



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13906.000046/97-28
Recurso nº : 116.421
Matéria : IRPJ E OUTROS - EXS: 1992 A 1996
Recorrente : UNIMED DE APUCARANA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
LTDA.
Recorrida : DRJ/CURITIBA/PR
Sessão de : 10 DE NOVEMBRO DE 1998
Acórdão nº : 103-19.730

IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS - DESCARACTERIZAÇÃO DE SUA NATUREZA PELA FISCALIZAÇÃO - A prática por Sociedades Cooperativas, de atos diferentes dos atos cooperativos, havendo contabilidade segregando uns e outros, não autoriza sua descaracterização pelo Fisco, para tributá-la pelo resultado total dos atos, inclusive os cooperativos.

MULTA - Exonerada a exigência principal a respectiva penalidade aplicada também sofre exoneração.

Recurso provido.

LANÇAMENTOS REFLEXOS - COFINS - PIS - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - A decisão aplicada à exigência principal deve, no que couber, ser levada às exigências reflexas.

Recurso provido.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A recorrente foi defendida pelo Dr. Aristofanes Fontoura de Holanda, inscrição OAB/CE nº 1.719.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

FORMALIZADO EM:

29 MAR 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDSON VIANNA DE BRITO, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, SANDRA MARIA DIAS NUNES, SILVIO GOMES CARDOZO, NEICYR DE ALMEIDA E VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

Recurso nº : 116.421
Recorrente : UNIMED DE APUCARANA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
LTDA.

RELATÓRIO

O AUTO DE INFRAÇÃO

auto de infração que deu início a este processo, lavrado em 27.06.97 e refere-se a exigência relativa ao IRPJ, no valor originário equivalente a 166.076,71 UFIR.

Os períodos abrangidos pela ação fiscal foram os seguintes: períodos de apuração 06/92 e 12/92 e anos-calendário de 1.993, 1.994, 1.995 e 1.996, sendo que a tributação recaiu sobre os fatos geradores referentes a 31.12.94, 31.12.95 e 31.12.96.

Em decorrência foram lavrados autos de infração relativos a COFINS, PIS, PIS/FATURAMENTO e Contribuição Social sobre o Lucro.

Aos valores originais foram acrescidos juros de mora e multa no percentual de 75%.

A exigência, explicitada na Descrição dos Fatos e no Termo de Verificação que fazem parte do auto, foi consubstanciada em "Glosa da exclusão de resultados não tributáveis de Sociedades Cooperativas, tendo em vista a descaracterização da empresa como Sociedade Cooperativa".

Conforme descrito pelo autuante, "a sociedade ofereceu assistência médica hospitalar, prestada tanto por seus associados tanto por terceiros credenciados, a pessoas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

físicas e jurídicas, o que extrapola a finalidade legal de ser a cooperativa voltada tão somente a seus associados ou aos serviços e bens prestados ou negociados pelos cooperados".

Afirma ainda o Auditor Fiscal que ficou caracterizada a intermediação praticada pela autuada quando oferece à clientela, mediante contrato e preço fixo mensal mesmo que não haja utilização, serviços especializados de exames laboratoriais, raio-X, hospitais, etc., os quais não são os mesmos prestados pelos associados da cooperativa e sim contratados com terceiros.

Registra ainda o Ilustre Fiscal que esta atividade de intermediação entre fornecedores de bens e serviços e usuários destes é incompatível com o regime cooperativo instituído pela Lei n. 5.764/71, "ficando descaracterizada a sua natureza jurídica desta forma societária e reenquadrada como empresa com fins lucrativos, sujeita ao pagamento de todos os tributos e contribuições incidentes sobre suas receitas e resultados positivos, por infringir os artigos 168 do Decreto n. 1.041/94, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda, e a legislação específica das sociedades cooperativas".

Cita o autuante Acórdão do Conselho em que se preconiza que a prática habitual de atos não cooperativos diversos dos previstos legalmente importa em que a sociedade dissociou-se do enquadramento legal e assumiu riscos civis comerciais idêntico a de outras empresas que negociam contratos de pré pagamento de assistência médica, equiparando-se a uma sociedade com fins lucrativos sujeita à tributação regular sobre toda sua receita.

Conclui-se o auto por considerar a fiscalizada descaracterizada como sociedade cooperativa e por consequência sujeita à incidência do IRPJ sobre o total de seus resultados positivos de cada período de apuração, sendo que os valores recolhidos por estimativa devem ser compensados com os valores apurados como exigíveis.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

A IMPUGNAÇÃO

A Contribuinte impugnou o auto de infração, levantando, inicialmente, preliminar de nulidade do auto, sob a alegação de que a Auditora Fiscal atuante era legalmente incompetente para a lavratura do feito de vez que não era inscrita no Conselho Regional de Contabilidade e por conseqüência não poderia proceder exames e interpretação de peças contábeis.

No mérito a Impugnante arrolou os argumentos que se seguem de forma resumida:

- a Contribuinte é uma Cooperativa de Trabalho Médico, constituída nos termos da Lei n. 5.764/71, não tendo fins comerciais ou outros de natureza civil;
- a Contribuinte não apresenta lucros, mas sim eventuais sobras, objeto de rateio entre os associados e por isso não pode sofrer a incidência de tributos privativos das empresas com fins lucrativos;
- "O objeto da Cooperativa consiste em sua atividade de angariar clientela para seus associados, conforme o previsto no Estatuto Social, viabilizando-se pela contratação com pessoas físicas e jurídicas de Planos de Saúde, nos regimes pré pagamento e custo operacional";
- Os contratos assim celebrados se constituem em meio de oferecer aos associados *oportunidade de trabalho e aprimoramento profissional*;
- Esses contratos são legais, de vez que autorizados pelo artigo 5º da Lei n.5.764/71;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

- Nos termos da lei, são três os tipos de atos que a Cooperativa pode realizar: a) ato cooperativo puro (art. 79; b) atos não cooperativos (arts. 85, 86, 87 e 111); c) atos acessórios, ato-meio ou negócio intermediário;

- Numa Cooperativa de Trabalho Médico, o encaminhamento da clientela, o repasse dos valores referentes ao atendimento ou colocados à disposição, são atos cooperativos puros;

- Para a realização desses atos faz-se indispensável a contratação de serviços hospitalares e laboratoriais, com o que surgem os atos meio, acessórios ou auxiliares, sem os quais não haveria possibilidade técnica de colimação dos fins da cooperativa;

- Conclui-se, pois, que uma cirurgia complexa tem necessariamente que ser precedida dos indispensáveis exames clínicos preparatórios (laboratórios) e fora de um hospital (internação), que não podem ser confundidos com atos não cooperativos, tampouco serem entendidos como intermediação de serviços;

- A Cooperativa assim, coloca serviços hospitalares e laboratoriais à disposição de seus cooperados, já que sua falta impediria o exercício pleno de suas funções;

- Quando há ato praticado por pessoa física não cooperada, configurando-se ato não cooperativo, o resultado é oferecido à tributação, nos termos do art. 129 do RIR/80 e Parecer Normativo n. 04/86;

- Numa visão equivocada e ao arrepio da lei houve por bem a fiscalização tributar o total das operações realizadas pela recorrente, o que *de per si* já inquina de nulidade o auto de infração;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

- Fisco não pode criar imposto sem lei expressa que o defina e, da mesma forma, não lhe é concedido o direito de desconsiderar simplesmente a natureza jurídica de qualquer pessoa jurídica, apenas pelo fato de que essa pratica atos auxiliares necessários à consecução dos atos cooperativos;
- A existência de eventuais atos não cooperativos não transmuta nem a natureza jurídica da cooperativa muito menos a característica dos atos cooperativos e auxiliares por ela praticados;
- A própria Constituição Federal, através do art. 142, reconhece no ato cooperativo uma categoria especial de atos negociais ao dispor que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- Conclui-se assim, a inexistência de fundamentação legal para a tributação do IRPJ, até porque, regularmente recolhido o imposto sobre os resultados, como ocorreu no caso, não pode prosperar o auto de infração original e os conexos;

A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Autoridade de primeira instância julgou o auto procedente, através de argumentação que resumimos a seguir:

- A preliminar de nulidade não pode prosperar, pois a legislação específica sobre o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional confere a esse funcionário, competência para fiscalizar, independentemente de registro no Conselho Regional de Contabilidade, procedendo exames de livros e documentos contábeis;

- próprio RIR/80 também prevê esta competência, através dos arts. 642 e 645;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

- art. 129 do RIR/80 dispõe claramente que as cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão imposto unicamente sobre os resultados positivos das operações ali enumeradas;

- "Assim, é da essência das cooperativas a prática de atos eminentemente cooperativos. Caso negativo, de sociedade cooperativa não se trata, ainda que atue sob o manto formal desse tipo de sociedade";

- "Todavia, se a sociedade, além do ato cooperativo, praticar atos não-cooperativos legalmente permitidos, tal como expressos no PN-CST n. 38/80, cuja prática se considera tolerável, por servirem ao propósito de pleno preenchimento dos objetivos sociais e obedecer a todas as condições estabelecidas na lei que os autoriza (*contabilização em separado de receitas e despesas, não distribuição dos resultados, etc.*) a cooperativa terá fora do campo de incidência, apenas o resultado dos atos cooperativos";

- Como se pode inferir do PN/CST n. 38/80, "Se, no entanto, além dos atos cooperativos e atos não cooperativos legalmente permitidos, a cooperativa praticar atos da 3ª categoria, ou seja, incompatíveis com o regime cooperativo, (...) a sociedade ficará sujeita à incidência sobre os resultados de todas as desvirtuamento da natureza jurídica da empresa";

- "A interessada, não obstante a forma jurídica de sociedade cooperativa (...) não pratica, na realidade, atos cooperativos. Contrata com a clientela a preço global não discriminativo o fornecimento de bens ou serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diárias, serviços hospitalares, de laboratórios, medicamentos e outros serviços especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, serviços esses que não se traduzem por atos cooperativos ou por não cooperativos excepcionalmente facultados por lei.";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

- "Conseqüentemente sujeita-se à incidência normal das demais sociedades civis e comerciais, sobre todas as operações por ela realizadas, na medida em que somente se pode falar em "ato cooperativo" (de resultado fora da incidência tributária) se a sociedade que os pratica preenche todos os requisitos que a qualifiquem como cooperativa";

- Nesse sentido são os seguintes acórdãos do Egrégio Conselho de Contribuintes: 101-72.410/81; 101-74.431; 101-75.025/84; 101-76.645/86; 101-79.879/90; 103-05.633/83 e 103-08.483/88, bem como o de n. 101-862.75/94, cuja ementa transcreve: "SOCIEDADE COOPERATIVA - TRIBUTAÇÃO - A Sociedade cooperativa que pratique, em caráter habitual, atos comerciais que não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, descaracteriza-se como tal, sujeitando-se todos os seus resultados às normas que regem a tributação das demais sociedades comerciais";

- Quanto ao alegado arbitramento de lucro, este não ocorreu, sendo que não houve desclassificação da escrita contábil, mas respeitou-se a opção pelo lucro real, compensando-se os recolhimentos feitos, mas não se aceitando a exclusão do cálculo do lucro real, dos rendimentos não amparados pela isenção prevista no artigo 129 do RIR/80;

- Pela relação de causa e efeito foram mantidos os autos reflexos, inobstante que a exigência referente ao PIS e COFINS esteja com base no faturamento, na dependência da descaracterização da autuada como sociedade cooperativa.

4. O RECURSO

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário, apresentando, além dos argumentos já apresentados na Impugnação, basicamente, os seguintes:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

- A Contribuinte não oferece assistência médico-hospitalar tanto por seus associados quanto por terceiros, porque, *o serviço requisitado de terceiro seja hospital, laboratório, e clínicas de exames específicos, só poderia sê-lo, "quando indispensável ao pleno exercício profissional médico-cooperado"*(ver §6 do art. 2º dos Estatutos);

- Ela também não oferece assistência médico-hospitalar *a pessoas físicas e jurídicas*, mesmo porque *pessoas jurídicas não adoecem* e a assistência médico-hospitalar visa atender os empregados (pessoas físicas) destas últimas e seus dependentes, como se vê textualmente da parte final do #1 do art. 2º dos Estatutos Sociais;

- trabalho da cooperativa elimina entre o paciente e o médico, exatamente a figura do intermediário, em geral empresas que trabalham no setor de "planos de seguro saúde, estas sim, que têm por objetivo o *lucro*;

- Sendo impossível a uma sociedade cooperativa de médicos reunir todas as especialidades e *exatamente buscando dar condições ao cooperado de exercitar a contento suas atividades, a instituição vai comprar os serviços de terceiros indispensáveis ao exercício pleno das atividades de seus associados;*

- É o caso, por exemplo, de uma cooperativa de produtores de leite que, para atingir seus objetivos, *compra e leva a custo: embalagens, vasilhames, produtos químicos de conservação, etc.;*

- É evidente que, nos termos dos arts. 58 e 59 do Código Civil Brasileiro o acessório segue o principal e no caso do exemplo, a embalagem e o vasilhame seria o acessório;

- Observe-se ainda que, expressamente, pelos Estatutos da cooperativa transcritos, os exames laboratoriais e as hospitalizações oferecidos aos clientes só o são se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

forem requisitados pelo médico-cooperado para que esse possa prestar seu serviço a contento;

- Assim, os serviços acima referidos são comprados para realização plena dos cooperados e são, portanto, coisas acessórias;

- Esses atos acessórios jamais poderão ser caracterizados como intermediação porque 1) são custos suportados por todos os cooperados (#6º do art. 2º dos Estatutos) e 2) a Recorrente os contrata como mandatária dos seus associados;

- Isto vale dizer que a cooperativa "não pode sair contratando serviços médicos de terceiros para oferecer aos clientes da Recorrente, como querem fazer crer a Autuante e a Julgadora Singular;

- Assim, concluímos que os atos retro enfocados não se caracterizam como intermediação (mercancia) e tampouco como atos dos artigos 85 ou 86 da Lei n. 5.674/71 mas sim como verdadeiros atos cooperativos acessórios e necessários ao pleno exercício das atividades dos cooperados;

- Se os referidos serviços fossem prestados pelos meios próprios da cooperativa, *todos os seus custos seriam rateados entre os médicos-cooperados.*

A Recorrente encerra sua peça recursal frisando o caráter acessório das despesas com serviços contratados e que seus valores sejam considerados como *custo* a ser rateado entre os cooperados, sendo que em qualquer caso, entendendo o Conselho de maneira diferente, os valores pagos sejam considerados como incluídos no inciso II do artigo 68 do RIR/94 ou do item II do RIR/80, também com o cancelamento da exigência fiscal.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

V O T O

Conselheiro ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO, Relator

O Recurso é tempestivo e reveste-se das condições legais de aceitabilidade.

No caso, por julgar que uma sociedade cooperativa estaria legalmente impedida de realizar contratação de serviços de e para terceiros, não cooperados, o Fisco partiu para uma chamada descaracterização da autuada como cooperativa, considerando-a uma empresa com fins lucrativos.

Por consequência de tal ato, da entidade foi exigida a tributação normal para todos os seus atos, inclusive aqueles cooperativos.

Assim, entendemos que a fiscalização partiu de dois pontos para embasar sua exigência tributária, quais sejam: as sociedades cooperativas só podem praticar atos cooperativos e a quebra desse preceito leva a entidade a ser equiparada a uma empresa normal, com fins lucrativos.

Analisando a legislação e jurisprudência vigentes a respeito do assunto, concluímos estarem as cooperativas, do ponto de vista tributário, com poucos delimitadores claros entre suas atividades cooperadas e as não cooperadas.

Assim, torna-se difícil, senão impossível, determinar quando uma entidade cooperativa deva ser descaracterizada e passar a ser encarada como uma empresa com finalidade de lucro.

Não há regras firmes para delimitar, por exemplo, que percentual de atos não cooperados pode empreender uma entidade desse tipo e quais as consequências.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

Em consequência também se torna difícil o trabalho fiscal nesse campo.

De qualquer maneira, não há base legal que confira competência ao Fisco para descaracterizar uma entidade quanto à sua qualidade de sociedade cooperativa, mesmo para fins apenas tributários, em função de a entidade praticar atos considerados não cooperativos.

É aceito de maneira pacífica, inclusive pela jurisprudência do STF, que as cooperativas devem segregar claramente em sua contabilidade os atos cooperativos dos demais e que apenas os atos não cooperativos devem ser tributados normalmente, conforme, aliás, dispõe o art. 129, II do RIR/80.

No presente caso a entidade juntou ao processo cópia de parte de sua contabilidade, onde há uma separação entre atos cooperativos e outros.

Entretanto, no caso, a exigência fiscal, partindo para tributar de maneira total os atos da Recorrente, não segregou nem investigou os atos não cooperativos, eventualmente tributáveis, que, pelo exame do caso, nos parece deveriam existir.

O contribuinte, por exemplo, não foi intimado a esclarecer por que eram classificados como cooperativos certos atos que ensejam a participação de terceiros e aparente intermediação. Não foi investigado também eventual diferencial entre os valores cobrados por terceiros, pela realização de serviços e aqueles cobrados dos clientes dos associados.

A partir dessas informações, parece-nos, poderiam surgir elementos tributáveis realmente claros.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

Enfim, é nosso entender, que dessa forma o auto de infração não oferece elementos suficientes para a caracterização do objeto tributável, restando assim sem condições para sua aceitabilidade.

Pelo exposto e por tudo mais que do processo consta, meu Voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso.

Brasília (DF), em 10 de novembro de 1998


ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 29 MAR 1999

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em,

NILTON CÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13906.000046/97-28
Acórdão nº : 103-19.730

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 29 MAR 1999


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

Ciente em,


NILTON CÉLIO LOCATELLI
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL