



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10980.006270/98-04  
Recurso n.º : 118.371  
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EX: DE 1995  
Recorrente : SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS E  
HOSPITALARES DE CURITIBA LTDA. – UNIMED CURITIBA  
Recorrida : DRJ em Curitiba – PR.  
Sessão de : 11 de novembro de 1999  
Acórdão n.º : 101-92.897

SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO-  
Ao contratar com os consumidores a prestação de serviços por não associado, a sociedade está praticando ato não-cooperativo.

DESCARACTERIZAÇÃO DA COOPERATIVA-  
IMPOSSIBILIDADE- A prática habitual de atos não-cooperativos não autoriza a desclassificação da sociedade como cooperativa (a não incidência é objetiva, e não subjetiva), devendo ser tributado o resultado positivo dos atos não cooperativos.

HIPÓTESE DE TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO GLOBAL DA COOPERATIVA -Se a escrituração da sociedade 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.

Recurso não provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS E HOSPITALARES DE CURITIBA LTDA. – UNIMED CURITIBA

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.

Processo n.º : 10980.006270/98-04  
Acórdão n.º : 101-92.897

2

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 1999

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

Processo n.º : 10980.006270/98-04  
Acórdão n.º : 101-92.897

3

Recurso n.º : 118.371  
Recorrente : SOCIEDADE COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS E  
HOSPITALARES DE CURITIBA LTDA. – UNIMED CURITIBA

## RELATÓRIO

Contra Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos e Hospitalares de Curitiba Ltda-Unimed Curitiba foram lavrados os autos de infração de fls 244/247, 248/251, 252/255 e 256/263, para exigência de créditos tributários relativos a IRPJ, PIS/Repique, CSLL e COFINS, acrescidos de juros de mora e da multa por lançamento de ofício.

Conforme descrito no auto de infração do IRPJ, do qual os demais são considerados decorrentes, a exigência decorreu das seguintes infrações:

- 1- Ajuste do Lucro Líquido- Adições – Valores de custos/despesas indedutíveis não adicionados na apuração do lucro real, conforme termos de verificação e encerramento de ação fiscal.
- 2- Ajuste do Lucro Líquido do Exercício – Exclusões/Compensações- Resultado de Sociedades Cooperativas – Exclusão indevida de resultados não tributáveis de sociedades cooperativas, conforme termo de verificação e encerramento de ação fiscal. tendo

### O Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal registra que :

“... a Unimed celebra, basicamente, três espécies de contratos, com pessoas jurídicas e físicas, nos quais ela se compromete a prestar assistência médica, hospitalar e exames laboratoriais, cujas características descrevemos a seguir:

- a) Contrato Pessoa Jurídica- Custo Operacional
- .....
- b) Contrato Pessoa Jurídica – Pré Pagamento
- .....
- c) Contrato Pessoa Física – Plano Familiar
- .....

105

Pela análise dos contratos mencionados, exceto o do item a, conforme modelos de fls..., constata-se que a UNIMED contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, conjuntamente com o fornecimento de serviços dos sócios- honorários médicos - também serviços hospitalares, clínicas ou de laboratório, prestados por pessoas que não são sócios da UNIMED.

Significa que a UNIMED contrata outras sociedades e outros profissionais para prestar serviços a sua clientela quando seus cooperados não puderem prestá-los.

Não há, portanto, previsão contratual de qualquer forma ou meio de separação das receitas, se prestado por sócio ou não, a fim de atender o disposto nos artigos 87 e 111 da lei retromencionada, com exceção daquele denominado "custo operacional".

### 3) DA SEPARAÇÃO DAS OPERAÇÕES COM NÃO COOPERADOS

De acordo com a determinação legal..., a UNIMED é obrigada a separar, em sua contabilidade, as operações realizadas com não cooperados para fins de tributação. Diante da contratação a preço global dos serviços não é possível separar tais operações através da receita, exceto o plano denominado "custo operacional".

Diante da impossibilidade de separação da receita e tendo em vista a exclusão do lucro líquido da parcela de R\$18.729.686,96, na determinação do lucro real, a título de resultados não tributáveis de cooperativas, na declaração do ano-calendário de 1995, intimamos a fiscalizada a informar quais os critérios adotados para a separação da receita e da despesa em tributável e não tributável.

### 4) DOS ESCLARECIMENTOS PRESTADOS PELA FISCALIZADA

Em resposta, a intimada não informou qual o critério adotado para a separação das receitas e despesas, prestando apenas os seguintes esclarecimentos:

“- que dentre as operações realizadas pela UNIMED encontram-se:

- o negócio cooperativo – denominado ato cooperativo – que corresponde aos negócios internos realizados entre a cooperativa e seus associados;
- negócios externos – correspondem a atos derivados do ato cooperativo e decorrem das funções específicas da cooperativa;
- negócios acessórios – também denominados de atos auxiliares – seriam aqueles serviços prestados por laboratórios, hospitais, serviços especializados, etc... Estes atos a Unimed considerou como atos cooperativos, no Balancete apresentado à fiscalização, face ao fato dos prestadores destes serviços recolherem o Imposto sobre a Renda;
- atos vinculados à finalidade básica das cooperativas – constituindo-se em negócios celebrados com não cooperados e ou investimentos em sociedades não cooperativas.”

No entendimento da fiscalizada, os atos auxiliares são atos cooperativos porque os médicos cooperados deles dependem para a efetiva prestação do serviço médico. ....

### 5) DO ENTENDIMENTO DO FISCO

No entendimento da fiscalização, os serviços contratados de hospitais e laboratórios ou similares não se caracterizam como ato cooperativo.

.....  
O fornecimento de bens e serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas hospitalares, serviços laboratoriais e outros serviços especializados não se compreendem entre os atos cooperativos, quando prestados por terceiros, ou seja, não associados, caracterizam, isso sim, uma modalidade contratual com traços de seguro saúde.

Considerando que tais serviços têm que ser adquiridos de terceiros para prestá-los aos clientes, fica evidente a característica de mercancia, ou seja, intermediação. Em outros termos, significa que a cooperativa está praticando a revenda de bens e serviços, o que a descaracteriza como cooperativa.

#### 6) DA ANÁLISE DOS BALANCETES CONTÁBEIS DA UNIMED

Juntamente aos esclarecimentos, a fiscalizada forneceu os balancetes bem como os demonstrativos de custos e receitas, dos quais cabe registrar algumas observações:

- o resultado apresenta a seguinte distribuição:
  - resultado total (antes do imposto)..... R\$ 2.317.090,92
  - resultado dos atos cooperativos (excluído do lucro líquido)..... R\$18.729.686,97
  - resultado de atos c/ terceiros.....  
(R\$16.412.596,06)
- nesse mesmo balancete as receitas líquidas estão distribuídas da seguinte forma:
  - 74,44%.....de associados;
  - 25,56%.....de terceiros
- enquanto que os custos ..... estão assim distribuídos:
  - 52,59%.....dos associados;
  - 47,41%.....de terceiros;
- as demais receitas operacionais.....foram distribuídas na mesma proporção da receita, isto é, 74,44% para atos de associados e 25,56% de atos de terceiros.

Porém a entidade não esclareceu o que a fiscalização solicitou, isto é, qual o critério utilizado para a separação da receita, em 74,44% de associados e 25,56% de terceiros. Pelo demonstrativo da Composição das Receitas, apresentado pela empresa, depreende-se que esse percentual foi determinado da seguinte forma:

- os 74,44% é o resultado de : .. receitas dos atos principais + ..adicionais...- deduções da receita /(dividido) pelo total da receita.....;
- os 25,56% é o resultado de : ..receita de atos auxiliares + ..receita de atos não cooperativos + ..adicionais s/prod. médica /(dividido) pela receita total.....;

As receitas dos atos principais são compostas pelas receitas dos contratos denominados pré-pagamento (parte), de custo operacional (única receita efetivamente separada pela discriminação na fatura) e do familiar (receita integral não separada), parte das receitas de intercâmbio Unimeds e parte das receitas provenientes da Federação do Estado do Paraná-Unimed.

Dessa análise depreende-se que as receitas dos contratos “pré-pagamento” e “familiar” foram integralmente (100%) consideradas como receitas de atos cooperados, apesar da contraprestação dos serviços, em grande parte (em média 47%) ser efetuada por terceiros não cooperados.

Não pode, portanto, prosperar esse critério de separação de receitas.

#### 7) DA DESCARACTERIZAÇÃO DA SOCIEDADE COMO COOPERATIVA

Quando a sociedade cooperativa não destacar suas receitas e despesas em atos cooperados e não cooperados em sua escrita contábil, como no caso em que os ingressos não indiquem individualmente a que espécie de prestação se destinam, porque recebidos a um só título e em pagamento de contraprestação múltipla e heterogênea, não há como apurar os resultados tributáveis das atividades estranhas ao objeto social.

Dessa forma, fica descaracterizada a UNIMED DE CURITIBA como cooperativa, para fins fiscais, sujeitando-se ao pagamento de todos os tributos e contribuições incidentes sobre o total de suas receitas e resultados positivos.

Ademais, é de ressaltar que as operações com não cooperados.....estão limitas em 30% do maior montante das transações realizadas nos três últimos exercícios, sem autorização da Secretaria do Conselho Nacional de Cooperativismo, conforme Resolução nº 01, de 04.09.72, do mesmo órgão....., ou então em base que não supere 100% do mesmo montante, opção esta só permitida após prévia autorização do órgão mencionado, o que não ocorreu no caso da UNIMED.

#### 8) APURAÇÃO DOS RESULTADOS TRIBUTÁVEIS

Diante do exposto, cabe o lançamento para exigência de todos os tributos e contribuições incidentes sobre o total de suas receitas e resultados positivos

Concernente ao Imposto de Renda Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro, será tributado o resultado apurado em sua declaração de Imposto de Renda, desconsiderando-se a parcela

excluída do lucro líquido a título de “Resultados não Tributáveis de Sociedades Cooperativas...., bem como a diferença de parcelas indedutíveis, a seguir discriminadas, adicionadas a menor...  
.....”

As parcelas consideradas não dedutíveis pela fiscalização correspondem a :

- a) Provisões não dedutíveis (Processos Trabalhistas, ISS, Varas Cíveis, Contingências Processuais)
- b) Multas por Infrações Fiscais não dedutíveis
- c) IRRF sobre aplicações financeiras

Foram efetuados, ainda, lançamentos da COFINS sobre o faturamento e do PIS/Repique, tendo a fiscalização registrado no Termo de Verificação e Encerramento que os valores eventualmente recolhidos a título de PIS com base na receita operacional poderão ser compensados no momento do pagamento do auto de infração do PIS/Repique.

A atuada impugnou tempestivamente as exigências, estando suas razões de defesa assim sintetizados pelo julgador singular :

“ Alega que o auto de infração foi lavrado porque a fiscalização entendeu que, apesar da forma jurídica de sociedade cooperativa, a requerente não pratica, na realidade, atos cooperativos, e que seria obrigada a separar em sua contabilidade as operações realizadas com não-cooperados, para fins de tributação; que a intermediação, descaracterizando a Unimed Curitiba como cooperativa e caracterizando-a como mera empresa de intermediação de serviços de terceiros, ficando sujeita à incidência normal de tributos; que a fiscalização baseou-se exclusivamente no PN CST nº 38/80, isto é, num documento infra-legal, introdutório de normas secundárias .

Assevera que é uma cooperativa de serviços, sociedade de pessoas com forma e natureza jurídica próprias, constituída para prestar serviços aos seus próprios associados, segundo o art. 4º da Lei nº 5.764/71 e que, para alcançar sua finalidade legal e estatutária, contrata com terceiros (os usuários dos serviços), como mandatária dos médicos cooperados, e que, conseqüentemente, não

caberia tentar caracterizar o médico como um terceiro autônomo, contratado e desvinculado do sistema cooperativo.

Argumenta que como cooperativa presta serviços ao médico cooperado, o qual, por sua vez, atende os pacientes; a Unimed Curitiba repassa os valores que recebe previamente desses pacientes, ao médico; sua atuação visa apenas proporcionar e fornecer trabalho e meios de trabalho ao último; todos esses são atos cooperativos, consoante o art. 79 e parágrafo único da Lei nº 5.764/71 e não são operações de mercado.

Esclarece que o vínculo existente entre ela e o médico constitui-se na essência do ato cooperativo, inexistindo qualquer contrato, prestação de serviços ou remuneração que pudesse servir de base de cálculo para os tributos que a fiscalização entendeu como devidos.

Ressalta que uma sociedade caracteriza-se como cooperativa se preencher todos os requisitos para tal, definidos em lei, constituindo-se em instituto de direito privado, devendo assim ser tratada pela legislação tributária (art. 110 C.T.N.); que a Unimed Curitiba sempre preencheu todos os requisitos e exigências legais de cooperativa no seu funcionamento, desde a sua constituição; por isso, a fiscalização só poderia descaracterizá-la como cooperativa, para efeitos tributários, baseando-se em lei; no entanto o que o fisco fez foi invocar norma regulamentar (PN CST nº 38/80), insuficiente para modificar o alcance do instituto de direito privado que é a sociedade cooperativa.

