



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº : 13855.001257/2002-40  
Recurso nº : 142.955  
Matéria : IRF - Ano(s): 1991  
Recorrente : UNIMED DE ORLANDIA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP  
Sessão de : 20 de outubro de 2005  
Acórdão nº : 104-21.087

**LANÇAMENTO - DECADÊNCIA - VÍCIO FORMAL** - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, objeto de lançamento anterior anulado por vício formal, extingue-se com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão anulatória.

**SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO** - Ao contratar com os consumidores a prestação de serviços por não associado, a sociedade está praticando ato não-cooperativo. Assim, devem ser tributados os resultados apurados pela cooperativa, pela prática de atos não cooperativos, no caso de descumprimento da legislação de regência, nos termos do Art. 79 e 86 da Lei nº 5.764, de 1971, afastando-se dos princípios que norteiam o próprio conceito de cooperativismo.

**MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CARÁTER CONFISCATÓRIO - INOCORRÊNCIA** - A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, quando restar caracterizada a falta de recolhimento de tributo, sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

**INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE - PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE** - A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade e de legalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário.

**ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS** - O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Preliminar rejeitada.

Recurso negado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

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

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Oscar Luiz Mendonça de Aguiar (Relator) e Meigan Sack Rodrigues, que proviam o recurso. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao mérito o Conselheiro Nelson Mallmann.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
PRESIDENTE

  
NELSON MALLMANN  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

Recurso nº. : 142.955  
Recorrente : UNIMED DE ORLANDIA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

O presente processo decorre de Auto de Infração do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o lucro líquido - ILL, originário de revisão da Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário de 1991 / exercício de 1992, onde ficou apurado lucro líquido, não submetido à tributação de Cr\$ 199.251.766,00.

Do termo de "Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais" (fl. 04), o lançamento em comento foi formalizado em razão da decretação de nulidade de lançamento anterior, por vício formal, conforme apreciado no processo administrativo nº 13858.001246/96-01.

Assim, foi lavrado o competente Auto de Infração para lançamento e exigência do IRRF sobre o Lucro Líquido - ILL no valor de R\$ 24.319,03, acrescido da multa proporcional no valor de R\$ 18.239,27 e dos juros de mora no valor de R\$ 41.130,77, atualizados até 31/07/2002, totalizando a quantia de R\$ 83.689,07.

Tomando ciência da autuação, a Cooperativa, através de seus procuradores, devidamente constituídos por procuração (fls. 70/71), apresentou sua impugnação (fls. 38/69), alegando, em síntese:

- 1) Em sede de preliminar, a decadência do direito de o Fisco em efetivar o lançamento de ofício do IRRF sobre o lucro líquido do ano-calendário de 1991 / exercício de 1992, uma vez que a previsão contida no art. 173, II, do CTN, fere o princípio da segurança jurídica, na medida em que concede à 2)

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

Administração Pública um direito ao lançamento que pode perdurar por décadas, podendo refazer lançamentos tantas vezes quantos forem anulados por vício formal os lançamentos anteriores, além de conceder tratamento desigual para a Administração e para o administrado.

3) No mérito, trouxe uma abordagem sobre o regime jurídico constitucional e infraconstitucional (Lei nº 5.764/71) das cooperativas, afirmando que a Unimed atende aos requisitos legais, sendo, portanto, uma cooperativa típica, que só pratica atos cooperativos, tendo a natureza de entidade sem fins lucrativos.

4) Ainda, afirma que cometeu erro de preenchimento na sua Declaração de Rendimentos, especialmente nos campos próprios para demonstração de lucro e tributos; como realiza somente atos cooperados, não apura CSLL a recolher, uma vez que a Lei nº 5.764/71 exclui da incidência tributária todos os atos cooperativos, e sendo a impugnante uma cooperativa típica, não há fundamento para a autuação.

