



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10850.002039/95-85  
Recurso nº : 112.771  
Matéria : IRPJ E OUTROS - EX. 1991 A 1994  
Recorrente : UNIMED - SÃO JOSÉ DO RIO PRETO - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
Recorrida : DRJ DE RIBEIRÃO PRETO (SP)  
Sessão de : 11 de novembro de 1997  
Acórdão nº : 103-19.004

IRPJ/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COOPERATIVAS - A finalidade das cooperativas restringe-se à prática de atos cooperativos, conforme artigo 79 da Lei nº 5.764/71. A prática habitual de atos não cooperativos diversos dos legalmente previstos (art. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71) enseja a descaracterização da cooperativa e importa em tributação normal e geral de seus resultados.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - Descabe a exigência face a limitação imposta pelo Supremo Tribunal Federal.

JUROS DE MORA - Indevida sua cobrança, como base na TRD, no período de fevereiro a julho de 1991.

MULTA DE OFÍCIO - Com a edição da Lei nº 9.430/96, a multa de ofício de 100% deve ser reduzida para 75%, tendo em vista o disposto 106, II, "c" do CTN, em consonância com o ADN COSIT nº 01/97.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED - SÃO JOSÉ DO RIO PRETO - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a exigência do IRF; excluir a incidência da TRD no período de fevereiro a julho de 1991 e reduzir a multa de lançamento de ofício de 100% (cem por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CANDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
VILSON BIADOLA  
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10850.002039/95-85  
Acórdão nº : 103-19.004

FORMALIZADO EM: 12 DEZ 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, EDSON VIANNA DE BRITO, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE. Ausentes as Conselheiras RAQUEL ELITA ALVES PRETO VILLA REAL e SANDRA MARIA DIAS NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10850.002039/95-85  
Acórdão nº : 103-19.004  
Recurso nº : 112.771  
Recorrente : UNIMED - SÃO JOSÉ DO RIO PRETO - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

UNIMED SÃO JOSÉ DO RIO PRETO - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, qualificada nos autos, recorre a este Conselho da decisão de primeira instância que manteve as exigências tributárias contidas nos Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 153/168), Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 171/173) e Contribuição Social (fls. 179/194).

Por bem elaborado, adoto inicialmente o Relatório constante da decisão de primeira instância (fls. 230/232), do seguinte teor:

"O autuante, no "Termo de Verificação Fiscal" de fls. 116/122, fez uma análise bastante clara das atividades das sociedades cooperativas, da Lei nº 5.764/71, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo, e em especial, dos seus artigos 85 a 88, que definem e delimitam as operações com não associados que as cooperativas podem efetuar, assim como a forma de tributação dos resultados dessas operações.

Dessa análise concluiu que, se a cooperativa efetuar operações sociais não previstas naqueles três artigos, perde a natureza jurídica de cooperativa, passando a ser tributada como sociedade comercial ou civil com fins lucrativos, entendimento este que, segundo procurou demonstrar, encontra amparo no PN CST nº 38/80 e na jurisprudência administrativa.

Por fim analisando os procedimentos operacionais da impugnante, o autor do feito demonstrou que a cooperativa, que deveria ter como finalidade específica a colocação no mercado de trabalho dos serviços profissionais dos médicos associados, praticou, de forma habitual, atos estranhos a esta finalidade, contratando com terceiros a prestação de outros serviços, como os hospitalares e de laboratório, que não se enquadram dentre os atos não cooperativos não autorizados na lei de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10850.002039/95-85  
Acórdão nº : 103-19.004

regência, ficando assim os seus resultados sujeitos às normas gerais de tributação aplicáveis às demais sociedades civis ou comerciais.

Em decorrência das irregularidades acima, foram lavrados os seguintes autos de infração:

**1 - Imposto de Renda Pessoa Jurídica**

Com fundamento nos artigos 154, 157, parágrafo 1º, 129, parágrafo 1º e 2º e 388, todos do Regulamento do Imposto de Renda, a provado pelo Decreto nº 85.450/80 (RIR/80); artigos 168, parágrafos 1º e 2º, 196, inciso II e 197, parágrafo único, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94 (RIR/94); e artigos 85, 86, 88 e 111 da Lei nº 5.764/71, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 153, exigindo-se o Imposto de Renda Pessoa Jurídica no valor equivalente a 2.166.929,89 UFIR, acrescido dos juros de mora de 859.090,28 UFIR e a multa proporcional de 2.125.719,56 UFIR.

**2 - Imposto de Renda Retido na Fonte**

Em razão da redução indevida do lucro líquido, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 171, para tributar, exclusivamente na fonte, os valores correspondentes às diferenças apuradas, à alíquota de 8%, na forma do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, exigindo-se, em consequência, o imposto de 102.840,13 UFIR, os juros de mora de 66.138,69 UFIR e a multa proporcional de 97.416,82 UFIR.

