



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10930.001793/97-61
Recurso n.º : 118.051
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: 1992 a 1996
Recorrente : UNIMED DE LONDRINA COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida : DRJ em Curitiba – PR.
Sessão de : 07 de dezembro de 1999
Acórdão n.º : 101-92.914

SOCIEDADE COOPERATIVA- Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei 5.764.71, é passível da tributação normal pelo imposto de renda. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e despesas/custos segundo sua origem (atos cooperativos e não cooperativos), ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não estiver apoiada em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária. Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, pela prática de atos não cooperativos diversos dos previstos nos artigos 85 e 86 da Lei 5764/71, não pode a mesma prosperar.

Recurso provido.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral.

Processo n.º : 10930.001793/97-61
Acórdão n.º : 101-92.914

2



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 01 FEV 2000

RECURSOS DA FAZENDA NACIONAL Nºs RD/101-1.526 e RP/101-0.228

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

Processo n.º : 10930.001793/97-61
Acórdão n.º : 101-92.914

3

Recurso n.º : 118.051
Recorrente : UNIMED DE LONDRINA COOPERATIVA DE TRABALHO
MÉDICO

RELATÓRIO

Contra Unimed de Londrina Cooperativa de Trabalho Médico foram lavrados os autos de infração de fls 221/233, 234/238, 239/247 e 248/283, para exigência de créditos tributários relativos a IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, acrescidos de juros de mora e da multa por lançamento de ofício.

Conforme descrito nos respectivos autos de infração, a exigência do IRPJ decorreu da glosa da exclusão dos resultados não tributáveis das sociedades cooperativas, tendo em vista a descaracterização da empresa como tal, a da CSLL deveu-se a compensação indevida da base de cálculo negativa da contribuição social apurada em 31/12/91, a da COFINS resultou da descaracterização da entidade como sociedade cooperativa, deixando de ser beneficiária da isenção prevista no inciso I do art. 6º Da Lei Complementar 70/91 e a do PIS (Pis-faturamento, nos períodos de apuração de 02/96 a 12/96), também deveu-se à descaracterização da entidade como sociedade cooperativa. O Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal registra que " ...a Unimed contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, conjuntamente com o fornecimento de serviços dos sócios, também serviços de terceiros,, estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro saúde. Não podendo estas obrigações contratuais serem cumpridas pelos associados da UNIMED, na condição de prestadores de serviços, esta contrata outras sociedades ou profissionais para prestá-los a sua clientela, o que é característica da mercancia, ou seja, a intermediação, conforme bem esclarecido nos subitens 3.2 e 3.3 do Parecer normativo 38/80.....A atividade de intermediação entre fornecedores de bens e serviços e usuário destes é incompatível com o regime



cooperativo instituído pela Lei 5.764/71. E por tê-los praticado, a UNIMED de Londrina não atendeu os requisitos da referida Lei para manter-se no regime favorecido das sociedades cooperativas, ficando descaracterizada a sua natureza jurídica desta forma societária.....”

Impugnadas tempestivamente as exigências, instaurou-se o litígio.

Em fase de preparo do julgamento do presente processo, foi solicitado à entidade que esclarecesse : 1) Quais os procedimentos e critérios adotados na classificação das receitas em “Associados” e “Não Associados”, 2) Quais os procedimentos e critérios adotados para apropriação dos “Custos dos Serviços” e despesas entre os dois grupos de serviços” e 3) indicar a classificação (Associados ou Não Associados) das receitas dos planos de saúde relacionados.

Em atendimento, a Cooperativa informou que:

“1- Os procedimentos e critérios adotados na classificação das receitas em associados e não associados decorrem sempre da apropriação do custo real mais a despesa havida, resultante da prestação dos serviços médicos *prestados pelos cooperados* – e internamentos hospitalares e outros custos prestados por não cooperados e recomendados pelo médico cooperado assistente.....

2- Para apropriação dos custos e despesas com os associados, são considerados : consultas médicas, exames especializados em consultórios, serviços de raio X, ultrassonografia, honorários clínicos e cirúrgicos decorrentes de internações hospitalares, enfim todo o serviço e procedimento prestado por médico cooperado. Para apropriação dos custos e despesas com não associados, são considerados os exames laboratoriais, diárias, taxas, medicamentos e materiais usados durante a internação; enfim todo o serviço e procedimento que não prestado por médico cooperado

.....



