



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 12848/000998/90-16
RECURSO Nº. : 102.731
MATÉRIA : IRPJ - Ex. 1988
RECORRENTE : UNIMED DE BELÉM COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO.
RECORRIDA : DRF EM BELÉM/PA
SESSÃO DE : 20 de março de 1996
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.741

IRPJ - SOCIEDADES COOPERATIVAS. As sociedades cooperativas estão amparadas pela não incidência do imposto sobre a renda apenas em relação aos resultados positivos das suas atividades específicas, denominados "sobras". Por outro lado, estão sujeitas à tributação sobre os resultados oriundos de operações, continuadas ou eventuais, praticadas com terceiros.

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

ACORDAM os Membros da Sétima 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.


MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE


EDSON VIANA DE BRITO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 AGO 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA, NATANAEL MARTINS, PAULO ROBERTO CORTEZ e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente o Conselheiro MAURILIO LEOPOLDO SCHIMITT.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 12848/000.998/90-16
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.741
RECURSO Nº. : 102731
RECORRENTE : UNIMED DE BELÉM COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

RELATÓRIO

UNIMED DE BELÉM COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre a este Conselho, através de recurso protocolado em 11.03.92 (fls.1340/1345), da decisão proferida pelo Chefe da Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Belém/PA (fls. 1321/1335), de que foi cientificado em 21/02/92 (fls. 1339).

2. A exigência fiscal tem por objeto o imposto de renda relativo ao exercício financeiro de 1988, período-base 1987, apurado com base nos elementos apresentados pela recorrente, mediante análise das operações realizadas, tendo sido constatado a realização de atividade mercantil de compra e venda no mercado de serviços de saúde em geral.

3. Às fls. 03/ 07, o fiscal autuante assim se manifesta a respeito dos fatos que motivaram o lançamento do crédito tributário:

"1. A fiscalizada foi constituída sob a denominação "UNIMED DE BELÉM - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO", em 25 de abril de 1981, conforme estatuto aprovado na assembléia de constituição, arquivado no Departamento de Desenvolvimento Rural/INCRA/MA - Divisão de Cooperativismo e Sindicalismo, em 29.01.82, e Junta Comercial do Estado do Pará sob nº 1540000353, com o objetivo de congregar os integrantes da profissão médica, para a sua defesa econômico social, proporcionar-lhes condições para o exercício de sua atividade e aprimoramento do serviço de assistência médico-hospitalar, conforme documento A-01 (fls.86). Este estatuto teve o seu Parágrafo Único do Art. 3º impugnado pelo órgão responsável pelo arquivamento, ficando vedado a participação na entidade de pessoas jurídicas de prestação de serviço médico - aqui compreendido: hospitais, clínicas, laboratórios, etc., ficando seu corpo associativo limitado aos médicos fundadores e aos admitidos que constam das relações, doc. B-01 (fls. 103).

2. Em seu contexto operacional a fiscalizada oferece e contrata no mercado, com pessoas jurídicas e físicas - clientes captados sob as modalidades: Plano Empresa e Plano Individual e Familiar. Nos contratos a fiscalizada figura como contratada, e assume as obrigações, em nome de seus cooperados (médicos) e das instituições filiadas ou credenciadas - Unimedes de outras localidades, hospitais, clínicas, laboratórios, odontólogos, anestesistas - para prestar serviços de assistência médica, odontológica, ambulatorial, hospitalar e de diagnósticos, como específica, mediante pagamento mensal fixo - "Pré-Pagamento", modalidade usada com as pessoas físicas e diversas pessoas jurídicas - ou faturamento mensal pelo preço dos serviços utilizados, acrescidos de taxa de administração - "Custo Operacional", - modalidade firmada com pessoas jurídicas, que as vezes preferem o misto das duas modalidades, conforme contratos - doc. C-01/05. Nestes contratos estão especificados os serviços de saúde em geral e suas especialidades, e definido que a assistência hospitalar compreenderá diárias, salu de cirurgia, serviços de enfermagem, medicamento, exames e tratamentos complementares, solicitados pelo médico assistente cooperado ou responsável pelo paciente internado (terceiro não cooperado).

3. Materializando os fatos, na realização dos contratos a fiscalizada emite carnet para as pessoas físicas, e faturas para as pessoas jurídicas com valores fixo mensal pelo número de usuários cadastrados com base no contrato - pré-pagamento- e pelos serviços efetivamente realizados para as contratantes, seja o trabalho profissional dos médicos cooperados como os serviços tomados de terceiros - hospitais, clínicas, laboratórios, odontólogos, anestesistas e outros - custo operacional - ,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 12848/000.998/90-16
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.741

terceiros - hospitais, clínicas, laboratórios, odontólogos, anestesistas e outros - custo operacional -, como demonstra nas relações que vão anexas as faturas, onde invariavelmente estão acrescidas de taxa de administração de 10% (dez por cento). A comprovação das duas modalidades de faturamento estão anexas sob a identificação D-01/08 e E -01/39, como amostra das faturas emitidas no ano e registrada no livro próprio de cópia anexa.

4. Na formação dos custos, a fiscalizada agrega os serviços dos cooperados contabilizando sob o título "adiantamento produção de cooperados ", e os serviços e bens contratados e tomados de terceiros - instituições filiadas ou credenciadas - nas contas: serviços hospitalares, serviços laboratoriais, intercambio e outros serviços (clínicas, odontólogos, anestesistas, etc.), conforme demonstrado na apuração de resultado do exercício - doc. M01. Como amostra dos custos encontram-se em anexo os docs. F-01/09-hospitais, F-01/05-clínicas, H-01/04-laboratórios, I-01/04-odontólogos e J-01/03-anestesistas.

Como se verifica, a maioria dos encargos contratuais são incompatíveis com o regime cooperativo, em razão de corresponderem a serviços mantidos com terceiros e oferecidos aos contratante a preço global. Os custos dos serviços tomados de terceiros, no montante de Cz\$ 35.657.447, representam o maior componente redutor do resultado, equivalendo a 60%.

5. Com todo este procedimento, a fiscalizada praticou no ano base atos não cooperativos - diversos dos legalmente permitidos, com as características próprias da mercância -, e indiferente as normas tributárias, desviando-se dos correspondentes efeitos fiscais, via de regra e a despeito do real conteúdo das relações emitiu no período as faturas, dividindo-as aleatoriamente em 70% (setenta por cento) como atos cooperativos principais, 25% (vinte e cinco por cento) como atos cooperativos acessórios e 5% (cinco por cento) como atos não cooperativos (art. 86 da Lei nº 5.764/71), e assim classificando contabilmente de forma inadequada com receita principal e acessórias, conforme os docs. especificados no item 03 e a demonstração de resultado do exercício (doc. M-01).

6. Para o devido ajustamento fiscal foram analisadas as faturas de custo operacional, que se encontram completas, e com base em suas relações anexas, classificamos o seu conteúdo de acordo com a receita correspondente, e emitimos o ANEXO I que demonstra o resultado abaixo:

Receita Componente:	Serviços Cooperados	Hospitais, clin.Laboratórios	Odontólogos	Taxa de Administração	TOTAL
Valor Cz\$	6.099.473,57	19.216.527,32	7.574.933,72	3.068.608,85	35.959.543,46

Desses dados, para definir o perfil da receita, excluímos o total faturado a título de taxa de administração, e calculamos a composição percentual como abaixo demonstramos;

Receita Componente:	Serviços Cooperados	Hospitais, clin.Laboratórios	Odontólogos	TOTAL
Valor Cz\$	6.099.473,57	19.216.527,32	7.574.933,72	32.890.934,61
Percentual	18,545%	58,425%	23,030%	100,000%

7. Os dados acima são os indicadores técnicos disponíveis na fiscalizada e elementos definidores da base tributável, a partir dos quais reclassificamos as receitas relativas as faturas de custo operacional não classificada - ANEXO II, as faturas de pré-pagamento - ANEXO III, os recebimentos do plano individual e familiar - ANEXO IV e as demais receitas, que totalizam em Cz\$ 50.591.132,54, por terem origem em contratos de igual conteúdo obrigacional, como abaixo demonstramos.