Acresce que, se descaracterizada como cooperativa, então seria uma sociedade irregular, sendo que, no caso, deveriam, segundo os ditames do direito privado, ser chamados os sócios da mesma à responsabilidade direta e pessoal; esses sócios são os mesmos médicos cooperados, que são contribuintes do imposto de renda. Então, conclui, evidencia-se, mesmo nesse caso, não ser a cooperativa o sujeito passivo da obrigação tributária.

Alega que, tendo em vista faltar a lei complementar que deveria regulamentar o tratamento tributário ao ato cooperativo de conformidade com o art. 146, inciso III, "c", da Constituição Federal de 1988, mesmo assim a Lei nº 7.764/71 caracteriza a situação de exceção das cooperativas e que existe um regime jurídico próprio para as mesmas, que não pode ser ignorado pela legislação tributária.

No que tange à separação de receitas e despesas em tributáveis e não tributáveis, explica que o ponto de partida é o fato de a Unimed Curitiba ser uma sociedade cooperativa de pessoas, constituída sob a égide da Lei nº 5.764/71, não tendo fins lucrativos, e por isso não se sujeita à incidência dos tributos e contribuições federais que ora lhe estão sendo cobrados, uma vez que os resultados positivos alcançados, que serviram de base de cálculo dos mesmos, pertencem aos médicos associados

Explica que as relações entre a Unimed Curitiba e seus associados configuram **ato cooperativo**, que é o negócio-fim, correspondendo ao negócio cooperativo básico e fundamental; também são por ela praticados os **negócios externos que correspondem aos atos derivados do ato cooperativo**, nos quais a Unimed Curitiba age como qualquer outra pessoa em atividade não comercial; esses últimos também integram o universo societário das sociedades cooperativas, segundo definiu o Ministro Garcia Vieira do Superior Tribunal de Justiça :

*"...esse tipo de negócio constitui os chamados negócios externos ou negócios de meio – são atos-meio para que se realize o ato cooperativo – ou ainda negócios de contrapartida: são as vendas dos produtos recebidos, para terceiros. Aí também, é claro, se está dentro da finalidade da cooperativa, pois esses atos são atos derivados do ato cooperativo, são decorrentes da função específica das cooperativas, e por isso, normalmente, estão fora da incidência do Imposto de Renda."*



Argumenta que seriam, portanto, atos de mercado, mas próprios da finalidade da cooperativa, oferecendo os serviços dos médicos cooperados ao público.

Além desses, acresce, pratica ainda os atos vinculados à finalidade básica de cooperativa, sob forma de negócios celebrados com não cooperados e/ou investimentos em sociedades não cooperativas, previstos nos arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71; embora não ligados ao objetivo principal da Unimed Curitiba, estão a ele relacionados e visam melhor capacitação às potencialidades da mesma.

Esses atos auxiliares, segundo explica, são cooperativos pois os prestadores desses serviços auxiliares (laboratórios e hospitais) são contribuintes e recolhem tributos federais.

A respeito da afirmação feita pela fiscalização de que não há critério de distinção entre os atos cooperativos e os não cooperativos, com base no fato de contratar com a clientela, a preço global não discriminativo, o fornecimento de bens e serviços tanto pelos médicos associados quanto por terceiros, transcreve citação,...de Ricardo Mariz de Oliveira, no sentido de que são diferentes tipos de negócio em que, num deles, *"o cooperado aparece numa das pontas do esquema e o terceiro na outra ponta, ficando a cooperativa entre eles"* e *"no segundo caso, nas duas pontas do esquema estão os terceiros, caso em que a cooperativa é dona dos lucros gerados, e, por isso mesmo, sujeita ao imposto de renda."*

Daí conclui que é incorreta a afirmação da fiscalização.

Ressalta que é cooperativa de trabalho, e não de produção, representa seus cooperados, os médicos, e não presta serviços às pessoas que contratam os serviços dos primeiros e que, como os médicos necessitam dos atos auxiliares, que, garante, são também atos cooperativos, vê-se obrigada a remunerar esses últimos.



Ao remunerar os terceiros, contratados para realizar os atos auxiliares de que os médicos cooperados necessitam para executar seu trabalho, incide imposto de renda, pela tabela progressiva, se se trata de pessoas físicas, ou a retenção na fonte de 1,5%, se jurídicas. Exigindo a Unimed Curitiba a comprovação desses recolhimentos, com o fito de desobrigar-se desse ônus, na qualidade de responsável tributária.

Assevera que tais operações não configuram atos de mercancia porque, sendo a cooperativa sociedade civil, não pode auferir lucros, por determinação legal; não pratica ato de comércio entendendo-se que "*prática ato de comércio quem realiza ou facilita uma interposição de troca*": que inexistente qualquer descrição na lei do que é mercancia, ou exemplo semelhante que sequer se aproxime da descrição do que sejam as atividades desenvolvidas pela cooperativa de serviços médicos; que a fundamentação de direito subjetivo da autuação de que a Unimed Curitiba pratica atos de mercancia e por isso deve ser descaracterizada como cooperativa não pode prosperar ainda que ocupar uma posição intermediária seja da natureza do mandato exercido pela Unimed Curitiba, mas não significa praticar atos de comércio; que a descaracterização teria que ser respaldada por robusta e sólida demonstração, não apenas como decorrência do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que é a organização de seus números e resultados segundo critérios sequer fornecidos em lei."

A exigência foi integralmente mantida pela titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba.

Inconformada, a sociedade recorre a este Conselho, reeditando as razões de defesa apresentadas na fase impugnatória.

Às fls 544/546 contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional ressaltando que :



“A recorrente, em suas alegações, com insistência bate na tecla de que os serviços por ela prestados estão relacionados com aqueles desenvolvidos pelos médicos associados. No caso dos autos, como se vê, a Recorrida não diz que os médicos associados seriam terceiros mas sim as outras sociedades e profissionais que prestam serviços hospitalares, laboratoriais, de medicamentos e outros.

Em razão desses serviços outros fornecidos por terceiros é que a Recorrente teve descaracterizada, pela autoridade fiscal, a sua pretensa condição de sociedade cooperativa e não por aqueles prestados pelos médicos associados. De fato, a Recorrente serve de intermediária entre o adquirente dos planos de saúde e aquelas empresas e profissionais prestadores de serviços hospitalares, de laboratório, medicamentos e outras.

Poquanto todo o esforço da Recorrente, verifica-se, na verdade, que suas razões não fazem alusão ao que foi constatado pela recorrida e que resultou na autuação fiscal.”

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.

Muitos têm sido os litígios submetidos a este Conselho, em que o sujeito passivo é uma cooperativa de serviços médicos. 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, pela fiscalização, de alguns atos tidos pela sociedade como cooperativos porém assim não entendidos pelo fisco. Em vários deles, relacionados a cooperativas de trabalho médico, 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).

Segundo consta dos autos, em pelo menos dois tipos de contratos 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.

Embora discorde do entendimento manifestado na ementa da decisão recorrida, no sentido de que a prática habitual de atos não cooperativos não compreendidos entre os excepcionados pela lei acarreta a descaracterização da sociedade cooperativa como tal, para efeitos tributários, não posso deixar de considerar que a isso não se restringiu a acusação contida no auto de infração e que deu origem à exigência. No presente caso, a fiscalização não se limitou, como em alguns litígios que tramitaram por este Conselho, a descaracterizar a sociedade cooperativa como tal pela prática habitual de atos não cooperativos. Ao contrário, examinou os balancetes e demonstrativos de receitas e custos e constatou que as receitas (mensalidades) referentes aos contratos de pré-pagamento e aos contratos do plano familiar são integralmente contabilizadas como receitas de atos cooperativos, quando na verdade se destinam a cobrir atos cooperativos e não cooperativos. E concluiu que, em assim o fazendo, deixou de segregar as receitas segundo sua natureza, o que impossibilita a determinação correta da parcela de resultados não sujeita à tributação. (Consta expressamente do Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal : *“Quando a sociedade cooperativa não destacar suas receitas e despesas em atos cooperados e não cooperados em sua escrita contábil, como no caso em que os ingressos não indiquem individualmente a que espécie de prestação se destinam, porque recebidos a um só título e em pagamento de contraprestação múltipla e heterogênea, não há como apurar os resultados tributáveis das atividades estranhas ao objeto social.”*)

Por essa razão, e em consonância com a mais recente jurisprudência desta Câmara, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 1999

  
SANDRA MARIA FARONI

Processo n.º : 10980.006270/98-04  
Acórdão n.º : 101-92.897

15

## 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 10 DEZ 1999

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Ciente em 15 DEZ 1999

  
RODRIGO PEREIRA DE MELLO  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL