



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Recurso Especial da Fazenda Nacional
RP/108-0.234

Processo nº : 10435.000235/99-59
Recurso nº : 124.214 - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO
Matéria : IRPJ e PIS/REPIQUE – Exs.: 1995 a 1997
Embargante : FAZENDA NACIONAL
Embargada : OITAVA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : UNIMED CARUARU – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
LTDA.
Sessão de : 21 de setembro de 2001
Acórdão nº : 108-06.690

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO –
Acolhem-se os Embargos para sanar a obscuridade apontada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes Embargos de Declaração
interpostos pela Fazenda Nacional.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos de declaração, para
incorporar esclarecimentos ao Acórdão n.º 108-06.448, de 22/03/2001, mantendo-se
contudo a decisão nele consubstanciada, nos termos do relatório e voto que passam a
integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

TANIA KOETZ MOREIRA
RELATORA

FORMALIZADO EM: 22 OUT 2001

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

Processo nº : 10435.000235/99-59
Acórdão nº : 108-06.690

Recurso nº : 124.214
Embargante : FAZENDA NACIONAL
Interessado : UNIMED CARUARU - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

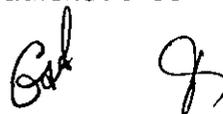
RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, por entender existir omissão no Acórdão nº 108-06.448, proferido na sessão de 22/03/2001 deste Colegiado, que tratou do lançamento de ofício do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e do PIS/Repique, dos anos-calendário de 1994, 1995 e 1997.

Por maioria de votos, o Acórdão embargado deu provimento ao recurso voluntário, estando assim ementado:

"IRPJ/PIS - SOCIEDADES COOPERATIVAS – COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS – DESCARACTERIZAÇÃO - A prática, mesmo habitual, de atos não cooperativos diferentes daqueles previstos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 não autoriza a descaracterização da sociedade cooperativa. A Secretaria da Receita Federal não tem competência para fiscalizar o cumprimento, pelas sociedades cooperativas, das normas próprias desse tipo societário, com o fim de descaracterizá-la. O resultado positivo dos atos não cooperativos, estejam eles elencados ou não nos artigos 85 a 88 da Lei nº 5.764/71, submete-se à tributação normal pelo imposto de renda. Não tendo o fisco demonstrado a impossibilidade de determinação, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, da parcela sujeita à tributação, não pode prosperar o lançamento."

Alega a Embargante que a Câmara não se pronunciou sobre os fatos narrados pelos fiscais autuantes, no sentido de que "a base de cálculo dos tributos, apurada pela fiscalização, decorreria exclusivamente de receitas auferidas com atos



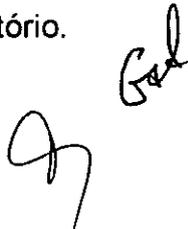
Processo nº : 10435.000235/99-59
Acórdão nº : 108-06.690

não cooperados". Afirma que, conforme relatório de auditoria, a fiscalização constatou que as receitas auferidas pela autuada são procedentes de atos não cooperados, pelo que é incabível qualquer exclusão da base de cálculo dos tributos.

Assevera a Embargante que esta Câmara *"apenas aduziu que as receitas provenientes de atos cooperados não são base de cálculo dos tributos, mas não declarou se as receitas tributadas são provenientes de atos não cooperados ou cooperados"*. Salaria que não está sendo tributada a totalidade das receitas auferidas em decorrência da prática habitual de atos não cooperados, mas os tributos estariam incidindo sobre as receitas auferidas com atos não cooperados. Por isso, há omissão no acórdão proferido, que *"apenas declarou que os tributos não incidem sobre ganhos com atos cooperados, mas não se manifestou sobre a natureza das receitas tributadas, se decorrentes ou não de atos cooperados"*.

Pelo Despacho nº 108-0.104/2001, de fls. 333/334, me foram os autos encaminhados para exame dos embargos opostos, nos termos do artigo 27, § 2º, do já mencionado Regimento Interno.

Este o Relatório.

Handwritten signature in black ink, appearing to be 'Gal'.

Processo nº : 10435.000235/99-59
Acórdão nº : 108-06.690

V O T O

Conselheira: TANIA KOETZ MOREIRA, Relatora

Nos termos do artigo 27 do RICC, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16.03.98, cabem embargos de declaração, quando existir no acórdão obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Câmara.

A omissão suscitada estaria no fato de que, enquanto a autuação decorre da tributação das receitas provenientes de atos não cooperativos, o acórdão embargado não se manifestou sobre a natureza das receitas tributadas, limitando-se a declarar que as receitas provenientes de atos cooperados não são base de cálculo dos tributos. Saliencia a Embargante que a tributação da totalidade das receitas auferidas pela Unimed Caruaru não teve por fundamento a prática habitual de atos não cooperados, mas, ao contrário, os tributos estariam incidindo sobre receitas advindas de atos não cooperados.

Data maxima venia, não entendo presente a omissão apontada. Todavia, é possível que reste, no julgado embargado, obscuridade que mereça ser melhor aclarada.

Primeiramente, cabe observar que a base de cálculo do tributo lançado, em cada período, foi exatamente a quantia que a Recorrente havia excluído na apuração do lucro real a título de "*resultados não tributáveis de sociedades cooperativas*", o que significa ter sido submetida à tributação a totalidade das receitas auferidas. Para bem clarear o fundamento da autuação fiscal, o que parece ser o ponto

  4

Processo nº : 10435.000235/99-59
Acórdão nº : 108-06.690

nevrálgico para elucidar-se a omissão apontada pela Embargante, penso ser necessário a análise detalhada do alentado Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 18/36). Nele, após abordar dispositivos da Lei nº 5.764/71 para definir a sociedade cooperativa, o ato cooperativo e o ato não cooperativo, os autuantes destacam o entendimento firmado pela Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo CST nº 38/80, dele transcrevendo grande parte. Após abordar a questão dos atos não cooperativos legalmente permitidos (item 2.3.2 do citado PN), continua dito Relatório:

"Ora, o objetivo social da UNIMED é a congregação dos integrantes da profissão médica para a sua defesa econômica-social, proporcionando-lhes condições para o exercício de sua atividade e aprimoramento do serviço de assistência médica, não podendo-se entender, de acordo com o parecer sobredito, que a venda de planos de saúde, possa ser considerada como sendo um ato cooperativo legalmente permitido.

A lei delimita perfeitamente o campo de incidência tributária das sociedades cooperativas, os resultados tributáveis da sociedade em questão são os oriundos de operações com não cooperados. Haverá portanto, a incidência de tributos e contribuições sobre as operações realizadas pelas cooperativas, quando estas se despem de suas características especiais e atuam como sociedades comerciais.

Os dispositivos legais definem e delimitam as operações com não associados que as cooperativas poderão efetuar. Se ela praticar operações sociais não permitidas em lei, isto é, efetuar operações não previstas na lei nº 5.764/71, ela perderá a natureza jurídica de cooperativa e passa a ser sociedade comercial ou civil com fins lucrativos, tendo suas operações inseridas no campo da incidência tributária dos tributos e contribuições. Além do que a sociedade cooperativa que pratica, em caráter habitual, atos não cooperativos, descaracteriza-se como tal, sujeitando-se todos os seus resultados às normas que regem a tributação das demais sociedades."(grifos acrescidos)

Após citar dois acórdãos deste Conselho de Contribuintes, no sentido da descaracterização da sociedade cooperativa que pratique, em caráter habitual, atos não cooperativos, dito Relatório retoma o PN/CST nº 38/80, agora em seu item 3, que trata especificamente das cooperativas de médicos:



Processo nº : 10435.000235/99-59
Acórdão nº : 108-06.690

"3.2. Atos Não-cooperativos, Diversos dos Legalmente Permitidos

Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento, a esta, de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com: (a) diárias e serviços hospitalares, (b) serviços de laboratório, (c) serviços odontológicos, (d) medicamentos e (e) outros serviços especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não-cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

(...)

3.4. Organização Mercantil

Essas atividades, francamente irregulares para esse tipo societário, estão iniludivelmente contidas em contexto de modelo comercial, uma vez que seu perfil operacional, neste particular, envolve (1) atividade econômica, (2) fins lucrativos, (3) habitualidade, (4) organização voltada à circulação de bens e serviços e (5) assunção de risco. Essa afirmação melhor estará corroborada se abstrairmos, dentre as obrigações assumidas com a clientela, a de prestação de serviços médicos pelos próprios associados, percebe-se, então, que seria lógica e juridicamente insustentável considerar-se como cooperativa a entidade que tivesse como único objetivo a revenda de bens e serviços."

Após a transcrição da ementa de mais dois acórdãos deste Conselho de Contribuintes sobre a descaracterização da sociedade cooperativa pela prática habitual de atos não cooperativos, volta o Relatório de Auditoria Fiscal afirmando:

"Não há dúvida sobre o desvio, ou desvirtuamento do tipo societário. Não mais está a sociedade cumprindo o seu mister de prestar serviços exclusivamente aos seus associados cooperados, quando, através de credenciamentos, explora economicamente a atividade de terceiros não-cooperados (hospitais, laboratórios e clínicas), cujos serviços são fruídos diretamente pelos usuários junto a essas entidades." (grifos acrescidos)

E mais adiante:



Processo nº : 10435.000235/99-59
Acórdão nº : 108-06.690

"É evidente que a lucratividade é nota determinante do risco, pelo que está, realmente, desvirtuado o tipo societário eleito, não podendo prevalecer a roupagem formal adotada, em detrimento da materialidade fática dos negócios efetivamente realizados, para lograr o afastamento da incidência tributária. Portanto, não pode a administração fiscal dar guarida a esse tipo de conduta, sob pena de assistir, logo em breve, toda e qualquer atividade econômica ser desenvolvida sob o manto formal das sociedades cooperativas, com o fito único de afugentar a incidência da tributação. A expansão da UNIMED sob o esconderijo formal das sociedades cooperativas, configura concentração de atividade econômica, na formação de cartório corporativista em benefício de pequenos grupos de privilegiados, a ensejar a prática da concorrência desleal, que o Estado tem o dever de impedir (...)." (grifos acrescidos)

Está perfeitamente delineado, portanto, que a autuação fundamentou-se no entendimento de que, pela prática habitual de atos não cooperativos, ocorre o desvirtuamento do tipo societário eleito, descaracterizando-se a sociedade como uma cooperativa e passando por isso a submeter-se à tributação como uma sociedade comercial.

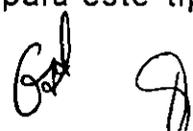
Também assim entendeu a d. autoridade julgadora singular, tanto que ementou sua decisão da seguinte forma:

"SOCIEDADES COOPERATIVAS.

A sociedade que pratica, em caráter habitual, atos não cooperativos, descaracteriza-se como tal, sujeitando todos os seus resultados às normas que regem a tributação das operações das demais sociedades civis e comerciais."(grifos acrescidos)

E inicia sua fundamentação delineando os contornos do litígio (fls. 273):

"A presente lide, como se depreende dos autos, centra-se, essencialmente, na controvérsia de **descaracterizar-se, ou não, o tipo societário da UNIMED Caruaru**. De um lado, o autuante argumenta que a interessada, apesar de denominar-se, de acordo com o seu Estatuto Social de Constituição, às fls. 49 a 66, uma Cooperativa de Trabalho Médico, pratica, com habitualidade, atos não permitidos legalmente para este tipo de



Processo nº : 10435.000235/99-59
Acórdão nº : 108-06.690

sociedade. Com efeito, de acordo com os motivos que descreve no Relatório de Auditoria Fiscal, às fls. 18 a 36, **descaracterizou-a como Sociedade Cooperativa, sujeitando todos os seus resultados às normas que regem a tributação das operações das demais sociedade civis e comerciais.** Por sua vez, a interessada entende ser equivocada a interpretação efetuada pelo autuante relativamente aos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/72, bem como ao artigo 129 do RIR, asseverando que não se poderia descaracterizá-la como Sociedade Cooperativa." (grifos acrescidos)

De um lado, portanto, tem-se o entendimento da fiscalização, acatado no julgado singular, de que a Unimed não é uma sociedade cooperativa, logo todo seu resultado advém de atos não cooperados e é tributável como o das demais sociedades comerciais. De outro, o entendimento que prevaleceu no acórdão embargado, de que a prática, mesmo habitual, de atos não cooperativos diferentes daqueles previstos nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71 não autoriza a descaracterização da sociedade cooperativa.

Ressalte-se que, no curso da fiscalização, a Recorrente informou ao auditor autuante que apura a base de cálculo dos tributos e contribuições com base no percentual que o pagamento a médicos não cooperados representa no seu custo total (fls. 42/43). Essa forma de apuração não foi contestada pelo fisco, uma vez que este fundamentou-se, exclusivamente, na descaracterização da cooperativa.

Por todo o exposto, embora entendendo não existir a omissão suscitada, mas cogitando de que tenha restado obscuridade a ser sanada, voto no sentido de se conhecer dos presentes embargos, para incorporar ao Acórdão nº 108-06.448 as presentes considerações, mantendo-se, no entanto, a decisão nele consubstanciada.

Sala de Sessões, em 21 de setembro de 2001


TANIA KOETZ MOREIRA