**3 - Contribuição Social**

Foi lavrado o Auto de Infração de fls. 179, para tributar os valores correspondentes às diferenças apuradas, à alíquota de 10%, com base no artigo 2º e seus parágrafos da Lei nº 7.689/88, artigos 38 e 39 da Lei nº 8.541/92, exigindo-se, em consequência, a contribuição social no valor de 551.932,58 UFIR, os juros de mora de 213.326,86 UFIR e a multa proporcional de 542.023,33 UFIR.

Na impugnação apresentada (fls. 197/202), a empresa contestou as exigências formalizadas, alegando, em resumo:

1. que é uma sociedade cooperativa do ramo de trabalho e que no exercício de suas funções pratica "negócios-meios", que consistem nas contratações que realiza em nome de seus associados, visando cumprir os objetivos da sociedade; e "negócios-fim", que consiste na



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10850.002039/95-85  
Acórdão nº : 103-19.004

2. disponibilidade aos cooperados do mercado de trabalho inerente à prestação de serviços médicos aos usuários;
3. que, sendo uma sociedade sem fins lucrativos, não auferir qualquer tipo de resultado de capital, estando, por essa razão, abrigada da incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas;
4. que o artigo 168 do RIR/94 estabelece apenas o pagamento do imposto calculado apenas sobre os resultados positivos das operações estranhas à sua finalidade;
5. que em nenhum lugar a norma em questão faz alusão a qualquer circunstância descaracterizadora da cooperativa como tal e que a possibilidade de praticar atos com não cooperados está prevista nos artigos 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71;
6. que o autuante não interpretou sistematicamente o PN CST nº 38/80, o qual, em seus itens 4 e 5, estabelece o tratamento tributário e a forma de apuração dos resultados tributáveis nos atos cooperativos;
7. que tais itens prescrevem o arbitramento do lucro, "quando não houver a individualização das respectivas receitas e correspondentes despesas das atividades incidentes e da atividade não incidente de imposto";
8. que tal circunstância não foi aventada pelo autuante "que, contrariamente ao que determina a lei, entendeu a situação da impugnante como de isenção, para descaracterizá-la ilegalmente como cooperativa...";
9. que em sua contabilidade os lançamentos são individualizados, permitindo a análise das receitas e despesas de cada tipo de ato, permitindo a apuração de cada atividade da cooperativa, sendo que os tributos inerentes às operações estranhas foram devidamente pagos;
10. finalmente, "diante da omissão do "Termo de Verificação Fiscal" e dos autos de infração que os integram", solicitou o deferimento de perícia técnico-contábil para comprovar que os ingressos na impugnante são individualizados e permitem a análise do resultado de cada conta."

Decisão de primeira instância, fls. 230/239, julgou procedente as exigências pelos fundamentos resumidos na seguinte ementa:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10850.002039/95-85  
Acórdão nº : 103-19.004

**IRPJ - sociedades Cooperativas - A sociedade 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 operações das demais sociedades civis e comerciais.**

**Imposto de Renda Retido na Fonte**

**Contribuição Social sobre o Lucro**

**DECORRÊNCIA - Mantido o lançamento referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, são igualmente exigíveis os relativos ao Imposto de Renda na Fonte e à Contribuição Social sobre o Lucro, instituídos pelas Leis nº 7.713/88 e 7.689/88.**

Inconformada com a decisão de 1º grau, o sujeito passivo apresentou o recurso de fls. 243/248, no qual renova os argumentos da sua defesa inaugural.

Contra-razões da Fazenda Nacional, fls. 250/251, pela negativa de provimento ao recurso.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10850.002039/95-85  
Acórdão nº : 103-19.004

VOTO

Conselheiro VILSON BIADOLA - Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Conforme relatado, a questão posta em julgamento diz respeito à descaracterização da cooperativa para fins fiscais, em virtude de prática habitual de atos não cooperados diversos dos legalmente permitidos, com aplicação das normas gerais de tributação a que estão sujeitas as demais sociedades civis ou comerciais.

A matéria é conhecida neste Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo sido objeto de inúmeros pronunciamentos por parte de suas Câmaras, todos no sentido de que a prática de atos não cooperativos diversos dos legalmente permitidos são incompatíveis com o regime cooperativo. Destacam-se, dentre outros, os Acórdãos nº 101-72.348/81, 101-74.431/83, 103-05.633/83, 103-08.483/88, 101-79.879/90, 102-26.948/92, 108-00.245/93, todos com soluções favoráveis ao procedimento fiscal.

A Lei nº 5.764/71 instituiu um gênero societário específico para a prática do que define de "atos cooperativos" (art. 79). Além desses atos, e para viabilizar a consecução dos objetivos sociais, a lei autoriza, sob condições, que determinadas espécies de cooperativas pratiquem certos "atos não cooperativos", que enumera nos artigos 85, 86 e 88:

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10850.002039/95-85  
Acórdão nº : 103-19.004

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.

Parágrafo único - No caso das cooperativas de crédito e das seções de créditos das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras estabelecidas em órgão normativo.

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

Parágrafo único - As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social".

Verifica-se, assim, que a própria lei definiu o "ato cooperativo" e também expressamente estabeleceu as exceções permitidas, sem que dessas exceções conste a prática de qualquer "ato não cooperativo" por parte das "cooperativas de trabalho", que é o caso da recorrente.

Ora, se a lei enumerou expressamente os "atos não cooperativos" permitidos e estabeleceu as condições para tanto, não é possível dar interpretação extensiva e abrangente quanto aos seus dispositivos.

O artigo 45 da Lei nº 8.541/92 que trata da incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre as importâncias pagas ou creditas pelas pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, quando fez referência a "serviços pessoais que lhes forem prestados por associados" visou tão-somente definir e delimitar com clareza a hipótese de incidência do imposto, caso contrário estaria alcançando qualquer tipo de pagamento ou crédito feito a cooperativas de trabalho, não tendo portanto o condão de modificar o regime jurídico do cooperativismo, como deseja a recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10850.002039/95-85  
Acórdão nº : 103-19.004

Na hipótese dos autos, restou sobejamente comprovado que a recorrente praticou com habitualidade "atos não cooperativos" diversos dos legalmente permitidos, quando colocou à disposição dos usuários a prestação de serviços de assistência médica e hospitalar, com cobertura de despesas relativas a serviços médicos, exames complementares de diagnose e terapia, internações hospitalares para tratamento clínico/cirúrgico e neste caso cobrem, também, os honorários profissionais, diárias e taxas hospitalares, enfermagem, medicação, etc. (contratos de fls. 78/110), assumindo assim, riscos civis e comerciais idênticos a de outras empresas que negociam contratos de pré-pagamento de assistência médica, credenciando vasta rede de profissionais e instituições hospitalares.

Sendo assim, está correto o procedimento fiscal que descaracterizou a cooperativa para fins fiscais, aplicando-lhe as normas de tributação a que estão sujeitas às demais pessoas jurídicas civis ou comerciais, sobre todas as operações realizadas, na medida em que somente se pode falar em "ato cooperativo", de resultados fora da incidência tributária, se a sociedade que os pratica preenche todos os requisitos que a qualificam como cooperativa. Portanto, inaplicável o disposto nos itens 4 e 5 do Parecer Normativo CST nº 38/80.

#### Imposto de Renda Retido na Fonte

A exigência foi capitulada no artigo 35 da Lei nº 7.713/88.

Ocorre que, o Supremo Tribunal Federal estabeleceu certas restrições quanto ao aspecto temporal da aplicação deste dispositivo legal, em relação às sociedades por cotas de responsabilidade limitada, quando do julgamento do recurso nº 172058-1, no sentido de que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10850.002039/95-85  
Acórdão nº : 103-19.004

"IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO QUOTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data de encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior.  
(...)"

Com efeito, o Estatuto Social da recorrente, fls. 207/228, estabelece no seu artigo 34, que a Assembléia Geral ordinária, que se realizará uma vez por ano na segunda quinzena do mês de março deliberará, dentre outros assuntos, sobre a "destinação das sobras ou rateios das perdas decorrentes da insuficiência das contribuições para cobertura das despesas da sociedade, de duzindo-se no primeiro caso, as parcelas para o fundo de Reserva, o Fundo de Assistência técnica, educacional e social, assim como outros fundos instituídos ou que se instituírem na ocasião".

Portanto, neste tópico, voto pela exclusão da exigência em consonância com o decidido pelo STF.

#### Contribuição Social

A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente, relativo à Contribuição Social, face a relação de causa e efeito entre eles existente.

#### Taxa referencial Diária - TRD

Quanto aos juros de mora, é pacífico o entendimento deste Conselho que por força do disposto no artigo 101 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código



Processo nº : 10850.002039/95-85  
Acórdão nº : 103-19.004

Tributário Nacional) e no parágrafo 4º do artigo 1º do Decreto-lei nº 4.567, de 04 de setembro de 1942 (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro), a Taxa Referencial

Diária - TRD só poderia ser cobrada, como juros de mora, a partir do mês de agosto de 1991 quando entrou em vigor a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.

#### Multa de lançamento de ofício

A Lei nº 9.430/96 reduziu a multa de lançamento de ofício de 100% para 75%. Assim, na forma do disposto no artigo 106, inciso II, letra "c" do CTN, devem as mesmas serem reduzidas a esses percentuais, em consonância com o disposto no Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 01/97.

#### CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso para: 1) excluir a exigência relativa ao Imposto de Renda Retido na Fonte; 2) excluir a incidência da TRD no período anterior a agosto de 1991; e 3) reduzir a multa de 100% para 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões - DF, em 11 de outubro de 1997.

  
VILSON BIADOLA