5) Ademais, alegou que, como cooperativa típica, seu objetivo é o de servir aos associados, propiciando a esses e às pacientes os meios para tratamento médico, fato que coloca também como atos cooperativos os exames clínico-laboratoriais, as internações hospitalares, os diagnósticos por imagens, o fornecimento de medicamentos, a psicologia, a fisioterapia, etc., enfim, tudo que o médico e o paciente necessitam para o tratamento. Afirma que a controvérsia reside no conceito de "ato cooperado", que, no seu entender, é toda atuação da cooperativa, compreendendo os atos direcionados à operacionalização das atividades conjuntas de seus associados, sendo a cooperativa instrumento de representação e viabilização da atividade econômica de seus associados.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

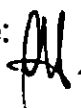
6) Argumentou que a Unimed é formada exclusivamente por profissionais médicos que, em decorrência de contrato firmado com a cooperativa e da Lei nº 9.656/98, assumem o tratamento integral do usuário, e por ser a Unimed tão somente mandatária de seus associados, toda sua receita, assim como despesas, pertencem aos associados. Assim, considera, restar evidente que *“o produto resultante da prática de atos cooperativos (atos fim e/ou atos meio) não configura faturamento”*. Desse modo tenta provar que não possui receita, razão pela qual também não tem resultado para fins de apuração de imposto de renda e contribuição social, estando, pois, fora da incidência tributária.

7) Em relação à multa de ofício de 75%, entende que a mesma é inaplicável e tem efeito confiscatório, uma vez que a cooperativa não agiu com dolo, a fim de fraudar o Fisco Federal; e que, quando muito, poder-se-ia aplicar multa de 20%, incidentes sobre os casos em que não se comprovar a autuação dolosa e fraudulenta do contribuinte.

Contestou, ainda, a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC por entendê-la ilegal e inconstitucional.

Por tudo quanto alegado na sua defesa, a impugnante ora recorrente, afirmou que não haveria condição de conferir à autuação qualquer cunho de validade, o que impunha a decretação da total improcedência do Auto de Infração, lhe exonerando do pagamento dos tributos exigidos.

Entretanto, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, através do Acórdão de nº 5.780, decidiu pela procedência do lançamento do IRRF sobre ILL, aduzindo que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

1) A decadência alegada não pode ser acatada, uma vez que a contagem traduzida na regra do art. 173, I, do CTN não se aplica ao caso. Que o lançamento apreciado foi efetuado em face de vício formal que levou a declaração de nulidade da notificação de lançamento suplementar, decorrente da revisão da declaração de ajuste anual relativa ao ano-calendário de 1991. Que nestes casos, o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos, contados da decisão que decreta a nulidade do lançamento anterior, a teor do preceito do art. 173, II do CTN; que esse dispositivo prevê especificamente a contagem do prazo decadencial do direito da Fazenda em efetuar outro lançamento para sanear vício de forma que corrompeu aquele anteriormente anulado. Sendo a decisão que anulou o lançamento anterior, por vício formal, datada de 27/08/1997 (fls. 27/29 do processo nº 13858.001246/96-01), e o interessado sendo dela cientificado em 15/09/1997, conforme documento de fl. 123, deu-se a definitividade da decisão administrativa desde 15/09/1997. E daí foi iniciada a contagem do prazo de decadência do direito do Fisco de efetuar o novo lançamento, podendo fazê-lo até 14/09/2002. Entretanto, o sujeito passivo fora cientificado desse novo lançamento em 08/08/2002 (fl. 03), portanto, antes do prazo terminativo para tanto, não se podendo acolher a preliminar de decadência sustentada. Corroborando com sua tese, trouxe à colação o Ato Declaratório Normativo nº 2, de 03/02/1999, da Coordenação Geral do Sistema de Tributação e ementas de julgados, neste sentido, do Conselho de Contribuintes.

2) Que não caberia àquela autoridade julgadora (Delegacia) apreciar questão levantada pelo interessado quanto à regra do inciso II, do art. 173, do CTN, violar o princípio da segurança jurídica, ou negar a efetividade do próprio dispositivo, uma vez que a autoridade administrativa tem seu poder limitado no sentido de examinar se os atos praticados pela fiscalização estão de acordo com a lei. Não compete à autoridade administrativa apreciar

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

arguição e declarar ou reconhecer inconstitucionalidade/ilegalidade de norma em vigor, competência esta do Poder Judiciário.