3- A receita dos planos – *tanto de custo como de pré-pagamento* – é classificada e apropriada pela forma reportada no item 1º,

A seguir, apresentou minuciosa explanação (fls 684/686) quanto ao critério de classificação das receitas em Associados e Não Associados, na qual destaca que observa o critério de classificar como **Atos com Associados** (prestados por médicos cooperados) consultas médicas, exames feitos em consultório, serviços de raio-X, ultrassonografias, tomografias, ressonância nuclear magnética (exclusivamente autorizados e prestados diretamente por médicos cooperados), honorários clínicos e cirúrgicos decorrentes de internações hospitalares ; e como **Atos com Não Associados** exames laboratoriais (quando feitos por bioquímicos e não médicos, consultas com psicólogos e fonoaudiólogos (não médicos) diárias, taxas, medicamentos e materiais usados durante as internações hospitalares, outros serviços necessários ao atendimento do doente e prestados por profissionais não médicos cooperados.

O julgador singular rejeita os esclarecimentos prestados , afirmando que “confrontados com os demonstrativos contábeis de fls 444, 454, 469 e 484, evidenciam não serem verdadeiras suas explicações.....” , que “...a empresa não explica como rateia ou identifica as receitas entre “associados e “não associados”, mas sim, como calcula os preços cobrados.....” que a alegação de que os procedimentos que descreve garantem-lhe equilíbrio financeiro “ desmente os demonstrativos de fls 444, 454, 469 e 484, onde em **todos os anos**, sem exceção, apuram-se resultados operacionais brutos negativos nos “não associados”, isto é, se nem mesmo os custos dos serviços revendidos teriam sido cobertos, que dirá então das despesas administrativas.”. E manifesta, ainda, sua estranheza quanto à explicação sobre o critério de apropriação das despesas administrativas nos seguintes termos : “ então pergunta-se, a receita seria rateada em função da despesa ou a despesa em função da receita? ” e “ é de se estranhar que haja a mesma incidência percentual de despesas administrativas sobre os serviços de

terceiros, meramente repassados, e a prestação dos serviços dos médicos (associados) ditos cooperados...".

A exigência foi integralmente mantida pela Delegada de Julgamento titular da DRJ Curitiba, em decisão assim ementada :

EMENTA

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA- Períodos de apuração 6/92 e 12/92 e anos-calendário 1993, 1994, 1995 e 1996.

Descaracterização como sociedade cooperativa - Constatado que a sociedade cooperativa praticou, em caráter habitual, atos comerciais que não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, descaracterizou-se como tal, sujeitando-se todos os seus resultados às normas que regem a tributação das demais sociedades comerciais.

COFINS- Períodos de apuração 04/92 a 12/96;

PIS- Períodos de Apuração 03 a 12/96

Lançamentos reflexos - Confirmado o lançamento de IRPJ, igual sorte deve ser dada às exigências de COFINS e PIS, quando as irregularidades que lhes deram causa forem as mesmas.

LANÇAMENTOS PROCEDENTES.

Inconformada, a autuada recorre a este Conselho alegando, em síntese,

- que a importância exigida é absolutamente impagável e tem caráter confiscatório;

- que a descaracterização da sociedade como cooperativa foi procedida sem qualquer auscultação contábil, por ter o Fisco entendido que, ao oferecer à clientela serviços especializados de laboratórios, hospitais, etc. , que não são prestados pelos associados, sendo contratados com terceiros, exerce a intermediação, entendimento que foi confirmado pela decisão singular que acrescentou que " a sua forma de contratar, cobrar e contabilizar não permite a separação de resultados entre "associados" e " não associados";



- que as conclusões obtidas tiveram sedimento em meras deduções e presunções, sem quaisquer análises ou perícias contábeis que emprestassem qualquer sustentáculo para assim concluir;

- que a sociedade não tem fins lucrativos ou especulativos e as acomodações que se fizeram e fazem para a determinação dos modos de contratar e dos respectivos custos, absolutamente não conferidos pelo fiscal, mais preocupado em descaracterizar do que conferir a ténpera dos assentamentos da sociedade cooperativa, objetivam viabilizar o programa a que se dedica, praticando essencialmente atos cooperativos;

- que por força de seus regramentos institucionais, a cooperativa confunde-se, em tese, com os próprios cooperados, sendo destes mera mandatária. Assim a exação pretendida, se fosse procedente, seria suportada pelo médico cooperado, via partição das sobras, numa insidiosa forma de *bis in idem*, uma vez que a sociedade não entesoura os valores recebidos por conta da produção dos médicos, os quais, por sua vez, e pela produção que lhes é repassada, já recolhem os encargos fiscais;

- que não se poderia descaracterizar a forma societária por atos da fiscalização praticados no decorrer do exercício de 1997 e passar a exigir tributos pretéritos a essa descaracterização, quando dela decorrentes. Sob pena de ferir os princípios arraigados no direito pátrio, os tributos próprios de sociedade mercantil só poderiam ser exigidos a partir do insólito ato de desclassificação. Houve, assim, dupla penalidade, pois, além e a par da descaracterização, ainda lhe foram impingidos valores pretéritos à tal descaracterização;

- que, ainda no campo da argumentação alternativa, argüi-se a incompetência do fiscal para exame e interpretação de peças contábeis por falta de registro no Conselho Nacional de Contabilidade;

- que a fiscalização incorreu em erro e contradição ao sugerir a descaracterização. O Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal consigna



que o "Contrato Custo Operacional" (*contrato entre a Unimed e pessoa jurídica para a prestação de serviço médico hospitalar, no qual a empresa contratante paga pelos serviços prestados acrescido da taxa de 20% a título de adicional de serviços cooperativos*) representa operação decorrente de atos cooperativos por excelência, ao passo que as demais operações não se compreenderiam entre os atos cooperativos, posto que o fornecimento, a preço global, de serviços dos cooperados juntamente com serviços de terceiros (*serviços auxiliares de diagnóstico e terapias através de instituições filiadas ou credenciadas*) representam atividades mercantilistas e em consequência ao desabrigo do regramento de uma Cooperativa. Ocorre que: a) para a assistência médica prevista no Contrato Custo Operacional também são imprescindíveis os mesmos serviços auxiliares de diagnóstico e terapia que foram abominados nos outros contratos; b) assim como uma Cooperativa de Leite não perderia sua condição associativa ao vender leite e seus subprodutos com embalagens e estabilizantes adquiridos de terceiros não cooperados, assim também acontece com a cooperativa de trabalho médico em relação ao atendimento hospitalar, exames de laboratório, que constituem seu acessório e, como tal, seguem o principal; pela análise das cláusulas contratuais se conclui que tais serviços só são oferecidos ao usuário se requisitados pelo médico cooperado, e para que ele possa prestar o munus pelo qual foi consultado; c) no mais das vezes, referidos serviços auxiliares de diagnósticos e de terapias são realizados também por médicos cooperados, na condição de pessoa natural; d) não procede o argumento de que se pratica preço global nas demais operações, pois por se tratar de planos de assistência médica prestada através de cooperativa própria, houve a preocupação quanto à não fixação de valores, porquanto a manutenção se faz projetada nos e pelos custos; e) a decisão não se preocupou no conferir que, por atender o regime jurídico das Cooperativas, os valores repassados aos médicos cooperados são resultado de divisão de sobras "pro-rata" atendida a proporção de suas produções como cooperados; afasta-se, assim, toda idéia de valores fixos, de molde a sugerir qualquer laivo de semelhança com seguro-saúde; f) não se pode considerar como correta a asseveração no sentido de que haveria contratação de bens e serviços de terceiros, com o escopo voltado à circulação dos mesmos, quer porque não há



contratação, mas sim credenciamento, quer porque o que se pactua é a viabilidade de poder o médico cooperado exercer seu trabalho profissional em prol da coletividade usuária (o usuário ajusta o serviço do cooperado, e não de terceiros, e ao cooperado são cometidas as obrigações contratuais;

- que a fiscalização não se preocupou em analisar os diversos lançamentos, não observando que de modo próprio e destacado são procedidos os lançamentos dos atos cooperativos principais, dos atos cooperativos auxiliares e dos atos não cooperativos. Se a contabilidade não possui quaisquer vícios (em momento algum o agente fiscal levantou qualquer dúvida quanto a isso), não se pode descaracterizar o resultado dos atos cooperativos. No caso, o fisco descaracterizou o resultado dos atos cooperativados pela mera constatação de que ocorreram eventuais pagamentos a terceiros não cooperados, e ainda assim, sem mensurar o alcance a expressão contábil dos mesmos.

Tece, ainda, comentários no sentido de ser imposição governamental, a partir do momento preconizado pela Lei 9.656/98 e dentro do conceito institucional da cooperativa, o oferecimento de Plano de Assistência Médico-Hospitalar que compreenda toda a gama de serviços impugnados pelo Fisco sob o conceito de intermediação. Considera, assim, que a nova legislação, ao reportar-se especificamente às Cooperativas de Trabalho Médico (art. 7º, item XIV em associação com o art. 35-B, item "i" da Lei 9656/98) tem o condão de legitimar todas as operações que se realizam para o atendimento da nova norma, e por ser imposição legal, não se admite possa ser interpretada em desfavor da entidade que juridicamente se verá obrigada a atendê-la. Acrescenta que tramita no Congresso o Projeto de Lei nº 81/95, cujo art. 51 prevê que, respeitado o seu objeto social, a cooperativa, independentemente de qualquer autorização, poderá operar com pessoas estranhas ao seu quadro social, desde que as operações ou serviços não ultrapassem 50% dos realizados com os próprios associados, não prevalecendo o limite quando a assembléia autorizar operações que resultem de solicitação de órgão governamental, visem a utilização de instalações ociosas ou objetivem cumprimento de contratos. Traz, enfim vasta doutrina que entende respaldar seu entendimento do