Receita Componente:	Serviços Cooperados	Hospitais, clin.Laboratórios	Odontólogos	TOTAL
Percentual:	18,545%	58,425%	23,030%	100%
Anexo II:	3.529.100,07	11.118.235,18	4.382.592,31	19.029.927,56
Anexo III:	3.881.806,07	12.229.415,98	4.820.598,20	20.931.820,25

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 12848/000.998/90-16
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.741

<i>Anexo IV</i>	1.947.237,16	2.984.218,44	1.176.320,94	5.107.776,54
<i>Demais Receitas</i>	1.023.982,24	3.225.999,59	1.271.626,36	5.521.608,19
<i>Totais CZ\$</i>	9.382.125,54	29.557.869,19	11.651.137,81	50.591.132,54

RESUMO DA RECEITA - CLASSIFICADA PELA FISCALIZAÇÃO

a) ATIVIDADE COOPERATIVA

- Atos cooperativo - Serviços Cooperados - Anexo I	6.099.473,57
- Atos cooperativo - classificados.....	9.382.125,54
- Taxa de Administração - 18,545% s/ 3.068.608,85	<u>569.073,51</u>
- (18,545%) Sub-total.....CZ\$	16.050.672,62

b) ATIVIDADE MERCANTIL

- Serviços hospitalares/clin./Laboratório-Anexo I	19.216.527,32
- Serviços hospitalares/clin./labor.-classificados	29.557.869,19
- Serviços odontológicos - Anexo I	7.574.933,72
- Serviços odontológicos - classificados.....	11.651.137,81
- Taxa de Administração - 81,455% s/ 3.068.608,85..	<u>2.499.535,34</u>
(81,455%) Sub-total....CZ\$	70.500.003,38
(100,000%) Total Geral CZ\$	86.550.676,00

8. Para as despesas gerais, que estão classificadas na demonstração do resultado como custos indiretos, aplicando igual tratamento - rateio proporcional a receita, obtivemos os valores abaixo:

a) Componentes	Percentual	Valor CZ\$
- Custos Indiretos	100,0%	27.252.371,00
b) Rateio por atividade	Percentual	Valor CZ\$
- Atividade cooperativa	18,545%	5.053.952,00
- Atividade mercantil	81,455%	22.198.418,80

9. Com base nas demonstrações acima e nos elementos constantes das demonstrações financeiras, elaboradas pela fiscalizada, em 31.12.87, temos a demonstração de resultado abaixo, que configura no final o valor tributável apurado.

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO
1987**

I - DA ATIVIDADE COOPERATIVA

	<i>Em cruzados</i>
Receita operacional apurada.....	16.050.672,62
(-) Custo - conf. demonstração Unimed.....	23.496.979,00
- Produção cooperado.....21.837.631,00	
- Intercambio..... 1.528.894,00	
- PEA..... 130.454,00	
= Sobra.....	(7.446.306,38)
(-) Custos indiretos rateados.....	5.053.952,20
= Perda apurada.....	(12.500.258,58)

II - DA ATIVIDADE MERCANTIL

Receita operacional apurada.....	70.500.003,38
(-) Custo - conf. demonstração da UNIMED.....	35.657.448,00
- Serviços hospitalares.....20.303.763,00	
- Serviços laboratoriais..... 6.808.581,00	
- Intercambio..... 374.765,00	
- Outros serviços/inclusive odonto- logos e anestesista..... 8.170.339,00	



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 12848/000.998/90-16
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.741

= Lucro Bruto.....	34.842.555,38
(-) Custos indiretos rateados.....	22.198.418,80
= Lucro líquido.....	12.644.136,58
Valor tributável apurado.....CZ\$	12.644.136,58
Convertido para cruzeiro.....CR\$	12.644,13

Os documentos anexos são amostras dos elementos produzidos pela fiscalizada e fazem parte do conjunto probatório.

O valor tributável acima é base de cálculo do IRPJ e IR-Exclusivamente na Fonte, e ainda resulta nos demais reflexos.

Enquadramento Legal

Art. 129 Inciso II, 156, 172, 173, 178, 183 Inciso I, 191 e 387 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450/80, e art. 4º, 79 § Único, 86, 87 e 111 da Lei nº 5.764/71. "

6. Em sua impugnação, às fls. 1190/1310, a recorrente contesta o lançamento efetuado. Em síntese, seus argumentos estão assim descritos no relatório contido na decisão de primeira instância:

" Que as receitas indicadas nas faturas referentes a ALBRÁS, empresa contratante que cedeu em comodato toda sua instalação hospitalar, e que usufruía da interessada apenas os serviços médicos dos cooperados e pelos quais pagava um por cento, mensalmente, a título de remuneração, não poderiam ser classificadas como serviços de atos não-cooperativos, porquanto não envolviam atividades com terceiros.

Alega que aludidas faturas foram reclassificadas com base no mesmo Anexo I do Auto de Infração, tendo em vista os artigos 2º do Estatuto Social e 129 do RIR/80, transcrevendo-os, e informando que alterou os percentuais ali registrados com apoio no Demonstrativo do Faturamento Plano Empresa - Custo Operacional (fls. 1306/07) com classificação dos serviços escorada nos anexos das faturas apresentadas no processo, para tanto sendo utilizado o mesmo critério que a fiscalização adotou, a fim de encontrar a "verdadeira realidade", transcrita em fls. 1.198 e 1.199, resultando num prejuízo líquido de Cz\$ 2.598.643 em função dos resultados passíveis de tributação. "

7. Para melhor apreciação do conteúdo da impugnação, peço vênica para proceder a leitura integral da peça impugnatória.

8. Em Informação Fiscal de fls. 1.312/1.319, o fiscal autuante propõe a manutenção integral do crédito tributário.

7. A autoridade de primeira instância julgou procedente o Auto de Infração, através da decisão de fls. 1.321/1335, que esta assim ementada:

" Não estão cobertos pela não-incidência os resultados obtidos por sociedades cooperativas em operações diversas de ato cooperativo.

A base de cálculo do Imposto de Renda será determinada segundo escrituração contábil que apresente destaque das receitas tributárias e dos correspondentes custos, despesas e encargos, em conformidade com os critérios preconizados nos Pareceres Normativos CST nº 155/73, 73/75 e 38/80. AÇÃO FISCAL PROCEDENTE.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 12848/000.998/90-16
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.741

7. No recurso voluntário de fls. 1.340/1.346, interposto dentro do prazo legal, a contribuinte alega que:

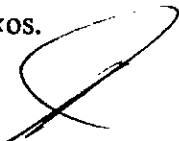
a) as irregularidades descritas e capituladas nos autos de infração são desprovidas de qualquer embasamento legal;

b) baseado em um método inconsistente que constitui “verdadeira elucubração mental e totalmente incongruente” com a realidade da cooperativa, chegou o autuante a conclusão de que a atividade cooperada apresentou prejuízo, enquanto a atividade com não cooperados apresentou lucro, importância essa utilizada pelo fisco para determinação dos tributos devidos;

c) se fosse verdadeira a assertiva de que a empresa não poderia ser tributada como uma cooperativa em função da maioria dos encargos contratuais serem incompatíveis com o regime cooperativo, por corresponderem a serviços mantidos com terceiros e oferecidos aos contratantes a preço global, o procedimento a ser seguido pelo auditor seria desclassificar a atividade cooperativa e apurar o imposto devido da recorrente como uma empresa comercial. Transcreve ementa do Acórdão nº 103-8.483/88, cujo teor entende aplicável ao seu caso.

Requer, por fim, a reforma da decisão de primeira instância, julgando insubsistentes os autos de infração matriz e reflexos.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 12848/000.998/90-16
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.741

VOTO

CONSELHEIRO EDSON VIANNA DE BRITO, RELATOR

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

O cerne da questão diz respeito ao critério utilizado pelo fisco para determinação do lucro, relativo às operações praticadas com não-cooperados, sujeito à incidência do imposto.

Como é cediço, a legislação do imposto de renda prevê tratamento específico para os resultados apurados pelas sociedades cooperativas, consoante se verifica do art. 129 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980. Referido dispositivo esta assim redigido:

“Art. 129 - As sociedades cooperativas, que obedecerem ao disposto na legislação específica, pagarão o imposto calculado unicamente sobre os resultados positivos das operações ou atividades:

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais(Lei nº 5.764/71, arts. 85 e 111);

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais (Lei nº 5.764/71, arts. 86 e 111);

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares, desde que prévia e expressamente autorizadas pelo órgão executivo federal competente (Lei nº 5.764/71, arts. 88 e 111).”

Em relação às cooperativas de médico, a Coordenação do Sistema de Tributação, através do Parecer Normativo CST nº 38/80, expendeu a seguinte orientação, relativamente aos atos não-cooperativos, diversos dos legalmente permitidos:

“Se, conjuntamente com os serviços dos sócios, a cooperativa contrata com a clientela, a preço global não discriminativo, ainda o fornecimento a esta, de bens ou

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 12848/000.998/90-16
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.741

serviços de terceiros e/ou cobertura de despesas com a) diárias e serviços hospitalares; b) serviços de laboratórios; c) serviços odontológicos; d) medicamentos; e e) outros serviços, especializados ou não, por não associados, pessoas físicas ou jurídicas, é evidente que estas operações não se compreendem nem entre os atos cooperativos nem entre os não-cooperativos excepcionalmente facultados pela lei, resultanto, portanto, em modalidade contratual com traços de seguro-saúde.

(...)

Como estas obrigações contratuais não poderão ser cumpridas diretamente pela cooperativa porque seu objeto social é voltado internamente aos associados, nem pelos associados na condição de prestadores de serviços médicos, torna-se logicamente imprescindível a aquisição daqueles bens/serviços de outras sociedades ou de outros profissionais, o que, evidentemente, é característica da mercancia, ou seja a intermediação. "

Caracterizada a realização de atos não cooperativos, uma vez que a recorrente ao contratar o fornecimento de bens e serviços, o faz a preço global não discriminativo, alcançando, assim, não só os serviços realizados pelos médicos cooperados, mas também, bens e serviços oferecidos por terceiros, inclusive com a cobertura de despesas com diárias e serviços hospitalares, etc., caberia a ela, recorrente, proceder ao registro contábil em separado, das receitas, custos e despesas inerentes à cada uma das atividades.

Sobre esse assunto, vale observar, por pertinente, o entendimento manifestado por Carlos Ervino Gulyas, à época, Assessor Jurídico da Coordenação do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, na obra "Revista de Direito Tributário nº 17 - Abril-Junho de 1981, Texto: Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e as Sociedades Cooperativas, p. 27/28:

" A relevância dos registros contábeis das cooperativas, para fins de controle fiscal, reside, principalmente, no dever que as mesmas têm de registrar e comprovar as receitas e despesas que gerem resultados sujeitos ao imposto de renda. O cumprimento desse dever faz pressupor plena adequação do plano de contas e o correto registro dos valores nas contas patrimoniais e diferenciais, de forma a que não haja comunicação entre o resultado distribuível (sobras) e o resultado não distribuível e tributável (lucros).

Os valores que ingressam na cooperativa, como os que provêm da venda de produção dos associados, são valores que a estes pertencem, uma vez que a sociedade, na função da mandatária, não tem disponibilidade, como renda, dos valores que temporariamente detém(...). Ainda que se tolerasse um método de contabilização em que tais ingressos fossem registrados como receitas próprias, teriam que ter como contrapartida outra conta de resultados, de idêntico valor, como obrigações para com associados.

Se o resultado apurado na conta de sobras e perdas for negativo poderá ser ele compensado com o Fundo de Reserva e, se este for insuficiente, completado com recursos dos associados, segundo um critério de proporcionalidade. Nesse caso, as perdas não podem ser compensadas com o resultados das operações previstas nos arts. 85, 86 e 88, ou outros resultados tributáveis, porque isso violaria a proibição do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 12848/000.998/90-16
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.741

§ 3º do art. 24 da Lei 5.764, já que implicaria compensação com lucros já creditados ao Fundo indivisível.”

Todavia, na impossibilidade de apuração do resultado específico de cada uma das atividades, seja em razão de o sistema de contabilidade adotado pela cooperativa não oferecer condições para esta determinação, seja pela adoção de preço global não discriminativo dos bens ou serviços fornecidos, caberia à sociedade cooperativa adotar um método de rateio das receitas, custos e despesas, fundamentado em critérios lógicos e objetivos, de forma a determinar o resultado não sujeito à incidência do imposto de renda.

Note-se que, a apuração de resultados mediante a utilização de método de rateio já foi objeto de manifestação da Coordenação do Sistema de Tributação, através do Parecer Normativo CST nº 73/75, nos seguintes termos:

“ 5. Também não oferece dificuldades a apuração, em separado, das receitas das atividades inerentes às cooperativas e das provenientes das operações com terceiros. Contudo, para se chegar aos resultados operacionais correspondentes a cada uma das espécies de receitas em questão, dever-se-ia atribuir a uma e a outra, separadamente, os respectivos custos, despesas e encargos. Ora, se é relativamente fácil imputar os custos diretos pertencentes a cada uma das mencionadas espécies de receita, nem sempre ocorre o mesmo com relação à apropriação dos custos indiretos e demais despesas e encargos comuns às atividades próprias e às operações com os não associados.

6. Nessas condições, devem ser apuradas em separado as receitas das atividades próprias das cooperativas e as receitas derivadas das operações por elas realizadas com terceiros. Igualmente computados em separado os custos diretos, e imputados às receitas com as quais guardam correlação. A partir daí, e desde que impossível destacar os custos e encargos indiretos de cada uma das duas espécies de receitas, devem eles ser apropriados proporcionalmente ao valor das duas receitas brutas. Conseqüentemente, o lucro operacional a ser considerado para efeitos de tributação corresponderá ao resultado da receita derivada das operações efetuadas com terceiros, diminuída dos custos diretos pertinentes, e, ainda, do valor dos custos e encargos indiretos proporcionalmente relacionado com o percentual que as receitas oriundas das operações com terceiros representem sobre o total das receitas operacionais. Feitos os cálculos nos termos descritos, ao lucro operacional que resultar sujeito à tributação serão acrescidos os resultados líquidos das transações eventuais. “

Observe-se que a orientação contida no texto acima transcrito objetivou a segregação das despesas indiretas e comuns, de forma a se determinar a parcela correspondente às operações com associados e com não associados, utilizando-se, para tanto, de um percentual resultante da relação existente entre a receita de cada atividade e a receita total auferida pela sociedade cooperativa.

Ora, sendo o fornecimento de bens e/ou serviços a preço global não discriminativo impõe-se também a adoção de um critério de estimativa para determinação da parcela do preço

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

PROCESSO Nº. : 12848/000.998/90-16
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.741

correspondente às operações com associados e não associados. Procedimento este, álias, adotado pela recorrente.

Com efeito, de modo a apurar o resultado não sujeito à incidência do imposto de renda, a recorrente procedeu ao rateio da receita, utilizando-se, para tanto, dos percentuais de: 70%, como decorrente de atos cooperativos principais; 25%, como originários de atos cooperativos acessórios e 5% como sendo decorrente de atos não cooperativos, sem contudo, apresentar qualquer justificativa sobre a sua determinação.

Dada a ausência de justificativa plausível para adoção daqueles percentuais, o fiscal autuante refez os cálculos, procedimento esse necessário para a determinação do lucro tributável, utilizando-se de novos percentuais de rateio, conforme demonstrado na transcrição do documento de fls. 03/07.

Em síntese, referidos percentuais de rateio foram determinados com base nos dados constantes do Anexo I (fls. 11) no qual consta o Demonstrativo de Faturamento Plano-Empresa - Custo Operacional, com classificação dos serviços de acordo com os anexos das faturas.

A recorrente irresignada, evidentemente, aduziu que o método, utilizado pelo fisco para determinação do lucro tributável, não teria base legal, no entanto, não apresentou argumentos sólidos e convincentes, que pudessem invalidá-lo. Pelo contrário, em seu recurso passou a analisar o lançamento sob o prisma do "bom senso", para concluir, com fundamento do acórdão nº 103-8.483/88, que:

"(...) caso fosse verdadeira a assertiva de que a empresa não poderia ser tributada como uma cooperativa em função da maioria dos encargos contratuais serem incompatíveis com o regime cooperativo, por corresponderem a serviços mantidos com terceiros e oferecidos aos contratantes a preço global, o procedimento a ser seguido pelo auditor seria desclassificar a atividade cooperada e apurar o imposto devido da defendente como uma empresa comercial. (...) "

Observe-se que referido procedimento implica na compensação de perdas, relativas às operações com cooperados, com lucro, relativo às operações com não cooperados, valores esses apurados pelo fisco.

Ora, tal entendimento, se adotado, acarretaria na compensação de valores de natureza distinta, isto é, sobras e perdas (resultado decorrente de atos cooperativos) com lucros ou prejuízos (resultado decorrente de operações com não associados), o que contraria frontalmente as disposições contidas na Lei nº 5.764/71, em especial, a contida no art. 111, que dispõe:

"Art. 111 - Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei. "

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 12848/000.998/90-16
ACÓRDÃO Nº. : 107-2.741

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 1996



EDSON VIANNA DE BRITO