3) Quanto ao mérito, fez uma breve análise da atividade da atividade de uma empresa de plano de saúde e da atividade de uma cooperativa de trabalho médico, entendendo por ser o objeto da cooperativa somente a prestação de serviços aos associados dela, nunca a prestação de serviços a terceiros. Aduziu não haver a menor possibilidade de serviço hospitalar ou de qualquer outro serviço prestado por não cooperado enquadrar-se como ato cooperado, quando presente as situações indicadas pela fiscalização, relativamente à contratação de terceiros para prestação de serviços hospitalares, laboratoriais e médicos não cooperados. Que a contratação de terceiro, no caso, não visa a prestação de serviço ao associado da cooperativa, mas a possibilidade de cumprimento de um contrato de plano de saúde, realizado com cliente da cooperativa, mudando o enfoque da prestação de serviço, passando a ser objeto da cooperativa o serviço contratado com o cliente, em vez do serviço contratado com o associado.

4) Que a jurisprudência administrativa tem se posicionado pela configuração da mercancia quando haja prática habitual de atos não cooperativos, onde a referência da sociedade passa a ser a prestação de serviços ao cliente, fazendo com que contrate serviços de não associados. Que o estatuto da cooperativa (fl. 89) está claro que os associados são médicos, inscritos no CRM, mas que a modalidade de contratação que faz com seus clientes não é admissível diretamente para associados, pois é incabível que um médico contrate serviço de assistência médica permanente com um paciente, contra pagamento de mensalidade.

5) É impossível se afirmar, no caso em tela, que o valor global dos pagamentos mensais efetuados pelos clientes, que é um pagamento relativo



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

a plano de saúde, não seja receita própria da cooperativa. As receitas auferidas com os pagamentos mensais não são dos médicos, pois a razão jurídica do pagamento do plano de saúde é diversa da razão jurídica do pagamento do serviço que o médico presta ao seu paciente. Na primeira hipótese, a razão é um contrato entre a cooperativa e o cliente; na segunda, é pelo serviço prestado ao paciente que a cooperativa paga aos médicos os honorários.

6) A gestão da cooperativa envolve, portanto, a administração dos custos e despesas, de forma a prover a cobertura integral dos custos com os associados, com os terceiros contratados e com atividades administrativas. Assim, quando a cooperativa contrata serviços de terceiros, para atender os clientes, retira de suas receitas as origens de recursos para custeio do serviço, para dar fim ao contrato com o cliente, o que representa, sem a menor sombra de dúvidas, ato de mercancia.

7) Devido ao fato de os clientes pagarem um plano de saúde, os valores das receitas referem-se, indistintamente, aos serviços a eles prestados por associados ou por terceiro, contratados pela cooperativa. O preço cobrado dos clientes tem de ser estimado para cobrir também os custos representados pelo valor cobrado pelos prestadores de serviços. Há, portanto, mercancia de serviço, pela contratação de serviço de terceiro para cumprimento de contrato com cliente.

8) Não se nega à cooperativa de trabalho médico a necessidade que tem para complementar seus serviços de oferecer a seus pacientes os serviços complementares de exames radiológicos e laboratoriais, internação em outras clínicas e hospitais com os quais mantém convênio, etc. Contudo, tal não se confunde com a atividade beneficiada pela tributação, devendo sofrer



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

a tributação na forma da legislação tributária citada, pois são eles cobrados dos usuários pela Cooperativa, através do plano de saúde.

9) A prestação de serviços por terceiros, não cooperados, não se enquadra no conceito de "atos cooperados". Nas cooperativas de trabalho médico em que estas se comprometem a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais com exames laboratoriais, diárias hospitalares, etc, esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos, devendo seus resultados ser submetidos à tributação. Se o médico associado ao examinar o paciente solicita exames laboratoriais para precisar seu diagnóstico, irá requisita-lo do paciente, que os realizará em algum laboratório e trará o resultado para o médico. Se a cooperativa, para facilitar a vida do paciente, mantém contato com um laboratório para efetuar esses exames, obviamente esse serviço prestado (laboratorial) não constitui serviço prestado pelo médico, mas sim pelo laboratório contratado.

10) Assim, o campo de não-incidência corresponde às atividades inerentes à cooperativa. O que exorbita desse campo é tributável, ou seja, não leva à descaracterização da natureza jurídica da cooperativa, apenas à tributação dos atos que na guardem relação com os seus objetivos sociais. Essa concepção decorre de não haver proibição, no regime jurídico cooperativo, da prática de atos não-cooperativos não expressamente previstos. A única exigência é que sejam tributados.

11) No caso em tela, o IR incide sobre os resultados decorrentes da venda de serviços e mercadorias e, conforme orientação do STJ no Recurso Especial nº 254.549/CE, de 17/08/2000, decidiu pela tributação. No mesmo sentido são os acórdãos do Conselho de Contribuintes transcritos às fls. 134.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

12) Além do mais, a natureza jurídica dos atos praticados pela cooperativa não traz qualquer consequência à tributação em análise, que decorre da distribuição do resultado apurado pela cooperativa e sua distribuição aos associados, sujeitando-se à incidência do imposto de renda retido na fonte à alíquota de 8%. Considerando que o Estatuto da autuada previa em seu art. 68 (fls. 109) a distribuição aos cooperados das sobras líquidas, correto o lançamento para a exigência do imposto de renda retido na fonte do ano-calendário de 1991, conforme previsto no art.1º, parágrafo único, da IN nº 63/1997.

13) Quanto aos acréscimos legais aplicados pelo lançamento, o art. 146 da CF estabelece que compete à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária, de modo que ao CTN coube apenas o estabelecimento de disposições gerais acerca das matérias enumerados no citado artigo. Assim, não irá o CTN estabelecer as respectivas porcentagens destes acessórios assim como não é sua função estabelecer alíquotas que irão incidir sobre as bases de cálculo, assunto reservado às leis instituidoras dos tributos, sob pena de quebra do pacto federativo, cláusula pétrea do nosso sistema constitucional.

14) No tocante à multa de ofício de 75%, esta constitui sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, não se aplicando, pois, a regra do art. 150, IV, da CF.

15) Em relação à taxa SELIC, sua aplicação decorre da Lei nº 8.981/95, com redação dada pela Lei nº 9.065/95, havendo, pois, previsão legal para a sua aplicação e uma vez que a administração tributária submete-se ao princípio da legalidade, não pode se esquivar à aplicação da lei editada conforme o processo legislativo constitucional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

Intimado da decisão *a quo* em 30/08/04, às fls. 141, o recorrente apresentou o Recurso Voluntário de fls. 143/174 em 29.09.2004, onde reitera os argumentos lançados em sua impugnação.

É o Relatório. .

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

VOTO VENCIDO

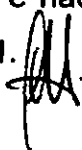
Conselheiro OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Não há a decadência alegada pelo contribuinte, pois na questão em tela ocorreu a anulação do lançamento em face de vício formal, interrompendo-se o prazo de decadência (no direito tributário há essa exceção, criada pelo CTN) e recomeçando-o a contar cinco anos da data da decisão que decretou a sua nulidade. É o que reza o art. 173, II do CTN, regra clara, constitucional ou não, tema que não cabe a DRJ e a este Colegiado discutir. Aqui presume-se constitucional toda lei federal, a nós cabe aplicá-la da maneira mais consentânea com a CF.

MÉRITO

O deslinde da questão está em saber se, quando a recorrente contrata com o usuário do seu plano de saúde a eventualidade da prestação de serviços por seus cooperados e de serviços a serem prestados por terceiros para cumprir a finalidade do ato médico praticado pelos seus cooperados – a cura do paciente – e recebe um valor mensal por esse seguro não está mais a merecer a exoneração do IR, porque estaria praticando assim atos mercantis e não cooperativos, comportamento vedado pelo parágrafo único do art. 79 da Lei 5.764/71.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

O art. 5º da Lei 5.764/71 é claro ao afirmar que pode ser objeto social da cooperativa qualquer gênero de serviço, operação ou atividade, logo não há vedação a prestação de serviço médico, cujo preço é pago por planos de saúde.

Ademais, a simples afirmação da DRJ em sua decisão, com base na literalidade de parte de um dispositivo da lei 5.764/71, de que "o objeto da cooperativa somente pode ser, diretamente, a prestação de serviços aos associados dela, nunca a prestação de serviços a terceiros" (fls. 131) aponta para uma interpretação literal, fora do contexto da legislação tributária como um todo e divorciada da finalidade constitucional prevista para estas entidades especiais, conforme os arts. 174 § 2º e 146, III, "c" da CF. Não estamos, agora, contraditoriamente ao defendido na decisão da preliminar acima a discutir a constitucionalidade da lei, mas a buscar na lacuna interpretativa o norte constitucional. Isso é um dever deste Colegiado.

O plano de saúde oferecido pela recorrente é sem dúvida um seguro, mas essa constatação não nos parece suficiente para vedar a possibilidade de exoneração. De certo modo é a escolha, pela recorrente, de uma forma de propor o pagamento pelos serviços de seus cooperados ao seu cliente, um pacote pago antecipadamente e de forma ordinária – mensalmente – para usufruto de uma série de serviços que não incluem só o ato do cooperado, mas o ato de auxiliares seus no desiderato de cumprir o serviço principal com serviços acessórios a ele.

Os serviços auxiliares são essenciais para que o serviço prestado pelos cooperados sejam possíveis de alcançar o seu resultado, sem eles não se cumpre de forma definitiva e completa os objetivos sociais de eu fala o art. 86 da Lei 5.764/71 quando abre exceção para que os serviços oferecidos pela cooperativa sejam prestados a não associados a ela, isto é, a terceiros.

Ouçamos IVES GANDRA a respeito do tema:




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

“Neste caso, como o pólo ativo é ocupado por um cooperado, o intermediário é a cooperativa; e no pólo passivo encontra-se o terceiro atraído pela ação da entidade, o ato decorrente dessa relação tem natureza cooperativa e não mercantil. Até porque, se não tivesse tal natureza, não poderia jamais haver cooperativas de produção ou serviços, visto que terceiros não cooperados são sempre o mercado a ser atingido”. (cf. RDDT nº 106, pg. 119. Ed. Dialética)

Face ao exposto, voto no sentido da dar provimento ao recurso voluntário da contribuinte para admitir os seus atos praticados, em nome dos seus cooperados, como atos cooperativos e não mercantis.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2005

  
OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Oscar Luiz Mendonça de Aguiar, permito-me divergir quanto ao mérito, acompanhando o seu voto quanto a preliminar de decadência.

Entende o nobre relator que o plano de saúde oferecido pela recorrente é sem dúvida um seguro e que os serviços auxiliares são essenciais para que os serviços prestados pelos cooperados sejam possíveis de alcançar o seu resultado, sem eles não se cumpre de forma definitiva e completa os objetivos sociais de eu fala o art. 86 da Lei 5.764/71 quando abre exceção para que os serviços oferecidos pela cooperativa sejam prestados a não associados a ela, isto é, a terceiros.

Com a devida vênia, não posso compartilhar com tal entendimento, pelos motivos abaixo expostos.

Consta dos autos, que o presente processo decorre de Auto de Infração do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o lucro líquido - ILL, originário de revisão da Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário de 1991 / exercício de 1992, onde ficou apurado lucro líquido, não submetido à tributação de Cr\$ 199.251.766,00.

Por sua vez, a suplicante entende que é uma sociedade cooperativa regularizada tendo toda a sua estrutura baseada nos princípios vigentes, conforme determina a Lei das Cooperativas (Lei nº 5.764, de 1971), e que todos os atos por ela

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

praticados são cooperativos e são isentos do imposto de renda, uma vez que estão diretamente ligados aos objetivos da suplicante.

Por seu turno, a decisão recorrida mantém a sua posição no sentido que a distinção entre a prestação direta de serviços aos associados e prestação de serviços dos associados é fundamental para a caracterização, no caso, da natureza da operação e deve estar demonstrada nos autos. Entende que não fica comprovado nos autos que a autuação efetiva da UNIMED DE ORLANDIA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO está mais voltada à prestação de serviços aos seus associados do que a oferta dos serviços dos associados aos terceiros, não associados, tomadores dos serviços, ou seja, não houve por parte da suplicante nenhuma comprovação, que efetivamente só realiza ato cooperativo, ou mesmo, ato não cooperativo intrínseco, e que todos os seus atos se revertem em benefício de seus associados.

Nas sociedades cooperativas formadas nos moldes da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens e serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Da mesma forma, a legislação que rege a matéria (Lei nº 5.764, de 1971) vislumbra claramente que o cooperado, que contribui com bens ou serviços para o desempenho de uma atividade econômica, em proveito de todos os associados, sem fins lucrativos para a cooperativa, jamais será funcionário desta.

Sem dúvidas, a lei ao se referir a uma atividade econômica quis proteger aqueles que se dedicam à mesma atividade, quer na produção de bens ou serviços, isso significa que não podem se reunir em cooperativas pessoas que se dedicam a atividades diversificadas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

De acordo com o art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.

Na regra geral 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 (atos não cooperativos), tais como:

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

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

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Porém, quando a atividade econômica dos associados tem o caráter profissional que só têm serviços a oferecer a aplicação do conceito puro de ato cooperativo fica difícil.

Assim, no caso em questão, aplicando o conceito puro, só seriam atos cooperativos os serviços médicos prestados a outro associado da cooperativa, ou seja, somente os serviços praticados entre si que seriam considerados atos cooperados. Em outras palavras, seria o mesmo que dizer que em uma cooperativa de médicos, só seriam atos cooperativos os serviços prestados a outro médico associado da cooperativa. Associado prestado serviço a outro associado. Entendo, que não é esse o objetivo das cooperativas de trabalho, já que não teria sentido algum montar uma cooperativa para que

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

os associados ficassem realizando serviços entre si, sendo todos profissionais da mesma área.

Não tenho dúvidas, que a definição legal de ato cooperativo dada pelo artigo 79 da Lei nº 5.764, de 1971 compreende os atos praticados entre a cooperativa e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para a consecução de seus objetivos sociais. O objetivo social da cooperativa de trabalho médico é negociar diretamente com os consumidores do trabalho de seus cooperados, potencializando sua força negocial individual. Ela existe para prestar serviços aos médicos seus associados. Ao contratar com terceiro a prestação de serviços de pessoas físicas ou jurídicas não associadas, a cooperativa está praticando atos não cooperativos, não importa que os intitule atos cooperativos auxiliares.

Por outro lado, mesmo no caso da realização de atos não cooperativos, a suplicante não deixaria de ser cooperativa, já que a lei não determina que a sociedade cooperativa realize apenas os negócios inerentes aos atos com seus associados, podendo, também, atuar na modalidade operacional de outras pessoas jurídicas, quando então sua conduta, para todos os fins, será aquela prescrita para a característica desse ato não cooperativo. Isso não quer dizer, porém, que essa atividade, devidamente autorizada pela lei brasileira, implique na descaracterização da sua atuação em cooperativa.

Os atos inerentes à realização do objeto social das cooperativas não são tributados. A não incidência de tributos em matéria cooperativista atinge os atos cooperativos, e todos os atos, que por serem inerentes à atividade exercida pelas cooperativas no atendimento de seus objetivos sociais, e por não sofrerem a incidência de tributos são tratados como atos cooperativos.

Ora, não é possível colocar-se em plano secundário, como que num passe de mágica, o princípio isonômico. Diga-se não é possível se desconhecer que nas cooperativas de trabalho predomina o fato que os serviços em regra são prestados para

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

pessoas que não são associados da cooperativa. Assim é que funcionam as cooperativas de médicos. Seria pouco viável afirmar que numa cooperativa de médicos, só seriam atos cooperativos, os serviços prestados a outro médico através da cooperativa. Seria por demais restritivo e perderia a finalidade de ser cooperativa. Entretanto, não há a menor possibilidade de serviço hospitalar ou de qualquer outro serviço prestado por não cooperado enquadrar-se como ato cooperado, quando presente às situações indicadas pela fiscalização, relativamente à contratação de terceiros para prestação de serviços hospitalares, laboratoriais e médicos não cooperados.

Como já disse a decisão de Primeira Instância, que é impossível se afirmar, no caso em tela, que o valor global dos pagamentos mensais efetuados pelos clientes, que é um pagamento relativo a plano de saúde, não seja receita própria da cooperativa. As receitas auferidas com os pagamentos mensais não são dos médicos, pois a razão jurídica do pagamento do plano de saúde é diversa da razão jurídica do pagamento do serviço que o médico presta ao seu paciente. Na primeira hipótese, a razão é um contrato entre a cooperativa e o cliente; na segunda, é pelo serviço prestado ao paciente que a cooperativa paga aos médicos os honorários.

Não se nega à cooperativa de trabalho médico a necessidade que tem para complementar seus serviços de oferecer a seus pacientes os serviços complementares de exames radiológicos e laboratoriais, internação em outras clínicas e hospitais com os quais mantém convênio, etc. Contudo, tal não se confunde com a atividade beneficiada pela tributação, devendo sofrer a tributação na forma da legislação tributária citada, pois são eles cobrados dos usuários pela Cooperativa, através do plano de saúde.

Assim, a prestação de serviços por terceiros, não cooperados, não se enquadra no conceito de "atos cooperados". Nas cooperativas de trabalho médico em que estas se comprometem a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais com exames laboratoriais, diárias hospitalares, etc, esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos, devendo seus resultados

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

ser submetidos à tributação. Se o médico associado ao examinar o paciente solicita exames laboratoriais para precisar seu diagnóstico, irá requisitá-lo do paciente, que os realizará em algum laboratório e trará o resultado para o médico. Se a cooperativa, para facilitar a vida do paciente, mantém contato com um laboratório para efetuar esses exames, obviamente esse serviço prestado (laboratorial) não constitui serviço prestado pelo médico, mas sim pelo laboratório contratado.

Por fim, é de se ressaltar, que a natureza jurídica dos atos praticados pela cooperativa não traz qualquer consequência à tributação em análise, que decorre da distribuição do resultado apurado pela cooperativa e sua distribuição aos associados, sujeitando-se à incidência do imposto de renda retido na fonte à alíquota de 8%. Considerando que o Estatuto da autuada previa em seu art. 68 (fls. 109) a distribuição aos cooperados das sobras líquidas, correto o lançamento para a exigência do imposto de renda retido na fonte do ano-calendário de 1991, conforme previsto no art.1º, parágrafo único, da IN nº 63/1997.

Da mesma forma, é de se rejeitar a argumentação apresentada pelo recorrente sobre a aplicação da taxa SELIC já que a mesma não foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

O contribuinte em diversos momentos de sua petição resiste à pretensão fiscal, arguindo inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de lei, entretanto, não vejo como se poderia acolher algum argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deveria deixar de aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Como se vê, falta competência para este Colegiado para apreciar a argüição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade dos preceitos legais que embasaram o presente ato de lançamento. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de legitimidade até que sejam declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, na via direta, ou pelos demais órgãos do Poder Judiciário, inter partes, no controle difuso de constitucionalidade. Ou seja, declarada a ilegalidade pelo Superior Tribunal de Justiça. De qualquer modo, somente o Poder Judiciário tem autorização constitucional para afastar a aplicação de lei regularmente editada.

Além disso, as leis em vigor gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, restando ao agente da Administração Pública aplicá-las, a menos que estejam incluídas nas hipóteses de que trata o Decreto nº 2.346, de 1997, ou que haja determinação judicial em sentido contrário beneficiando o contribuinte, o que efetivamente não é o caso.

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13855.001257/2002-40  
Acórdão nº. : 104-21.087

equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Também não procede a argumentação do suplicante de que a multa de lançamento de ofício lançado possui efeitos de confisco.

Ora, a falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. Desta forma, é perfeitamente válida, no caso em discussão, a aplicação da penalidade prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Sendo inaplicável às penalidades pecuniárias de caráter punitivo o princípio de vedação ao confisco.

Assim, a multa normal de 75% é devida, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituída pela legislação fiscal, não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF, não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF, que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência, sendo incabível a alegação de inconstitucionalidade baseada na noção de confisco, por não se aplicar o disposto constitucional à espécie dos autos.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de REJEITAR a preliminar de decadência argüida e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2005

  
NELSON MALLMANN