



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

Processo n.º : 10140.001439/98-31  
Recurso n.º : 119.763  
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EX: DE 1997  
Recorrente : UNIMED CAMPO GRANDE/MS – COOPERATIVA DE TRABALHO  
MÉDICO  
Recorrida : DRJ em Campo Grande – MS.  
Sessão de : 13 de abril de 2000  
Acórdão n.º : **101-93.044**

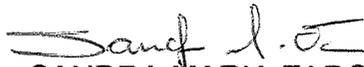
SOCIEDADE COOPERATIVA- Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. Nas cooperativas de trabalho médico, em que a cooperativa se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como exames laboratoriais e exames complementares de diagnose e terapia, diárias hospitalares, etc., esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos, devendo, seus resultados, ser submetidos à tributação .

Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED CAMPO GRANDE/MS – COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 17 MAI 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, KAZUKI SHIOBARA, CELSO ALVES FEITOSA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO (Suplente Convocado). Ausentes, justificadamente os Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA e RAUL PIMENTEL.

RECURSO NR. : 119763

RECORRENTE : UNIMED CAMPO GRANDE MS COOP. DE TRABALHO MÉDICO

### RELATÓRIO

Contra Unimed Campo Grande MS Cooperativa de Trabalho Médico foram lavrados os autos de infração de fls 21/27, 28/33, 54/59 e 70/73, para exigência de créditos tributários relativos a IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, acrescidos de juros de mora e da multa por lançamento de ofício.

As irregularidades que deram origem às exigências estão descritas em Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante dos respectivos autos de infração, e no qual está registrado que: a) A cooperativa, no ano-calendário de 1997, apurou resultados mensalmente, conforme escrituração comercial, e apresentou declaração de rendimentos com base no Lucro Real Trimestral; b) A Demonstração de Resultados do Exercício é desdobrada em duas classes de resultados: resultados de atos cooperativos e resultados de atos não cooperativos; c) Ao alocar os valores referentes aos atos cooperativos e não cooperativos, não obedeceu aos parâmetros estabelecidos no artigo 168 do RIR/94 e nos Pareceres Normativos 73/75 e 38/80, acarretando resultados de atos cooperativos e não cooperativos distorcidos; d) A empresa é cooperativa de trabalho médico, onde os cooperados (médicos) prestam aos usuários, diretamente, assistência médico-cirúrgica, cabendo à entidade a incumbência de captação da clientela, a oferta pública ou particular dos serviços dos cooperados, o registro, controle e distribuição periódica dos honorários recebidos, a apuração e cobrança das despesas da sociedade. e) Conjuntamente com o fornecimento de serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela o fornecimento, a esta, de serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares e laboratoriais, atividades essas que se caracterizam como intermediação, excluídas do conceito de ato cooperativo; f) As contas representativas dos custos dos serviços prestados destina-se ao pagamento dos honorários dos médicos cooperados na razão direta dos serviços efetivamente prestados aos usuários e outra parte é destinada à cobertura dos serviços laboratoriais, despesas hospitalares e outros serviços fornecidos no curso do tratamento, caracterizados como atos não cooperativos. g) Dessa forma, a Fiscalização procedeu ao ajuste das Receitas Operacionais e



Despesas Indiretas Operacionais na exata proporção dos custos dos atos cooperados e dos custos dos atos não cooperados. i) Feitos os ajustes, constatou-se que a fiscalizada escriturava indevidamente prejuízos fiscais a maior; j) Constatou-se, também, que a empresa não apurava as Contribuições para o PIS e COFINS relativa às receitas de atos não cooperativos.

A autuada impugnou tempestivamente as exigências, defendendo, em síntese, que para praticar o ato cooperativo a sociedade pratica uma série de atos sem os quais seria impossível atender seu objetivo social, que a contratação de serviços hospitalares e laboratoriais constituem atos-meio, acessórios ou auxiliares, que não se confundem com atos cooperativos e não cooperativos nem com intermediação de negócios. Alega que o que caracteriza o ato como cooperativo ou não é o prestador de serviço, e na UNIMED todos os prestadores de serviços (médicos) são cooperados, não o sendo os tomadores de serviços (usuários). Assim, é irrelevante saber se o tomador de serviços é cooperado ou não, o que teria relevância caso se tratasse de cooperativa de consumo. Menciona doutrina segundo a qual a relação cooperativa x médico associado configura ato cooperativo ou negócio jurídico interno, enquanto os contratos/convênios firmados pela cooperativa com empresas comerciais e outras entidades, para criar oportunidades de trabalho para os médicos associados configuram negócios jurídicos externos, negócios-meio ou instrumentais.

A exigência foi integralmente mantida pelo Delegada titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande, em decisão assim ementada :

**EMENTA**

**IRPJ- Períodos-base: 03/97, 09/97 e 12/97.**

**Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos, Contratação de Serviços de Terceiros – É de se glosar e sujeitar à tributação os valores de atos não cooperativos que majoraram indevidamente os resultados de atos cooperativos.**

**Autuações Decorrentes : CS -COFINS- PIS**

Ao se definir de forma exaustiva matéria tributável na autuação principal, o mesmo resultado é estendido às autuações reflexas.

**Impugnação Improcedente.**

Inconformada, a autuada recorre a este Conselho em longo arrazoado no qual busca, em síntese, demonstrar que os atos impugnados pela fiscalização (contratação, para fornecimento à clientela, de serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares e laboratoriais) são atos-meio, indispensáveis à prática do ato cooperativo puro, que a cooperativa não pratica intermediação, pois nada lucra com os serviços contratados, apenas cobrando seus

custos. Para reforçar a afirmativa da indispensabilidade dos serviços à atividade médica, invoca a Lei 9.656/98, que trata dos planos de saúde privados, a qual dispõe que a assistência à saúde compreende todas as ações necessárias à prevenção da doença e recuperação manutenção e reabilitação da saúde, acrescentando que as operadoras poderão manter serviços próprios, contratar ou credenciar pessoas físicas ou jurídicas habilitadas para a consecução da assistência médica. Assevera que não há qualquer dispositivo capaz de alcançar com a tributação as operações auxiliares das cooperativas, e que o art. 129 do RIR transmite uma condição de não incidência do tributo nas operações normais da cooperativa, ao instituir que só as atividades com terceiros são suscetíveis de incidência do imposto.

É o relatório. 

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e encontra-se acompanhado de liminar determinando seu recebimento e encaminhamento independentemente do depósito de, pelo menos 30% da importância litigada. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, registre-se que, não tendo sido apresentadas razões específicas para os lançamentos reflexos, as razões de decidir a seguir aplicam-se a todas as exigências constantes do presente processo.

Segundo se depreende dos autos, a recorrente, cooperativa de trabalho médico, contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, conjuntamente com o fornecimento de serviços dos sócios, também serviços de terceiros, compreendendo exames laboratoriais, radiológicos, internação hospitalar, etc. A fiscalização entendeu que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não cooperativos excepcionalmente facultados pela lei.

O recurso apresentado defende que os serviços auxiliares prestados por terceiros constituem atos cooperativos (atos acessórios que seguem o principal) e, portanto, se encontram fora do campo de incidência do imposto.

Ocorre que tal premissa não é verdadeira. Os atos decorrentes dos serviços prestados por terceiros não associados não se caracterizam como atos cooperativos.

A definição legal de ato cooperativo é dada pelo artigo 79 da Lei 5.764/71 e 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. Conforme bem destacou a autoridade recorrida, a venda de remédios, os convênios com laboratórios para os exames, a internação

hospitalar, etc. ainda que complementem os serviços prestados pelos médicos associados de uma cooperativa, facilitando a vida do paciente, não fazem parte do trabalho médico profissional prestado pelo cooperado. Ao contratar a prestação, aos consumidores, de serviços de pessoas físicas ou jurídicas não associadas, a cooperativa estará praticando atos não cooperativos, não importa que os intitule atos cooperativos auxiliares.

Assim, a receita das mensalidades pagas pelos usuários se destina, em parte, a cobrir os custos/despesas diretas ou indiretas dos serviços prestados pelos cooperados, e em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados. Note-se que esses últimos atos (prestação aos usuários, de serviços hospitalares, laboratoriais, etc.) se caracterizam pela presença de terceiros estranhos à cooperativa nas duas pontas da relação)

Muitos têm sido os litígios submetidos a este Conselho, em que o sujeito passivo é uma cooperativa de trabalho médico. Em muitos a exigência tem se originado exclusivamente do entendimento da fiscalização no sentido de que, ao praticar reiteradamente atos não cooperativos que não se incluem entre os excepcionalmente permitidos pela Lei 5.764/71, a cooperativa se descaracteriza como tal, e passa a ter todos os seus resultados tributados. Em outros, porém, a exigência decorre da desclassificação de alguns atos tidos pela sociedade como cooperativos porém assim não entendidos pelo fisco, ou, ainda, da impugnação do critério de rateio dos custos/despesas/receitas. Em vários deles, na qualidade de relator, manifestei meu entendimento a respeito do assunto e que pode assim ser sintetizado:

- O conceito de **ato cooperativo**, é de definição restrita, que está contida no art. 79 da Lei 5.764/71. Os demais atos, sejam eles auxiliares ou acessórios, por não se identificarem com os definidos no referido art. 79, são atos não cooperativos.
- A definição legal de ato cooperativo dada pelo artigo 79 da Lei 5.764/71 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. Para isso ela existe : para prestar serviços aos médicos seus associados. Ao contratar com terceiros 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.
- 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. Isto é, os fatos que decorrem de atos cooperativos são uma coisa, e os fatos decorrentes de atos não cooperativos são outra coisa. Uns não interferem nos efeitos jurídicos dos outros.

- Pelo art. 18 do Decreto-lei 59/66, os resultados das sociedades cooperativas não estavam sujeitos à incidência do imposto. A Lei 5.764/71 trouxe significativa alteração ao regime tributário das sociedades cooperativas, ao delimitar a não incidência aos atos cooperativos (Lei 5.764/71, art. 79 c.c. art. 111). Portanto, a não incidência, antes alcançando a cooperativa como um todo ( não incidência subjetiva), passou a alcançar apenas os atos não cooperativos ( não incidência objetiva). E, por não se tratar de não incidência subjetiva, ou seja, pelo fato de a não incidência não abranger a sociedade como um todo, mas apenas os atos definidos no artigo 79 da Lei 5.764/72, em relação aos demais atos por ela praticados, submete-se a sociedade às mesmas regras de tributação a que se obrigam as demais pessoas jurídicas. Portanto, não estão alcançados pela não incidência os resultados dos serviços prestados aos consumidores (pessoas estranhas à cooperativa) por pessoas físicas não associadas ou pessoas jurídicas (também estranhas à cooperativa), em nada importando sejam eles classificados como negócios acessórios.
- Não há previsão legal para tributação dos atos cooperativos, exceto, a partir de 1º de janeiro de 1998, quanto aos praticados por sociedades cooperativas que tenham por objeto a compra de bens e revenda para seus associados, por determinação do art. 64 da MP 1.602, de 14/11/96. Não há, também, previsão legal para descaracterizar a natureza jurídica das sociedades cooperativas pela prática reiterada de atos não cooperativos. Não tem, ainda, a Secretaria da Receita Federal, competência legal para fiscalizar as atividades das cooperativas e puni-las por eventual infração à lei de regência (se fosse o caso), mediante tributação dos resultados dos atos que, por lei, não sofrem incidência do imposto ( o que, de resto, não se coaduna com o nosso sistema jurídico : usar tributo como penalidade). A única exegese possível, portanto, nos casos de sociedades cooperativas que praticam, em maior ou menor escala, atos não cooperativos, é que a não incidência alcança todos os atos cooperativos, devendo ser tributado o que exorbita desse campo.
- Se escrituração contábil da sociedade segrega as receitas e correspondentes custos, despesas e encargos segundo sua origem ( atos cooperativos e demais atos ), serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos. Todavia, se a escrita ( acompanhada de documentação hábil que a lastreie) não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais as dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade. É que, nesse caso, impossível será a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.
- Nos casos em que a cooperativa de trabalho médico recebe mensalidades dos usuários e, como contraprestação, se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como exames laboratoriais e exames complementares de diagnose e terapia, diárias hospitalares, etc., a receita das mensalidades pagas pelos usuários se destina, em parte, a cobrir os custos/despesas diretas ou indiretas dos serviços prestados pelos cooperados, e em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados. Esses serviços prestados por não associados não se classificam como atos cooperativos. Nesses casos, a cooperativa deve ratear a receita das mensalidades entre receitas de atos cooperativos e receita de outros atos segundo critério razoável, a ser justificado perante a fiscalização.

*VF*

Esse tem sido o entendimento acatado pela mais recente jurisprudência desta Câmara ( Acórdãos 101-92.476/98, 101-92.455/98, 101-92.647/99, 101-92.648/99).

No presente caso, a fiscalização não se limitou a descaracterizar a sociedade como cooperativa, para fins tributários, pela prática reiterada de atos não cooperativos diversos dos legalmente permitidos. Ao contrário, identificou e comprovou a classificação equivocada de alguns atos como cooperativos, e procedeu aos ajustes necessários.

Assim, agiram com acerto a fiscalização e a autoridade recorrida, razão pela qual nego provimento ao recurso.

Brasília (DF), em 11 de abril de 2000

  
SANDRA MARIA FARONI

## INTIMAÇÃO

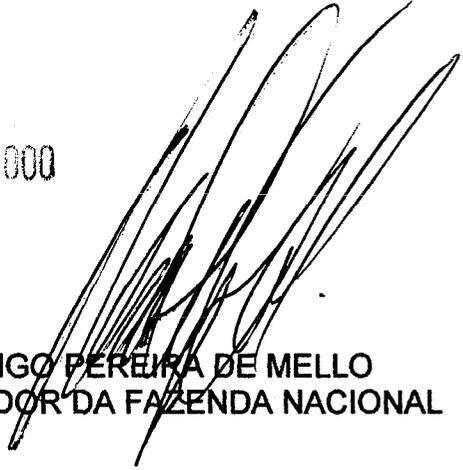
Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília-DF, em 17 MAI 2000



EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Ciente em 19 MAI 2000



RODRIGO PEREIRA DE MELLO  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL