, repetida por expressa determinação desse Colegiado.

A numerosa referência a princípios jurídicos, vinculados à constitucionalidade, legalidade e aplicabilidade da lei perante os procedimentos do autor do feito, bem como a invocação de isonomia com outras cooperativas encontra-se esgotada no conteúdo do voto, que abrange amplamente a questão, como se verá adiante.

Que as cooperativas são beneficiadas pela não tributação dos atos cooperados é reserva de lei e unanimidade na jurisprudência



Porém, determinados atos praticados pelas cooperativas vem sendo questionados pelas autoridades fiscais quanto aos seus efeitos fiscais, como ocorre no presente processo.

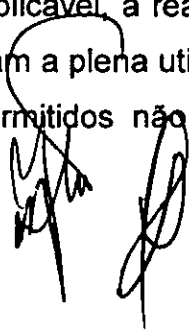
Não é o caso, como pode parecer por algumas expressões usadas pela recorrente em suas peças de defesa, que houve a descaracterização da natureza da atividade cooperada em seu todo, mas a exigência tributária se instala exclusivamente sobre operações em que interferiram na qualidade de prestadores de serviços pessoas ou patrimônios não pertencentes à recorrente, genericamente designados tais atos como sendo auxiliares do ato cooperado.

A discussão não é nova e já me vi forçado a enfrentar o tema em pelos menos um julgado anterior, processo nº 10783-013.398/96-62 julgado na sessão de 20 de outubro de 1999, quando a decisão correspondente foi consubstanciada no Acórdão nº 105-12.961.

A discussão se limita à tributação ou não dos atos designados pela recorrente de *"atos cooperativos auxiliares"*.

É de se ver se tais atos são alcançados pela tributação, quando praticados por sociedades cooperativas.

É clara a limitação à possibilidade de o fisco tributar os resultados obtidos nos atos cooperativos, assim entendidos aqueles praticados sob a égide do objetivo social da cooperativa, sendo permitido, pela legislação aplicável, a realização de outros atos que impliquem complemento da atividade e que permitam a plena utilização dos meios e fins da cooperativa. Estes últimos, porém, apesar de permitidos não são alcançados pela não incidência fiscal.



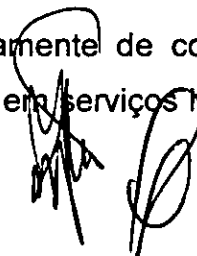
A sistemática tributária acima descrita é coerente com a finalidade e os objetivos dos entes econômicos "*cooperativa*" que se amolda ao sentimento de auxílio mútuo dos associados que se unem para vender sua produção, adquirir bens necessários, prestar ou receber serviços.

A recorrente se classifica entre as cooperativas de prestação de serviços médicos e como tal, tem os benefícios fiscais limitados à sua atividade de prestação de serviços médicos.

Nada impede que ela utilize serviços hospitalares e laboratoriais de terceiros de forma a completar a prestação de serviços, o que, entendo, sem dúvida aperfeiçoa tais serviços e aumenta o benefício aos usuários.

Sob o ponto de vista fiscal, porém, é de se perquirir sobre os resultados obtidos no uso de serviços de terceiros. Se a cooperativa que utiliza serviços de terceiros na consecução de seus objetivos apenas repassa os custos correspondentes aos usuários dos serviços, em cujo caso os cooperados (médicos prestadores de serviços) em nada se beneficiam financeiramente, não há ganhos e portanto, independentemente da tributação dos resultados gerais, o uso dos serviços auxiliares não representa vantagem econômica e não pode propiciar o lançamento do tributo. Isso se existir apuração minuciosa dos resultados, com alocação dos mesmos à cada natureza de operação. Se não houver apropriação de resultados vinculada a cada operação ou tipo de operação, é de se entender que os ganhos são proporcionalizados em relação às receitas correspondentes a cada atividade e poderemos nos defrontar com duas hipóteses: atividade com ganhos tributados proporcionalmente ou descaracterização da atividade cooperativa, conforme o caso.

O presente caso versa exclusivamente de cooperativa de prestação de serviços médicos em que a entidade busca apoio em serviços hospitalares e laboratoriais e



apura contabilmente o resultado obtido nestas atividades auxiliares, mediante rateio de custos e despesas.

Visando evitar a descaracterização na atividade cooperativa, a recorrente apropria corretamente o resultado obtido em função das atividades auxiliares ou acessórias prestadas por terceiros não cooperados.

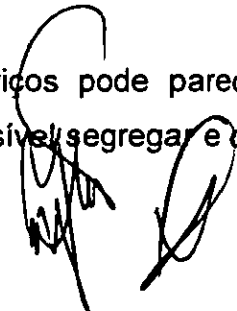
É de se ver que o ganho obtido em tais atos auxiliares ou acessórios se incorpora aos ganhos dos cooperados e querer isentar tais ganhos dos tributos seria pretender beneficiar os ganhos que os cooperados obtêm com o trabalho de terceiros, o que refoge da finalidade das instituições, sob pena de descaracterização de seu tipo jurídico.

O assunto tem sido discutido com razoável freqüência e sempre que se repete, surgem novos argumentos. O presente caso é exemplo de argumentação construída com inteligência e apuro técnico.

Não é de se esquecer, porém, que se estabelece uma confusão no tipo, uma vez que se constata atividade com grande número de usuários e grande número de prestadores de serviços.

Acho importante lembrar que a cooperativa é formada pelos médicos prestadores de serviços e não pelos cidadãos usuários, que contratam a prestação de serviços médicos e mais serviços hospitalares e laboratoriais complementares. O pagamento da prestação de serviços se faz por mensalidades fixas e continuadas, independentemente do uso dos serviços contratados, os quais, mesmo não prestados efetivamente, estão potencialmente à disposição dos usuários mensalistas.

Se, inicialmente, a prestação de serviços pode parecer una e indivisa, financeiramente assim não é, pois é perfeitamente possível segregar e cobrar em separado



os serviços hospitalares e laboratoriais, caso a caso e com perfeita apuração dos resultados obtidos, podendo ser reembolsados ou pagos diretamente aos terceiros não cooperados prestadores dos serviços auxiliares.

Isso, porém, implicaria em riscos para o usuário que assume compromisso fixo mensal e o risco de ter que remunerar os eventuais serviços auxiliares hospitalares ou laboratoriais seria assumido pelos usuários.

Como o contrato estipula que tal risco é assumido pelos médicos cooperados, sua atividade de prestação de serviços fica cumulada com o risco empresarial uma vez que se não forem necessários os serviços auxiliares os cooperados terão o ganho correspondente a tal fato, enquanto se tais serviços auxiliares prestados por terceiros se fizerem necessários, os cooperados assumirão tal custo.

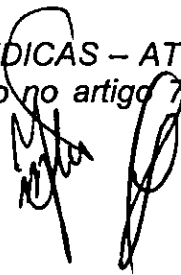
Por isso as autoridades administrativas fiscais assemelham, para fins de tratamento fiscal, a atividade de cooperativa de médicos a verdadeiro contrato de seguro saúde.

Assim, não vejo como vincular os ganhos obtidos com o serviço auxiliar prestado por terceiros não cooperados com a remuneração pelos serviços prestados pelos médicos cooperados.

Concordo, portanto, com a tributação imposta.

E não adoto posição isolada acerca do entendimento atribuído ao ato auxiliar, que é comungado pelo Segundo Conselho de contribuintes, como se observa da ementa publicada no DOU de 08.01.2003, pág. 22 Parte I, Acórdão nº 201-75.685, assim expressa:

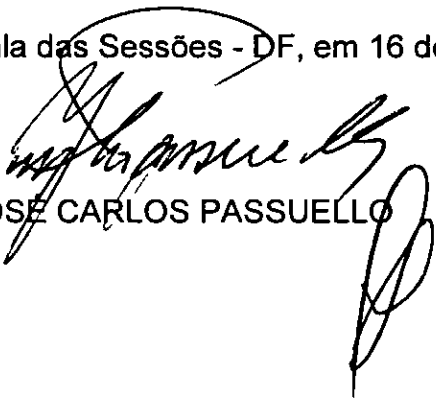
"COFINS – COOPERATIVAS MÉDICAS – ATO COOPERADO – ATO AUXILIAR – Em face do disposto no artigo 79 da Lei nº 5.764/71, o



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. Recurso voluntário a que se nega provimento. (maioria)

Assim, pelo que consta do processo, voto por conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 16 de abril de 2003.


JOSE CARLOS PASSUELLO