descabimento dos autos de infração que, nas suas palavras, “resultaram no criar uma taxaço que a lei não define, e máxime porquanto atribuiu aos atos cooperativos auxiliares, necessários ao mister dos cooperados e à própria finalidade da cooperativa, atributos de atos mercantis e ilegais, tornando-os capazes de gerar tributação do resultado global, auferido e distribuído na forma da lei e dos princípios cooperativos”. No seu entender, a cooperativa de trabalho médico desenvolve três espécies de atos jurídicos econômicos, distintos, mas voltados ao seu propósito finalístico, a saber: 1) atos cooperativos de arregimentação de clientela: 2) negócios auxiliares (radiografias, exames laboratoriais, hospitais), derivados exclusivamente da atuação dos cooperados e diretamente por solicitação desses, sem os quais os médicos não poderiam exercer seu ofício; 3) atos não cooperativos, resultante da colocação de seus serviços a não cooperados, médicos ou não, únicos que seriam tributáveis. Finaliza trazendo à colação ementas de vários acórdãos administrativos com o objetivo de enfatizar a não incidência de Imposto de Renda, PIS, COFINS, FISNSOCIAL e Contribuição Social sobre os atos cooperativos.

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.

Segundo consta 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, resultando, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro saúde, descaracterizou-a como sociedade cooperativa, tributando todos os seus resultados. Não se manifestou, a fiscalização, quanto à contabilização das receitas e despesas/custos segundo sua natureza (oriundos ou não de atos cooperativos).

O recurso apresentado, entre outros argumentos, 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. 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.

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 procedeu ao exame da contabilidade da Recorrente, não impugnou a classificação contábil das receitas, despesas e custos das operações entre associados e não associados feita pela cooperativa, mas apenas promoveu a desclassificação da entidade como tal por praticar operações não compreendidas entre os atos cooperativos e entre os não cooperativos excepcionalmente facultados pela lei.

Embora na fase de preparo do julgamento tenham sido solicitadas explicações à entidade quanto aos procedimentos e critérios por ela utilizados para apropriação de custos e receitas entre associados e não associados, a eventual impugnação a esses critérios só poderia ser feita mediante auto de infração



complementar, com reabertura de prazo para impugnação, em obediência ao direito de defesa e ao devido processo legal.

Caberia à fiscalização averiguar se a contabilidade da cooperativa segrega seus custos e receitas de acordo com sua natureza (de atos cooperativos e demais atos), se essa segregação (dos custos e rateio de receitas) obedece critério aceitável, e se está lastreada em documentação comprobatória hábil e idônea.

No caso, tendo a fiscalização se limitado a desconsiderar as exclusões do lucro líquido dos "Atos Não Tributáveis das Sociedades Cooperativas", sem averiguar se esses resultados correspondiam ou não a atos cooperativos, mas apenas por descaracterizar a sociedade como cooperativa, para fins tributários, pela prática reiterada de atos não cooperativos diversos dos legalmente permitidos, não pode prevalecer o lançamento, quer do processo matriz, quer dos decorrentes.

Não obstante as conclusões deduzidas neste processo a favor da Recorrente, devo registrar que, apreciando matéria idêntica, relativa ao processo nº 10980-006270/98-04, de interesse da UNIMED Curitiba, em tudo e por tudo semelhante ao presente, votei pelo não provimento do recurso. Destaco que não há incoerência entre as decisões. É que naquele processo, durante a fase de investigação, a fiscalização intimou a interessada a dar explicações quanto ao critério adotado para separação das receitas e despesas, discordou dos esclarecimentos prestados, analisou os balancetes, criticou os rateios. Tudo isso consta do Termo que integra o auto de infração, do qual o contribuinte teve oportunidade de se defender na impugnação. Tal não ocorreu neste processo, em que houve falha no lançamento, suprida por ato do julgador solitário, não decorrendo da ação fiscal. Em verdade, no caso sob exame houve aperfeiçoamento do lançamento pelo órgão julgador, o que não é possível em atenção ao princípio da legalidade e respeito ao duplo grau de jurisdição.



Processo n.º : 10930.001793/97-61
Acórdão n.º : 101-92.914

16

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 1999


SANDRA MARIA FARONI

Processo n.º : 10930.001793/97-61
Acórdão n.º : 101-92.914

17

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 01 FEV 2000



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 08 FEV 2000



RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL