



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 16095.720155/2013-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.414 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de maio de 2016  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** UNIMED DE GUARULHOS - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

AUSÊNCIA DE NULIDADES.

Não houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte e o lançamento se encontra devidamente motivado e enquadrado nos dispositivos legais pertinentes.

COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS.

O encaminhamento de usuários da cooperativa a terceiros não associados, mesmo que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperado.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INSUFICIÊNCIA DE PROVAS.

No âmbito da presunção legal do art. 42 da Lei 9.430/1996, cabe ao contribuinte o ônus da prova da origem dos depósitos, bem como do correto oferecimento da respectiva receita à tributação ou da circunstância de não se tratar de receita ou de se tratar de receita não tributável ou isenta. Contudo, no caso, a intimação fiscal não deixou claramente definido quais os depósitos que a fiscalizada deveria comprovar, referindo-se apenas à necessidade de comprovação da diferença entre o total dos valores creditados/depositados e o montante das receitas declaradas em DIPJ, e, ademais, não analisou corretamente a resposta da contribuinte à intimação fiscal, em que foi apresentada a comprovação da escrituração e da origem de montante inclusive superior àquele que foi objeto da intimação.

LANÇAMENTO REFLEXO: CSLL.

Aplica-se ao lançamento da CSLL, no que couber, a mesma solução que foi dada ao IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar integralmente as exigências decorrentes da infração 0001 do auto de infração. Vencido o Relator que dava parcial provimento em menor extensão para afastar apenas parte da infração 0001. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Thomé.

(assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto – Presidente

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto – Relator.

*(documento assinado digitalmente)*

João Otávio Oppermann Thomé – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Opperman Thomé, Luís Fabiano Alves Penteado, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa e Marcelo Cuba Netto.

## **Relatório**

Em apertada síntese, trata-se de auto de infração lavrado para a exigência de IRPJ e CSLL no valor de R\$ 6,6 milhões, mais multa de 75%. Entendeu o Sr. Auditor-Fiscal (AFRF) que a ora Recorrente: i) não comprovou a origem de R\$ 18 milhões depositados em sua conta bancária; e ii) considerou como ato cooperado o que não é.

Pois bem.

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 683/703) interposto contra o Acórdão nº 16-56.331 (fls. 648/667), proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1), na sessão realizada em 21/03/2014, que, por

unanimidade de votos, rejeitou as preliminares e, no mérito, julgou improcedente os pedidos constantes na impugnação protocolada pela UNIMED DE GUARULHOS.

Em suma, em 08/02/2012 (Fls. 03/04), a Contribuinte foi intimada do início do procedimento fiscal, cujo objetivo era verificar a regularidade das obrigações principais e acessórias no ano-calendário 2009. Nesse mesmo termo, o Sr. AFRF, dentre outros, solicitou os “extratos bancários de todas as contas em sua titularidade em que ocorreram movimentação financeira, inclusive aplicações, no período de 01/01/2009 a 31/12/2009” – fl. 03.

Após o protocolo de petições por parte da Contribuinte, contendo, dentre outros documentos, os “extratos bancários de todas as contas de sua titularidade” (fls. 05-120 e 127-133), em 22/01/2013, o Sr. AFRF enviou novo Termo de Intimação Fiscal, desta vez listando supostas inconsistências encontradas nas contas bancárias da Cooperativa, que totalizavam R\$ 18.226.630,51. Nesse documento a Autoridade também fez constar:

*“Segue anexo a esta intimação, arquivo digital que contém planilha no formato Excel de todos os depósitos identificados individualizadamente, devidamente autenticado pelo Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais – SVA. Tal planilha deverá preenchida pelo contribuinte na coluna determinada ‘justificativas dos valores que não foram computados na Base de Cálculo do Imposto e Contribuições’, devidamente comprovados com documentos hábeis e idôneos, cujo arquivo deverá ser devolvido ao Auditor-Fiscal signatário”* – fl. 246.

Em petição datada de 05/02/2013 (fl. 352/354), a UNIMED DE GUARULHOS alegou:

*“Constatamos que no preenchimento da Linha 37 – Ficha 06A na DIPJ, não foi informada a receita referente ao intercâmbio. Essa receita foi registrada como redutora na Linha 43 – Ficha 04A”* – fl. 352

(...)

*“Além do mais, constatamos divergência no preenchimento da linha 43 – Ficha 04A e Linhas 17 e 32 –Ficha 05A. Onde os valores foram registrados parcialmente em ambas as linhas [Ou seja, a empresa alega que deixou de contabilizar R\$ 7,7 milhões a título de Despesa Operacional]”* – fl. 353.

(...)

*Portanto, conforme demonstrado no quadro, o valor da receita é maior que os valores da movimentação bancária apresentada.*

*Quanto às outras divergências referentes a recebimento e receita, acreditamos que a receita foi contabilizada pelo período de cobertura do plano de saúde, que é o procedimento estabelecido pela Agência Nacional de Saúde. Desta forma, os valores de cruzamento entre receita e crédito bancários serão divergentes devido aos critérios de registro” – fl. 354.*

Em 13/02/2013, a Contribuinte peticionou novamente, juntando aos autos “CD-R contendo i) Esclarecimento com planilha com demonstrativo” – fl. 355/356.

Novo protocolo foi feito em 02/04/2013 (361/2):

*“Primeiramente, informamos que a receita decorrente de intercâmbio, nas constas contábeis 4.1.2.7.1.01.01 é oriunda de Ato Cooperativo.*

(...)

*Frisa-se ainda que para demonstrar a própria relação de intercâmbio entre Cooperativa e outras Unimed, demonstramos também no CD todas as faturas emitidas no ano de 2009 (origem dos recursos utilizados)” – fls. 361/2.*

Em 28/05/2013, o Sr. AFRF intimou a Contribuinte para “Manifestar com relação aos ‘Demonstrativos de Cálculo de Percentual para Segregação dos Atos Cooperados e Não-Cooperados’ que seguem anexos ao presente” – fl. 369. A resposta foi apresentada em petição datada de 24/06/2013 (fl. 378).

Por fim, em 27/08/2013 foi lavrado “Termo de Verificação e Constatação de Irregularidade” – fl. 382/399, que assim relatamos:

#### MONTANTE DE DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

“Após a execução dos procedimentos mencionados nos itens “a” e “b” [exclusão de transferências interbancárias da mesma titularidade e expurgos de créditos] acima, resultou-se na apuração dos valores dos depósitos a serem comprovados pelo contribuinte [R\$ 18.226.630,51]” – fl. 385.

#### DA ORIGEM DOS RECURSOS SEGUNDO A CONTRIBUINTE

“O contribuinte apresentou em 05/02/2013 em resposta a intimação acima (22/01/2013), os esclarecimentos com demonstrativos em papel e arquivos digitais alegando

**que tais inconsistências apontadas pela Fiscalização, no valor de R\$ 18.226.630,51, seriam**

recursos movimentados à título de ‘Intercâmbio C.O – Intercâmbio Custo Operacional’ com outras Unimeds” – fl. 386.

(...)

“No entanto, não houve atendimento nos moldes solicitados no Termo de Intimação Fiscal por parte da empresa, ou seja, para ‘comprovação de créditos/depósitos individualizadamente das diferenças apuradas’, nem apresentação de documentos comprobatórios” – fl. 386.

(...)

“Na data de 01/04/2013, em atendimento a intimação de 28/02/2013, a fiscalizada esclareceu conforme a descrição que segue abaixo, *in verbis*, que o evento ‘Intercâmbio C.O.’ é oriundo de Ato Cooperativo” – fl. 387.

(...)

“Até a presente data, não houve resposta satisfatória a fim de firmar convicção deste Auditor que os recursos apontados pelo contribuinte, a título de ‘Intercâmbio C.O.’ tenham transitado integralmente nas movimentações bancárias conforme alega o mesmo. Também não houve atendimento das intimações nos moldes solicitados no Termo de Verificação Fiscal” – fl. 388.

(...)

“Diante dos fatos acima, somos autorizados a presumir omissão de receitas conforme a tabela abaixo [R\$ 18.226.630,51]” – fl. 388.

#### DO ERRÔNEO ENQUADRAMENTO DE TODAS AS MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS COMO SENDO ATOS COOPERATIVOS

“Verificamos em sua contabilidade que o contribuinte não destacou em sua escrituração as receitas não compreendidas no conceito de ato cooperativo, bem como os correspondentes custos, despesas e encargos, a fim de permitir a apuração do lucro a ser tributado, ou seja, ele escriturou todas as movimentações financeiras como sendo atos cooperativos” – fl. 390.

#### DO RATEIO DA MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA

“Utilizamos o rateio nos moldes dos art. 80 e seu parágrafo e art. 81 desta mesma Lei que define o cooperativismo” – fl. 393.

“Calculamos a média trimestral dos percentuais de rateio conforme tabela 6 abaixo, utilizando os dados apresentados pelo próprio contribuinte, nas tabelas acima [1º Tri. 58%; 2º Tri. 65%; 3º Tri. 62%; e 4º Tri. 71%]” – fl. 396.

#### DA COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA

“Compensamos o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa os períodos anteriores, extraídos do nosso sistema de informação – Demonstrativo de Compensação de Prejuízos Fiscais (SAPLI) e Demonstrativos de Compensação da Base de Cálculo Negativa da CSLL (SACS), nos valores de R\$ 2.077.417,23 e R\$ 2.161.033,47, respectivamente” – fl. 399.

Foram lavrados Autos de Infração (fl. 400/439), para constituição de IRPJ e CSL, referente ao ano-calendário de 2009, nos seguintes valores:

	<b>Tributo</b>	<b>Multa</b>	<b>Total</b>
<b>IRPJ</b>	R\$ 4.924.982,61	R\$ 3.693.736,96	R\$ 8.618.719,57
<b>CSLL</b>	R\$ 1.774.108,28	R\$ 1.330.581,21	R\$ 3.104.689,49
<b>TOTAL</b>	R\$ 6.699.090,89	R\$ 5.024.318,17	<b>R\$ 11.723.409,06</b>

Assim foram descritas as infrações no auto de infração (fl. 402):

#### “001 – RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

##### RECEITAS OPERACIONAIS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS

*Receitas operacionais escrituradas e não declaradas, apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal e Constatação de Irregularidades em anexo.*

*[destrincha as datas e os valores apurados]*

*Enquadramento Legal:*

*Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:*

*art. 3º da Lei nº 9.249/95*

*Art. 247,248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279e 280 do RIR/99.”*

#### “002 – EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

*RESULTADOS DE SOCIEDADE COOPERATIVAS –  
INOBSERVÂNCIA DE REQUISITOS*

*Valores relativos ao resultado de sociedade cooperativas excluídos indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, em razão da inobservância de requisito (s) legal (is) autorizador (es) da não incidência do imposto, conforme Termo de Verificação Fiscal e Constatação de Irregularidade em anexo.*

*[destrincha as datas e os valores apurados]*

*Enquadramento Legal:*

*Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009:*

*art. 3º da Lei nº 9.249/95*

*Art. 182, 247, e 250 do RIR/99.”*

Com idêntica descrição, apenas alterando a fundamentação legal, foi lavrado auto de infração de CSL.

A intimação do auto de infração ocorreu em 29/08/2013 (fl. 442), uma quinta-feira. Em seguida, à fl. 445, foi lavrado Termo de Revelia. Todavia, em 17/12/13 a Contribuinte peticionou informando o erro do Fisco (447/567), juntando documentos, dentre eles, a cópia da Impugnação protocolada em 30/09/2013 (fl.461).

Em 08/01/2014 (fl. 646) o Fisco reconheceu o erro e juntou aos autos a impugnação e os documentos acostados pela Contribuinte (fls. 569/643). A defesa assim foi relatada pelo d. Relator da DRJ (fls. 651/653):

*“a) A Unimed não presta serviços médicos (que são próprios dos médicos cooperados), mas tem por escopo precípua ‘a geração de condições para o exercício das suas atividades profissionais, disponibilizando-lhes serviços especializados e complementares para a saúde, como recursos próprios ou contratados.’ (art.2º do Estatuto).*

*b) A Impugnante presta serviço por meio seus médicos cooperados e também através dos hospitais, laboratórios e clínicas de sua rede credenciada, ou seja, todo valor arrecadado por esta Cooperativa é revertido aos seus associados, devendo ser procedidas as deduções relativas aos atos exercidos entre a mesma e seus associados, os quais inserem no chamado do ato cooperativo.*

*c) Em verdade, as operadoras de planos de saúde (e também essa impugnante) tem o faturamento quase que integralmente destinado a sua reversão em benefício dos usuários do plano de saúde. Daí porque a identificação da taxa de administração da*

*operação é o parâmetro adequado (seria o ato não cooperativo) para a definição do percentual relativo à sobra, critério para apuração do IRPJ e do CSLL.*

*d) Quanto ao recolhimento de PIS/COFINS, o Auditor Fiscal havia acolhido a dedução do valor relativo ao ato cooperativo (reconhecendo, portanto, o ato não cooperativo, que se identifica com a taxa de administração) promovida pela Impugnante, entretanto cometeu equívoco no que se refere à análise a tal dedução, entendendo de forma errônea que a mesma ocorreu em duplicidade, o que não é verídico.*

*e) No que tange ao recolhimento de IRPJ/CSLL, o Fisco não compreendeu as demonstrações contábeis promovidas pela Impugnante, a qual as efetuará de forma minuciosa, especificando os valores recolhidos, e os decorrentes do ato cooperativo (ou seja, da taxa de administração), a fim de demonstrar que não houve qualquer inconsistência nas informações prestadas por meio da DIPJ.*

*(...)*

*k) A Impugnante esclareceu que houve erro na análise da DIPJ referente a classificação da receita com intercâmbio, pois esta não foi considerada como receita, e sim como redução da despesa (conta 4.1.2.1.7.01.01.01).*

*l) A impugnante apresentou demonstrativo com as reclassificações, bem como o envio dos ratões contábeis e faturas.*

*m) Ocorre que deve haver a dedução dos atos cooperativos praticados pela Impugnante, uma vez que os valores deles decorrentes são revertidos em prol do usuário da própria Cooperativa/Impugnante. Ou seja, a apuração da sobra tributável deve seguir o percentual relativo à taxa de administração.*

*n) Tal regime é adotado também para as atividades de agência de viagens e para as imobiliárias. Na hipótese da agência, esta deduz as despesas contraídas, atinentes às passagens, e prestação de serviços efetuada por hotéis, afigurando-se desta forma como intermediária das atividades praticadas pelos prestadores de serviços.*

*o) A ora impugnante, na qualidade de cooperativa, não presta serviços médicos (que são próprios dos médicos cooperados), mas tem por escopo simplesmente reunir recursos para prestar serviços ao seu corpo social, o que a caracteriza como intermediária dos serviços prestados pelos seus médicos cooperados, laboratórios, clínicas e hospitais.*

*p) O IRPJ e a CSLL são apuráveis mediante a aplicação de percentual da taxa de administração sobre sobra (se existente). Desta forma o IRPJ e a CSLL não podem incidir sobre o*

*faturamento, ou parcela dele, como quer o fisco no presente procedimento fiscal.*

*q) As receitas de uma operadora de planos de saúde, mormente cooperativa, não integram o seu patrimônio, nem configuram lucro ou sobras, razão pela qual pode-se inferir veementemente que elas são transitórias.*

*r) Frisa-se assim que esta relação existente entre a ora impugnante e seus associados (médicos, laboratórios, clínicas e hospitais) insere no conceito de ato cooperativo, nos termos do artigo 79 da lei 5764/71, a qual dispõe sobre o sistema cooperativo, vale dizer, a incidência do IRPJ E CSLL tem como base de cálculo a relação decorrente da apuração de percentual relativo à taxa de administração sobre eventual sobra.*

*s) Requer que seja reconhecido que não houve dedução em duplicidade em relação ao recolhimento de PIS/COFINS; e no que tange ao IRPJ/CSLL que deve haver a redução da base de cálculo para contemplar tão somente as atividades que não se inserem no ato cooperativo.”*

Em 21/03/2014, a 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SP1), por meio do acórdão nº 16-56.331 (fls. 648/667), por unanimidade, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário exigido. O aludido acórdão restou assim ementado à fl. 648:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2009*

*OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.*

*A legislação vigente autoriza a presunção de omissão de receita com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o contribuinte titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.*

*COOPERATIVA DE TRABALHO. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS. TEMA JÁ JULGADO PELA SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C, DO CPC EM RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.*

*Ato cooperativo é aquele que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas, sendo esse o conceito que se extrai da interpretação do art. 79 da Lei nº 5.764/71, dispositivo que institui o regime jurídico das sociedades*

*cooperativas. Nas relações jurídicas firmadas entre as cooperativas e terceiros, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), ou de credenciados para prestarem serviços aos cooperados, incide normalmente o IRPJ e a CSLL.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido”*

As razões que levaram a essa conclusão podem ser assim resumidas:

#### DA TEMPESTIVIDADE DA IMPUGNAÇÃO

“A contribuinte foi cientificada em 29/08/2003 (fls. 442). A impugnação foi protocolada em 30/09/2013, logo, é tempestiva e deve ser conhecida” – fl. 654.

#### DO NÃO CONHECIMENTO DE PARTE DA IMPUGNAÇÃO: AUTO DE INFRAÇÃO DE PIS E COFINS

“Neste processo apenas serão apreciadas as alegações relativas à tributação do IRPJ e da CSLL, uma vez que os lançamentos envolvendo a legislação específica de PIS e COFINS serão objeto do processo administrativo nº 16095.720156/2013-61” – fl. 654.

#### DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

“A impugnante afirma que o Fisco não compreendeu as demonstrações contábeis apresentadas e que não houve qualquer inconsistência nas informações prestadas por meio da DIPJ.

Podemos exemplificar a situação encontrada pela fiscalização a partir do confronto do Livro Razão com o extrato bancário da conta corrente nº 15.566-X, na agência 3222-0, do Banco do Brasil” – fl. 657.

(...)

“Eventual erro na classificação da conta Intercâmbio C.O não explica a falta de registro de valores creditados na conta corrente e não contabilizados. Seja a que título ocorreu o depósito – receita ou despesa – os montantes de R\$ 41.842,55 e R\$ 42,00 deveriam ter sido escriturados no Livro Razão.

Os demonstrativos com as reclassificações apresentados pela contribuinte apenas se referem aos valores contabilizados, e não àqueles que ficaram à margem da escrituração” - fl. 660.

#### DO CRITÉRIO DE ESCRITURAÇÃO ESTABELECIDO PELA AGÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE

“Segundo a contribuinte as outras divergências – no caso o montante de R\$ 20.078.817,70 (154.168.399,35 – 134.089.581,65) – seriam explicadas pelo procedimento contábil estabelecido pela Agência Nacional de Saúde, qual seja, o critério de registro pelo período de cobertura do plano de saúde resultaria na divergência entre a receita e os créditos bancários.

(...)

Verifica-se que o critério do registro pelo período de cobertura do risco aplica-se apenas aos contratos com preços pré-estabelecidos. A contribuinte possui também contratos na modalidade de custo operacional, onde o cliente paga à operadora pelos serviços efetivamente prestados. Cabe à contribuinte demonstrar a existência de tais diferenças, não bastando a alegação genérica de sua ocorrência, desacompanhada de qualquer demonstrativo ou discriminação das diferenças em relação às modalidades de pagamentos adotadas” – fl. 660.

(...)

“A discussão relativa ao ato cooperado não se aplica aos valores não contabilizados. Aliás, como não há contabilização é difícil saber qual a natureza do numerário recebido” – fl. 660.

(...)

“Por fim, também não são procedentes as alegações de que a incidência do IRPJ e CSLL tem como base de cálculo a relação decorrente da apuração de percentual relativo à taxa de administração sobre eventual valor. Isto porque, a origem dos depósitos não foi comprovada, não sendo possível verificar a natureza dos valores mantidos à margem da escrituração contábil.

Por conseguinte, a exigência relativa a este tópico deve ser integralmente mantida” – fl. 663.

#### DO ATO COOPERADO

“Além dos depósitos bancários de origem não comprovada, a fiscalização constatou que a cooperativa excluiu do lucro real e da base de cálculo negativa da CSLL

integralmente o valor do lucro líquido apurado nos quatro trimestres – linha 53 da Ficha 09A – Result. Não Trib. De Soc. Cooperativas e linha 46 da Ficha 17 – Resultados Não Tributáveis de Sociedades Cooperativas” – fl. 663

(...)

“A contribuinte recebe contraprestações dos usuários dos planos de saúde, presta serviços por meio de seus laboratórios e hospitais credenciados, e realiza aplicações financeiras, ou seja, fornece bens e serviços a não associados. Em outras palavras realiza atos não cooperativos” – fl. 664.

(...)

“Ou seja, são atos cooperativos apenas aqueles praticados entre a Cooperativa e seus médicos, ou com outras cooperativas” – fl. 664.

(...)

“Conforme já relatado a fiscalização calculou a média trimestral dos percentuais de rateio utilizando os dados apresentados pelo próprio contribuinte.

(...)

“Na impugnação a contribuinte não contestou os percentuais de rateio utilizados. Além disso, não apresentou alegação específica em relação à glosa da exclusão efetuada pela fiscalização. Também não identificou o montante da ‘taxa de administração’ que considera o parâmetro adequado como critério para apuração do IRPJ e da CSLL” – fl. 666.

#### DA JUNTADA DE DOCUMENTOS

“Por fim, quanto ao pedido genérico de anexar aos autos ‘tantos documentos quanto foram necessários para o esclarecimento do aqui exposto’, deve ser mencionada a regra do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972” – 666.

Em 16/04/2014 (fl. 680) a Contribuinte foi intimada da decisão, da qual recorreu em 15/05/2014 (fl. 683/703 e anexos fls. 706/836). Foram apresentados os seguintes argumentos para a reforma do acórdão:

#### CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

“Insta registrar que referidos documentos (os quais seguem anexo ao presente recurso), ainda não estavam em posse da ora Recorrente, uma vez que a Unimed sofreu a

fiscalização concernente à competência de 2009, e os documentos estavam arquivados, sendo certo que demandou tempo considerável para estarem sob posse da ora Recorrente” – fl. 686.

(...)

“Os valores relativos aos intercâmbios verificam-se por meio de encontro de contas, documento este que a Recorrente não teve a oportunidade de apresentar perante o fisco federal, em notável violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, consagrados pela nossa carta Magna” – fl. 687.

(...)

Diante do exposto acima, requer a recorrente seja integralmente anulada a decisão prolatada pela Delegacia de Julgamento, posto que violadora dos princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal” – fl. 688.

#### DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS

“A Impugnante esclareceu que houve erro na análise da DIPJ referente a classificação da receita com intercâmbio, pois esta não foi considerada como receita, e sim como redução de despesa.

Constatou a Recorrente que no preenchimento da Linha 37 – Ficha 06A na DIPJ (abaixo descrita), não foi informada a receita referente ao intercâmbio. Esta receita foi registrada como redutora de despesa, na Linha 43 – Ficha 04A, conforme quadros demonstrados abaixo” – fl. 688/9.

(...)

Portanto, conforme demonstrado no quadro, o valor da receita é maior que os valores da movimentação bancária apresentada” – fl. 690.

(...)

“A Recorrente havia apresentado demonstrativo com as reclassificações, bem como envio dos razões contábeis e faturas no início do procedimento de fiscalização instaurado pela Receita Federal, entretanto tanto as considerações tecidas, como as aludidas documentações restaram preteridas pelo órgão” – fl. 691.

(...)

“Ora, à guisa de exemplo, se a Recorrente deve R\$ 10.000,00 para outra Unimed e tem a receber R\$ 80.000,00, ela deixa de pagar os R\$ 10.000,00 e recebe R\$ 70.000,00, entretanto não necessariamente constará em seu registro contábil o valor de R\$

80.000,00 em razão de ter sido efetuada a compensação, a qual encontra-se prevista em lei [Lei nº 9.430/1996, art. 2º, §4º]” – fl. 694.

(...)

“O único valor que constará no registro contábil é o valor final que a Recorrente recebeu em razão de ter efetutado o intercâmbio com as outras Unimed, e após ter sido efetuada a compensação.

Todas as quantias relativas ao intercâmbio encontram-se descritas no encontro de contas (o qual segue anexo), e que a Recorrente não teve a oportunidade de exhibir quando da fiscalização.

Outro ponto que deve ser levado em conta, reside na questão de ter havido um erro de critério por parte da delegacia de julgamento, uma vez que as faturas (anexas ao procedimento administrativo instaurado), por meio das quais a Unimed receberia valores não demonstra que tal crédito ocorreria no mês em que a mesma foi emitida, até mesmo porque há valores que a Recorrente recebe pro-rata, ou seja, de forma dividida!

Em 20/01/2009, a Recorrente emitiu uma fatura no valor de R\$ 66.305,26, sendo certo que no livro-razão, constou o crédito em 11/02/2009, ou seja, em fevereiro do aludido ano ocorreu o efetivo recebimento do montante ao qual a recorrente fazia jus” – fl. 696.

(...)

“Segue abaixo tabela em que consta o montante que a Recorrente entende devido a título de IRPJ, mesmo se desconsiderados os valores atinentes ao ato cooperativo (R\$ 3.061.658,55)” – fl. 701.

#### DO ATO COOPERATIVO

“Os valores recebidos a título de intercâmbio não integram o patrimônio da recorrente, pois são receitas transitórias, razão pela qual infere-se que a mesma declarou inclusive valor a maior perante o Fisco Federal, pois contemplou justamente os recebimentos concernentes ao aludido sistema.

(...)

Ora, a própria Delegacia de Julgamento consignou na Decisão ora hostilizada que devem ser excluídos os valores recebidos de outras cooperativas” – fl. 697.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

## Voto Vencido

Conselheiro Relator João Carlos de Figueiredo Neto

### I. DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Passemos à análise dos pressupostos e requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, determinados pelo Decreto 70.235/1972 e pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09/06/2015, doravante denominada “Novo Regimento Interno do CARF” (ou RICARF).

Nos termos do art. 2º, incisos I e II, do Regimento Interno do CARF<sup>1</sup>, é da competência desta 1ª Seção julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que verse sobre aplicação da legislação de IRPJ e CSLL.

No que tange à legitimidade, a petição está assinada por advogado (fl. 703) habilitado nos autos por meio de procuração (fl. 640) outorgada pelo Diretor Presidente da pessoa jurídica recorrente (fls. 594 e 622).

Quanto à tempestividade, a decisão proferida pela 8ª Turma da DRJ/SP1 em 21/03/2014 (fl. 648/667) chegou ao conhecimento da Contribuinte em 16/04/2014, uma quarta-feira (fls. 680/1), e o recurso foi interposto em 15/05/2014, uma quinta-feira (fl. 683), ou seja, dentro do prazo de trinta dias previsto no art. 33, do Decreto nº 70.235/72, afinal o *dies ad quem* era 16/05/2014, uma sexta-feira.

Nesse caminho, recebo o recurso voluntário.

### II. DOS PONTOS CONTROVERTIDOS

Ultrapassado o juízo de admissibilidade, seguem os pontos controvertidos:

1. O Fisco impediu a Contribuinte de juntar documentos? Caso isso tenha ocorrido, houve cerceamento do exercício do direito de defesa?
2. A Contribuinte provou a origem dos depósitos bancários apontados pelo Fisco no valor de R\$ 18.226.630,51?

<sup>1</sup> Art. 2º À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a: I - I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

3. Caso tenha sido decidido que a Contribuinte não provou a origem dos depósitos bancários, tal montante deve ser classificado como ato cooperativo?
4. Há fundamento legal para o Sr. AFRF oferecer à tributação parte da receita da cooperativa?

### III. DO ALEGADO CERCEAMENTO DO EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA

A Contribuinte pede que seja decretada a nulidade da decisão prolatada pela e. DRJ, argumentando o seguinte:

*“Frisa-se ainda que os valores relativos ao sistema de Intercâmbio podem ser constatado por intermédio do ENCONTRO DE CONTAS, o qual a Recorrente não teve a oportunidade de acostar ao Procedimento Administrativo, o que enseja inclusive a NULIDADE do decisão ora guerreada, em razão de operar o CERCEAMENTO DE DEFESA!!!” (sic)– fl. 685.*

(...)

*“Inicialmente, cumpre apontar que a decisão proferida pela Delegacia de Julgamento padece de flagrante vício de NULIDADE, uma vez que foi prolatada sem que tenha sido dada a devida oportunidade à empresa autuada de juntar os documentos comprobatórios de seu direito, manifestado expressamente quando da impugnação protocolizada!!!” (sic) – fl. 685.*

A decisão à qual a Contribuinte se refere à seguinte: “Por fim, quanto ao pedido genérico de anexar aos autos ‘tantos documentos quanto forem necessários para o esclarecimento do aqui disposto’, deve ser mencionada a regra do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972” – fl. 666.

Essa decisão da e. DRJ apreciou o seguinte pedido que constou na Impugnação, o qual segue transcrito abaixo integralmente:

*“Por fim, requer prazo suplementar a fim de que possa juntar ao presente Processo Administrativo as planilhas que demonstram os valores recolhidos pela Impugnante a título de IRPJ/CSLL.*

*Requer a oportunidade de realizar prova e levar aos autos tantos documentos quanto forem necessários para o esclarecimento do aqui disposto” – fl. 586.*

Não assiste razão à contribuinte.

A Contribuinte foi intimada do início da fiscalização em 08/02/2012 (fls. 03/04) e em 29/08/2013, ou seja, dezoito meses depois, tomou ciência da lavratura do auto de infração (fl. 441/2).

A Impugnação, por sua vez, foi protocolada em 30/09/2013 (fl. 569) e apenas seis meses depois foi prolatado o Acórdão DRJ nº 16-56.331 (fl. 648). Vejam que a despeito de a decisão do d. colegiado da Delegacia de Julgamento só ter ocorrido seis meses depois do protocolo da impugnação, a contribuinte não juntou aos autos “os documentos comprobatórios de seu direito”.

Ademais, não é razoável que documentos do ano-calendário de 2009 “demandem tempo considerável para estarem sob a posse da Recorrente”, afinal a fiscalização se iniciou em fevereiro de 2012.

Em suma, deve ser rejeitado o pedido referente à decretação de nulidade da decisão da d. DRJ sob o argumento de cerceamento do exercício do direito de defesa. Todavia, os documentos acostados ao Recurso Voluntário serão apreciados por esta d. Turma do e. CARF, nos termos do art. 16, § 6º, do DL 70.235/72<sup>2</sup>.

#### **IV. DA PRESUNÇÃO SOBRE OMISSÃO DE RECEITAS CONTIDA NO ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430/96**

No termo de início do procedimento de fiscalização, dentre outros documentos, o Sr. AFRF solicitou à Contribuinte os “extratos bancários de todas as contas em sua titularidade em que ocorreram movimentação financeira, inclusive aplicações, no período de 01/01/2009 a 31/12/2009” – fl. 03.

Após a apresentação de tais documentos pela Contribuinte (fl. 383), o Sr. AFRF afirma ter consolidado os lançamentos, excluído as transferências bancárias entre contas da mesma titularidade e expurgado diversos créditos, tendo, por fim, apurado “valores dos depósitos a serem comprovados pelo contribuinte [R\$ 18.226.630,51]” – fl. 385.

Em 22/01/20013 (fl. 247) a Contribuinte foi intimada a comprovar a origem de parte dos depósitos bancário. Dessa intimação deve ser transcrita a seguinte passagem:

---

<sup>2</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:  
(...)

*“Segue em anexo a essa intimação, arquivo digital que contém planilha no formato Excel de todos os depósitos identificados individualizadamente, devidamente autenticado pelo Sistema Validador e Autenticador de Arquivos Digitais – SVA. Tal planilha deverá ser preenchida pelo contribuinte na coluna determinada ‘justificativas dos valores que não foram computados na Base de Cálculo do Imposto e Contribuições’, devidamente comprovados com documentos hábeis e idôneas, cujo arquivo deverá ser devolvido ao Auditor-Fiscal signatário”* – fl. 246.

Pois bem. Antes de prosseguirmos, vejamos o fundamento legal apresentado pela autoridade administrativa no TVF (fl. 388), qual seja, o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

*“Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.”*

Da análise do aludido dispositivo, extrai-se que a lei criou uma presunção de omissão de receita, que se caracteriza quando o titular de conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, após regular intimação, não comprove a origem dos recursos creditados nessas contas, mediante documentação hábil e idônea.

É dizer, após a intimação do contribuinte para que ele comprove a origem dos depósitos efetuados em suas contas correntes, passa a ser ônus dele a demonstração de que não se trata de receitas auferidas, sob pena de se considerar tudo aquilo que não foi justificado como omitido.

Igualmente por ser ônus da Contribuinte, não cabe a alegação de que a Fiscalização deveria ter analisado, meticolosamente, cada um dos depósitos bancários efetivados na conta da pessoa jurídica, bem como analisado os livros contábeis e fiscais, como afirma a Cooperativa em seu Recurso Voluntário:

*“Isso porque todas as documentações exibidas pela Recorrente, a saber livro-razão, planilhas, demonstram o efetivo recebimento e as despesas contraídas pela Recorrente”* – fl. 691.

(...)

*“Consigne-se que no livro-razão, que encontra-se sob poder da Receita Federal consta a data do efetivo recebimento dos valores pela recorrente, não podendo a autoridade fiscal pautar-se apenas pelas informações prestadas por intermédio da declaração de imposto Pessoa Jurídica (DIPJ)” – fl. 696.*

A despeito de a legislação impor à Contribuinte o ônus de provar a origem dos recursos, o que temos nos autos são alegações genéricas e documentos meramente anexados, sem nenhuma explicação consistente por parte da pessoa jurídica.

A linha de defesa da Contribuinte é “que houve erro na análise da DIPJ referente a classificação da receita com intercâmbio, pois esta não foi considerada como receita, e sim como redução da despesa” – fl. 689.

Em passagem mais adiante a Contribuinte “exemplifica” o erro:

*“Convém assinalar ainda que no que se refere às comprovações de recebimentos dos valores, no sistema de intercâmbio, o crédito da Recorrente é compensado com o débito em relação as outras UNIMEDS, razão pela qual o que a mesma tem a receber não encontra-se contemplado na DIPJ.*

*Ora, à guisa de exemplo, se a Recorrente deve R\$ 10.000,00 para outra Unimed e tem a receber R\$ 80.000,00, ela deixa de pagar os R\$ 10.000,00 e recebe R\$ 70.000,00, entretanto não necessariamente constará em seu registro contábil o valor de R\$ 80.000,00 em razão de ter sido efetuada a compensação, a qual encontra-se prevista em lei [Lei nº 9.430/1996, art. 2º, §4º]” – fl. 694.*

Ou seja, segundo a Contribuinte, a origem dos R\$ 18 milhões é “receita com intercâmbio” – fl. 689 – entre cooperativas. Defende também que esse montante foi escriturado, já que “o único valor que constará no registro contábil é o valor final que a Recorrente recebeu em razão de ter efetuado o intercâmbio com as outras Unimeds, e após ter sido efetuada a compensação” – fl. 695.

Não discorreremos sobre a regularidade do procedimento contábil supostamente adotado pela Recorrente, pois este não foi questionado no TVF / auto de infração. Todavia, quanto ao lançamento contábil alegado pela Contribuinte, não há provas nos autos.

Caberia à Contribuinte provar que no preenchimento da Linha 37 – Ficha 06A na DIPJ, não foi informada a receita referente ao intercâmbio. Essa receita foi registrada como redutora na Linha 43 – Ficha 04A, conforme quadros demonstrados abaixo (fl. 352):

Constatamos que no preenchimento da Linha 37 - Ficha 06A na DIPJ, não foi informada a receita referente ao intercâmbio. Esta receita foi registrada como redutora na Linha 43 – Ficha 04A, conforme quadros demonstrados abaixo:

Ficha 06A					
Linha 37					
Conta	Descrição	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
3.1	CONTRAPRESTAÇÕES EFETIVAS	28.568.234,04	28.432.876,73	28.937.251,46	29.715.070,46
3.3	OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS		32.443,12	91.579,78	85.495,55
	<b>TOTAL</b>	<b>28.568.234,04</b>	<b>28.465.319,85</b>	<b>29.028.831,24</b>	<b>29.800.566,01</b>

Ficha 04A					
Linha 43					
Conta	Descrição	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
4.1.1.1.7.2	DEMAIS MODALIDADES DE PAGAMENTOS	(211.966,16)	(235.770,41)	(253.660,17)	(299.814,69)
4.1.1.3.8.2.01.01.02	INTERCAMBIO CO	(7.913.327,95)	(9.176.570,04)	(9.113.996,04)	(9.836.459,04)
4.1.1.3.8.2.01.01.04	UNIMED AIR	(25.604,00)	(22.808,00)	(19.923,55)	(15.116,85)
4.1.1.3.8.2.01.01.06	SEGUROS PARA USUARIO	(9.600,00)	(17.600,00)	(33.200,00)	(19.200,00)
4.1.1.3.8.2.01.01.07	HOME CARE	(320.201,99)	(401.521,07)	(666.615,27)	(595.003,85)
4.1.1.3.8.2.01.01.08	PLANO MEDICAMENTOS USIMED GRU	(22.002,60)	(22.880,20)	(22.275,22)	(21.249,19)
4.1.1.3.8.2.01.01.09	MEDICINA PREVENTIVA	-	(445,87)	(2.463,78)	(78,82)
4.1.1.3.8.2.02.02.09	UNIFORMES E ROUPAS PROFISSIONAIS	-	(790,00)	(464,00)	-
4.1.1.3.8.2.02.06	PROVISÕES OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS	(22.992,61)	(21.500,84)	(31.456,15)	25.544,64
4.1.1.3.8.2.05.02.09	UNIFORMES E ROUPAS PROFISSIONAIS	-	(7.093,50)	(1.400,00)	(989,00)
4.1.1.3.8.2.05.03	DESPESAS COM SERVIÇOS DE TERCEIROS	(77.912,59)	(219.302,86)	(339.863,59)	(306.626,43)
4.1.1.3.8.2.05.05.07	DESPESAS DIVERSAS	-	(24.885,15)	(26.637,32)	(21.115,86)
4.1.1.3.8.2.05.06	PROVISÕES OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS	(13.123,16)	(20.111,96)	(17.546,65)	18.677,76
4.1.2.1.2.1.01.01.01	GLOSAS/CONTESTAÇÕES	171.738,29	191.088,21	384.557,71	364.924,33
4.1.2.1.2.1.01.01.01	<b>INTERCAMBIO CO</b>	<b>7.748.703,95</b>	<b>12.980.976,26</b>	<b>9.172.804,16</b>	<b>10.981.373,26</b>

Vejam que pela planilha acima não é possível ter certeza que os R\$18,0 milhões foram considerados “como redutora na Linha 43 – Ficha 04A” – fl. 352.

Em suma, o ônus de analisar os livros contábeis e fiscais e relacioná-los com os valores indicados pelo Sr. AFRF, nos termos do art. 42, da Lei 9.430/96, é da UNIMED Guarulhos.

Quanto aos documentos acostados ao Recurso Voluntário (fls. 706/836), eles não têm valor probante, pois: i) não estão assinados; e ii) não foi feita correlação com os R\$ 18 milhões apresentados pelo Sr. AFRF, ou seja, não provou que o valor constante no “encontro de contas” é o mesmo montante apresentado pelo Sr. AFRF. Vejamos um exemplo:

Processo nº 16095.720155/2013-17  
Acórdão n.º 1201-001.414

S1-C2T1  
Fl. 22

DOCUMENTOS A RECEBER											
Documento	Tipo	Dt. Venc.	VL Titulo	VL Pago	Glosa AP	Glosa Imposto	Desc.	Juros	Multa	Taxa	Valor Final
31-023505/08	FAT	08/11/2008	1.264,88	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.264,88
31-023519/08	FAT	07/01/2009	1.049,58	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.049,58
<b>Total:</b>			<b>2.314,41</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>2.314,41</b>

  

DOCUMENTOS A PAGAR												
Documento	Tipo	Dt. Venc.	VL Titulo	VL Pago	ABAT_1	ABAT_2	Imposto	Desc.	Juros	Multa	Taxa	Valor Final
697206408	FAT	27/11/2008	54,72	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	54,72
7039546	FAT	16/12/2008	678,95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	678,95
7070683	FAT	01/01/2009	488,61	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	488,61
708302008	FAT	06/01/2009	132,85	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	132,85
<b>Total:</b>			<b>1.355,13</b>	<b>0,00</b>	<b>1.355,13</b>							

  

<b>SALDO A RECEBER TOTAL</b>	<b>959,38</b>
<b>SALDO A RECEBER LIQUIDO</b>	<b>959,38</b>
Data: 14/01/2009	Banco: 748 Agência: 3318 Conta: 33-7

Solicitamos um retorno o mais breve possível através do(s) nosso(s) telefone(s) ou e-mail(s):  
fone.....: (0XX11) 2463-8039/8003  
e-mail...: ivalentim@unimedgru.com.br  
Observações:

DEPTO FINANCEIRO

Em suma, a Contribuinte não se desincumbiu do ônus de provar a origem dos R\$ 18 milhões, o que inviabiliza considerá-lo proveniente de ato cooperado.

Desse modo, com fundamento no disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, correto está o procedimento adotado pela Administração Tributária, para considerar os valores creditados/depositados na conta corrente da Contribuinte como omissão de receita.

## V. DO ATO COOPERATIVO

Antes de analisarmos o conceito legal de ato cooperativo, necessário se faz discorrer sobre as duas infrações impostas à Contribuinte, quais sejam:

- 1) Omissão de receita no valor de R\$ 18.226.630,51 e, por consequência, considerar tal montante fruto de ato não cooperado, incluído, integralmente, à base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e
- 2) Não destacou em sua escrituração contábil as receitas não compreendidas no conceito de ato cooperativo, bem como correspondentes custos, despesas e encargos (fl. 390), o que levou o Sr. AFRF a ratear as despesas e custos da sociedade, “utilizando os dados apresentados pelo próprio contribuinte” – fl. 396.

A partir dos dados constantes nas DIPJ, na movimentação bancária e no percentual de rateio informado pela Cooperativa, a autoridade administrativa recalculou o lucro

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/06/2016 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 03/06/2016 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por JOAO OTAVIO OPPE RMANN THOME, Assinado digitalmente em 14/06/2016 por MARCELO CUBA NETTO  
Impresso em 14/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

antes da compensação com o prejuízo fiscal (saldo de R\$ 2.077.417,23) e com a base de cálculo negativa da CSLL (saldo de R\$ 2.161.033,47) – fl. 399:

Conta	% Rateio			
CSP	58%	65%	62%	71%
Outras Receitas Financeiras	100%	100%	100%	100%
Outras Receitas Operacionais	58%	65%	62%	71%
Despesas Operacionais	58%	65%	62%	71%
Outras Despesas Financeiras	100%	100%	100%	100%

Rubrica	1T	2T	3T	4T
Receita Líquida	R\$ 21.235.736,79	R\$ 24.276.648,50	R\$ 24.592.443,92	R\$ 24.543.759,24
<b>Receita omitida</b>	<b>R\$ 2.673.169,09</b>	<b>R\$ 4.521.278,64</b>	<b>R\$ 4.847.646,14</b>	<b>R\$ 6.184.536,64</b>
CSP	<b>-R\$ 12.316.727,34</b>	<b>-R\$ 15.779.821,53</b>	<b>-R\$ 15.247.315,23</b>	<b>-R\$ 17.426.069,06</b>
Outras Receitas Financeiras	R\$ 821.117,33	R\$ 476.797,54	R\$ 562.602,47	R\$ 745.409,67
Outras Receitas Operacionais	R\$ 16.569.575,74	R\$ 18.502.457,90	R\$ 17.997.875,37	R\$ 21.158.401,87
Despesas Operacionais	<b>-R\$ 4.040.164,81</b>	<b>-R\$ 2.420.372,35</b>	<b>-R\$ 2.137.792,54</b>	<b>-R\$ 2.907.424,43</b>
Outras Despesas Financeiras	<b>-R\$ 98.886,62</b>	<b>-R\$ 51.156,84</b>	<b>-R\$ 483.304,81</b>	<b>-R\$ 278.485,17</b>
Lucro Operacional	<b>R\$ 3.608.083,40</b>	<b>R\$ 5.249.183,37</b>	<b>R\$ 5.539.711,40</b>	<b>R\$ 7.476.369,51</b>

Analisemos agora os argumentos da Cooperativa.

No que tange à parcela do auto de infração referente ao ato cooperativo, a Contribuinte, em seu Recurso, fundamenta:

*“Ora, o intercâmbio insere-se no conceito de ato cooperativo, razão pelas quais as despesas e créditos provenientes do referido sistema não podem ser levadas para fins de tributação, sob pena de preterir o cooperativismo, no qual se assenta a Recorrente...” – fl. 697.*

Pois bem. Este capítulo do acórdão deve decidir o que consiste “ato cooperativo” e determinar se o montante fruto de depósito bancário de origem não comprovada deve ser enquadrado como ato cooperativo. Lembro que a Unimed não recorreu do critério de rateio adotado pelo Sr. AFRF.

Pois bem. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp. nº 58.265/SP, submetido ao rito do art. 543-C, da Lei nº 5.869/66, pacificou o entendimento que *“as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam ‘atos não-cooperativos’”*.

**Esse entendimento, sem nenhuma surpresa, vem sendo adotado pela Corte, e,**

em razão da semelhança com o caso em análise, merece transcrição a ementa do AgRg no AI nº 1.221.603/SP:

*DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. COOPERATIVA DE TRABALHO. UNIMED. SERVIÇOS PRESTADOS A TERCEIROS. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS ATOS NEGOCIAIS. TEMA JÁ JULGADO PELA SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C, DO CPC EM RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TRIBUTAÇÃO DE DESPESAS. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 282 E 356 DO STF.*

*1. Ato cooperativo é aquele que a cooperativa realiza com os seus cooperados ou com outras cooperativas, sendo esse o conceito que se extrai da interpretação do art. 79 da Lei nº 5.764/71, dispositivo que institui o regime jurídico das sociedades cooperativas.*

*2. Na hipótese dos autos, a contratação, pela Cooperativa, de serviços laboratoriais, hospitalares e de clínicas especializadas, atos objeto da controvérsia interpretativa, não se amoldam ao conceito de atos cooperativos, caracterizando-se como atos prestados a terceiros.*

*3. A questão sobre a incidência tributária nas relações jurídicas firmadas entre as Cooperativas e terceiros é tema já pacificado na jurisprudência desta Corte, sejam os terceiros na qualidade de contratantes de planos de saúde (pacientes), os sejam na qualidade de credenciados pela Cooperativa para prestarem serviços aos cooperados (laboratórios, hospitais e clínicas), deve haver a tributação do IRPJ e CSLL normalmente sobre tais atos negociais.*

*4. Consoante o julgado no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 58.265/SP, "[...] as operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, indiretamente, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam 'atos não-cooperativos', cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda" (REsp. n. 58.265/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009).*

*5. A tese de que se trata de tributação sobre uma despesa e não sobre uma receita da Cooperativa não foi apreciada pela Corte de origem, o que atrai o teor das Súmulas 282 e 356/STF. 6. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no AI nº 1.221.603/SP, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 06/06/2013, T2 - SEGUNDA TURMA)*

Ademais, a então 2º Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, ainda na vigência do antigo RICARF (Portaria MF nº 256/2009), em respeito ao art. 62-A do citado regimento, reproduziu, pelo menos em dois julgados recentes, o entendimento do STJ, sendo um, inclusive, da relatoria deste conselheiro:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2008*

*COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS. ATOS NÃO COOPERATIVOS.*

*O encaminhamento de usuários da cooperativa a terceiros não associados, mesmo que complementar ou indispensável à boa prestação do serviço profissional médico, constitui ato não cooperado”.*

*(Acórdão nº 1102-001.150, julgado em 30/07/2014, Relatoria Cons. João Carlos de Figueiredo Neto. Decisão por unanimidade)*

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2008, 2009*

*COOPERATIVAS. OPERAÇÕES REALIZADAS COM TERCEIROS.*

*Em face da decisão contida no REsp nº 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos, as situações que constituam operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam “atos não-cooperativos”, cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.*

*Recurso Voluntário Negado*

*(Acórdão nº 1102-001.319, julgado em 24/03/2015, Relatoria Cons. Ricardo Marozzi Gregório. Decisão por unanimidade)*

Em suma, nos termos da decisão proferida pelo eg. STJ no REsp nº 58.265/SP, admitido na sistemática dos recursos repetitivos, operações realizadas com terceiros não associados (ainda que, em busca da consecução do objeto social da cooperativa), consubstanciam “atos não-cooperativos”, cujos resultados positivos devem integrar a base de cálculo do imposto de renda.

Sendo assim, a Unimed deveria ter escriturado em separado o “Os resultados das operações com não associados”, nos termos do art. 87, da Lei nº 5.764. Não o tendo feito, o Sr. AFRF agiu nos termos dos arts. 80 e 81 dessa Lei. Vejamos:

*Art. 80. As despesas da sociedade serão cobertas pelos associados mediante rateio na proporção direta da fruição de serviços.*

*Parágrafo único. A cooperativa poderá, para melhor atender à equanimidade de cobertura das despesas da sociedade, estabelecer:*

*I - rateio, em partes iguais, das despesas gerais da sociedade entre todos os associados, quer tenham ou não, no ano, usufruído dos serviços por ela prestados, conforme definidas no estatuto;*

*II - rateio, em razão diretamente proporcional, entre os associados que tenham usufruído dos serviços durante o ano, das sobras líquidas ou dos prejuízos verificados no balanço do exercício, excluídas as despesas gerais já atendidas na forma do item anterior.*

*Art. 81. A cooperativa que tiver adotado o critério de separar as despesas da sociedade e estabelecido o seu rateio na forma indicada no parágrafo único do artigo anterior deverá levantar separadamente as despesas gerais.*

(...)

*Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.*

(...)

*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.*

Decidida a questão atinente ao “ato cooperativo”, resta determinar se o montante fruto de depósito bancário de origem não comprovada deve ser enquadrado como ato cooperativo.

Como fundamentado no tópico anterior, o ônus de provar a origem dos montantes depositados na conta bancária é da contribuinte. E, no caso, a Recorrente não trouxe as provas necessárias aos autos.

Todavia, parte do valor omitido deve ser considerado como ato cooperativo, haja vista a presunção legal, desta vez em benefício da Cooperativa.

Ora, como sabido, a Lei do Cooperativismo impõe a escrituração em separado dos “resultados das operações com não associados”, (art. 87, da Lei nº 5.764); quando isso não é feito, a separação deve ser feita por meio de rateio.

No que toca à omissão de receita, o art. 288 do RIR/99 dispõe que “Verificada a omissão de receita, a autoridade determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período de apuração a que corresponder a omissão”.

Aqui, regime de apuração não deve ser interpretado apenas como “Lucro Real Trimestral, Anual, Presumido, Simples ou Arbitrado”. Entendo que “regime de apuração” está em um sentido mais amplo.

Tomemos as cooperativas como exemplo. A legislação determina a escrituração separada de receitas de atos cooperados e de atos não cooperados; desrespeitado esse comando, deve ser adotado o rateio. Interpretando esse dispositivo legal em cotejo com o art. 288 do RIR/99, resulta no dever de a autoridade fiscal ratear os valores omitidos, considerando parte como oriundo de ato cooperado e parte não, na proporção do percentual de rateio encontrado pelo Sr. AFRF.

Em razão do exposto, deve ser desprovido o pedido para considerar a integralidade do valor omitido como ato cooperativo, mas os percentuais de rateios devem ser aplicados sobre o montante considerado omitido, fruto de depósito bancário de origem não comprovada.

## VI. CONCLUSÃO

Dado o exposto, voto no sentido dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, haja vista o dever de a autoridade fiscal ratear os valores omitidos, considerando parte como oriundo de ato cooperado e parte não, na proporção do percentual de rateio encontrado pela autoridade fiscal.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto

## Voto Vencedor

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Em que pese o bem fundamentado voto do ilustre relator, ousou discordar de sua fundamentação e conclusão no que toca à parte do lançamento que trata dos depósitos bancários de origem não comprovada (infração 0001, também identificada no Termo de Verificação Fiscal, assim como nos autos de infração, como "*receitas operacionais escrituradas e não declaradas*").

De fato, conforme bem destacado no seu relatório e voto, o lançamento abrangeu duas infrações, sendo que, com relação à outra mencionada infração (infração 002, exclusão indevida do lucro real de resultados de sociedade cooperativa considerados pela fiscalizada como não tributáveis), consoante se verifica da exposição feita pelo relator, a fiscalização efetuou o rateio utilizando dados apresentados pelo próprio contribuinte (o contribuinte considerara todo o resultado como integralmente não tributável), sendo que o contribuinte não contestou, sequer em sede de impugnação, os fundamentos deste lançamento.

Neste aspecto, confira-se o seguinte parágrafo contido no acórdão da decisão recorrida, ao norte transcrito pelo relator:

"Na impugnação a contribuinte não contestou os percentuais de rateio utilizados. Além disso, não apresentou alegação específica em relação à glosa da exclusão efetuada pela fiscalização. Também não identificou o montante da "taxa de administração" que considera o parâmetro adequado como critério para apuração do IRPJ e da CSLL. (fl. 666)"

Assim, tendo em conta o quanto constou da defesa apresentada, correto o entendimento conferido pelo o i. relator ao destacar que deve ser "*desprovido o pedido para considerar a integralidade do valor omitido como ato cooperativo*", e a correção do trabalho fiscal, neste aspecto, posto que é "*dever da autoridade fiscal ratear os valores omitidos, considerando parte como oriundo de ato cooperado e parte não, na proporção do percentual de rateio encontrado pelo Sr. AFRF*".

Contudo, com relação aos depósitos bancários de origem não identificada, entende o i. relator que o valor da omissão de receita assim configurada pela fiscalização (e confirmada pelo relator) deveria ser objeto de proporcionalização, tendo em conta os mesmos percentuais já apurados pelo fisco no procedimento de ofício.

Discordo deste posicionamento. No âmbito da presunção legal de que trata o art. 42 da Lei 9.430/96, é do contribuinte o ônus da prova em relação aos argumentos que tentem descaracterizar a movimentação bancária detectada, em todos os seus aspectos.

Assim, por exemplo, cabe ao contribuinte comprovar o correto oferecimento da respectiva receita à tributação, no caso de se tratar de receita tributável, ou então comprovar que aquela receita considerada omitida corresponde a uma receita não tributável ou isenta, não havendo espaço na lei para a adoção de uma presunção, em favor do contribuinte, para se proceder a um eventual rateio das receitas omitidas em razão da proporção apurada com relação a outras receitas devidamente contabilizadas.

No caso concreto, contudo, entendo que o valor integral das receitas lançadas pelo fisco como omitidas, tendo por fundamento o art. 42 da Lei 9.430/96, deva ser exonerado, pelos motivos expostos a seguir.

Analisando atentamente a autuação levada a efeito, entendo, com a devida vênia, que não foram seguidos os procedimentos normalmente adotados em casos de lançamento fiscal tendo por fundamento o mencionado dispositivo.

Em autuações fundadas no art. 42 da Lei 9.430/96, determina o dispositivo legal em questão que os créditos sejam analisados individualizadamente, ou seja, há de haver uma perfeita identificação de quais são os créditos cuja origem foi considerada não comprovada, até mesmo para que o contribuinte possa adequadamente contestar a imputação fiscal, buscando eventuais elementos de comprovação da origem daqueles específicos depósitos bancários que compõe a acusação fiscal.

A fiscalização até chegou a fazer uma intimação na qual, em anexo ao termo, estão relacionados, de forma individualizada, cada um dos depósitos que compõe o montante de R\$ 134.089.581,65 de movimentação bancária. Entretanto, no corpo do referido termo, a autoridade fiscal intima o contribuinte a *"justificar e comprovar a diferença apurada no valor de R\$18.226.630.51 (ver planilha 3), que se resultou do confronto dos valores creditados/depositados, após os expurgos dos valores que em tese não fazem parte das receitas tributáveis (ver planilha 1), e das outras receitas operacionais (ver planilha 2) informadas na linha 37, da Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral, da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ 2010, ano-calendário 2009."*

Ou seja, a autoridade fiscal não identificou quais seriam os depósitos que comporiam o montante de R\$18.226.630.51 cuja comprovação da origem deveria ser feita. Neste contexto, dado o caráter amplo e genérico da intimação feita, entende-se perfeitamente o motivo de as respostas do contribuinte também terem se dado de forma ampla e genérica, sem uma exata vinculação a cada depósito bancário havido em suas contas. Não se pode condená-lo por isto, nem entender que o fato de não tê-lo feito ensejaria a concretização da presunção legal de omissão de receitas em comento, em face da inversão do ônus da prova, encargo do qual não se teria desincumbido adequadamente.

Observe-se, ademais, que o próprio anexo à intimação continha uma coluna em branco, após a discriminação do depósito bancário, a ser preenchida pelo contribuinte, a qual continha o seguinte cabeçalho: *"Comprovar a origem dos créditos/depósitos **que não foram computados** na Base de Cálculo do imposto e contribuições"* (grifei).

Ora, segundo a resposta ofertada pelo contribuinte, conforme se demonstrará a seguir, na verdade não haveria nenhum crédito/depósito que não tenha sido computado na base de cálculo do imposto e contribuições. Assim, a rigor, de fato nada haveria a preencher na referida coluna.

Em síntese, alegou o contribuinte que foi equivocada a análise fiscal calcada na análise da DIPJ em confronto com os depósitos bancários, pelos seguintes motivos: (i) no que toca às receitas de intercâmbio, estas se encontravam registradas na sua contabilidade não como receitas, mas sim em conta redutora de despesas; e (ii) os efetivos ingressos de numerário referentes ao intercâmbio, recebidos de outras Unimed, são, em regra, inferiores aos valores faturados contra aquelas outras Unimed, em face do prévio procedimento de compensação existente entre as cooperativas

Pelo primeiro motivo, demonstrou a contribuinte que o montante de lançamentos a crédito na conta de despesas, relativo ao intercâmbio, seria de R\$ 40.883.812,63, valor este que é muito superior à reclamada diferença de R\$18.226.630,51, identificada pelo fisco, entre a DIPJ e os extratos bancários. Já o segundo motivo, aliado ainda a diferenças intertemporais entre o reconhecimento da receita (embora em conta de despesa) e o seu efetivo recebimento (apenas pela diferença) justificaria a aparente incongruência decorrente do fato de a receita total ser, afinal, superior à própria movimentação bancária.

Conforme dito, tal resposta encontra-se em perfeita consonância e sintonia com o teor e a forma da intimação fiscal que lhe fora feita.

Não se encontra na acusação fiscal, por outro lado, qualquer efetiva análise acerca das alegações acima mencionadas, as quais, ressalte-se, haviam sido feitas pela fiscalizada ainda durante o procedimento fiscal. A autoridade fiscal apenas registra que *"até a presente data, não houve resposta satisfatória a fim de firmar convicção deste Auditor que os recursos apontados pelo contribuinte, a título de 'Intercâmbio CO', tenham transitado integralmente, nas movimentações bancárias conforme alega o mesmo"*, e que *"não houve atendimento das intimações nos moldes solicitados no Termo de Intimação Fiscal por parte da empresa."*

Na verdade, o contribuinte não alegou que todos os recursos a título de intercâmbio haviam transitado pela movimentação bancária, ao contrário, pelo teor de suas alegações, o total da receita contabilizada (assim considerada a receita contabilizada como tal somada à receita contabilizada como redução de custo) seria superior à movimentação bancária, em razão dos dois motivos já anteriormente citados. E, por outro lado, conforme já antes referido, deve-se entender que as intimações foram sim atendidas, quando considerado exatamente os *"moldes solicitados no Termo de Intimação Fiscal."*

Restaria ainda analisar a questão da efetiva prova quanto ao teor das alegações feitas pela fiscalizada.

Neste aspecto, recorro à análise feita pela DRJ, nada obstante a sua conclusão tenha se dado em sentido contrário ao que aqui se propõe.

Referida análise contém, como se verá a seguir, de um lado, uma patente inovação em termos da acusação fiscal, e, de outro, em boa medida, a ratificação das alegações da fiscalizada quanto à sua forma de contabilização. Confira-se:

"Podemos exemplificar a situação encontrada pela fiscalização a partir do confronto do Livro Razão com o extrato bancário da conta corrente nº 15.566-X, na agência 3222-0, do Banco do Brasil. Analisamos os lançamentos efetuados no dia 15 de junho de 2009:

Lançamentos na conta 1.2.1.2.1.9.01.01.04

<b>RAZÃO ANALÍTICO</b>					Folha: 7	
UNIMED DE GUARULHOS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO				CNPJ: 74.466.137/0001-72		
Período : 01/06/2009 a 30/06/2009						
1.2.1.2.1.9.01.01.04		1014 - BANCO DO BRASIL				
DATA	LOTE	LCT.	HISTÓRICO	DEBITO	CREDITO	SALDO D/C
15/06	37431		Recebimento DIVERSAS FAT S CF LISTAGEM	53,98		164.327,41D
15/06	37432		Recebimento FAT. 31-25733/09 U. TRES CORAÇÕES	288,01		164.615,42D
15/06	37433		Recebimento SLD. ENC. CONTAS 3070 U. NORTE PIONEIRO	4.370,80		168.986,22D
15/06	37434		Recebimento DIVERSAS FAT S CF LISTAGEM	16.364,37		185.350,59D
15/06	37435		Recebimento FAT. 31-25662/09 U. FLORIANOPOLIS	126,00		185.476,59D
15/06	37436		Recebimento FAT. 31-25596/09 U. SALTOITU	39,90		185.516,49D
15/06	37438		Recebimento FAT 20-213544/09 PEPSICO DO BRASIL LTDA	62.776,19		248.292,68D
15/06	37439		Recebimento DIVERSAS FAT S CF LISTAGEM	31.323,01		279.615,69D
15/06	37437		Recebimento FAT. 20-213706/09 GREMIO RECREATIVO	12.234,94		291.850,63D

Confronto entre valores creditados na conta corrente e os registrados na contabilidade

Data do crédito	Histórico no extrato	Valor	Lançamento no Razão
15/06/2009	976-TED-PAGAMENTO DE FORNECEDORES	62.776,19	37438 - Recebimento FAT. 20-213544/09 PEPSICO DO BRASIL
15/06/2009	631-DESBLOQUEIO DE	41.842,55	não há
	<b>DEPOSITO</b>		
15/06/2009	976-TED-PAGAMENTO DE FORNECEDORES	31.323,01	37439 - Recebimento DIVERSAS FAT. CF LISTAGEM
15/06/2009	870-TRANSFERENCIA ONLINE	16.364,37	37434 - Recebimento DIVERSAS FAT. CF LISTAGEM
15/06/2009	976-TED-CREDITO EM CONTA	12.234,94	37437 - Recebimento FAT. 20-213706/09 GREMIO RECREATIVO
15/06/2009	870-TRANSFERENCIA ONLINE	4.370,80	37433 - Recebimento SLA. ENC. CONTAS 3070 U. NORTE PIONEIRO
15/06/2009	870-TRANSFERENCIA ONLINE	288,01	37432 - Recebimento FAT. 31-25733/09 U. TRES CORAÇÕES
15/06/2009	612-RECEBIMENTOS DIVERSOS	126,00	37435 - Recebimento FAT. 31-25662/09 U. FLORIANOPOLIS
15/06/2009	830-DEPOSITO ONLINE	53,98	37431 - Recebimento DIVERSAS FAT. CF LISTAGEM
15/06/2009	631-DESBLOQUEIO DE DEPOSITO	42,00	não há
15/06/2009	623-DOC-FORNECEDORES/HONORARIOS	39,90	37436 - Recebimento FAT. 31-25662/09 U. FLORIANOPOLIS

Podemos tecer as seguintes considerações a partir dos elementos constantes dos autos:

- A contribuinte não registrou em sua contabilidade dois depósitos bancários com o histórico “631Desbloqueio de depósito”.
- Como podemos notar, os valores recebidos a título de intercâmbio (relação da Unimed de Guarulhos com outras Unimeds) eram contabilizados da seguinte forma:

1) Pela emissão da fatura (exemplo do lançamento da FAT. 3125733/ 09 – U.Três Corações)

Processo nº 16095.720155/2013-17  
Acórdão n.º 1201-001.414

S1-C2T1  
Fl. 32

C – 4.1.2.1.7.1.01.01.01 – Intercâmbio C.O.

126,00

## Fatura

 <b>ANS Nº 33.305-1</b>	<b>UNIMED GUARULHOS COOP TRAB MED</b> RUA TABAJARA 042 VILA SAO JORGE - GUARULHOS - SP - CEP: 07111-120 Tel.: (0xx11) 2463-8000 CNPJ: 74.466.137/0001-72 Insc.Mun.: 028.240-91		Contrato <b>9025</b>	Competencia <b>2009/05</b>	Emissao <b>18/05/2009</b>
			Vencimento <b>08/06/2009</b>	Nº Fatura <b>31-025662/09</b>	Página <b>1</b>
			Agência / Código Cedente <b>3222-014410-X</b>	Carteira <b>18</b>	Nosso Número <b>0000003102566209-0</b>
Sacado: UNIMED FLORIANOPOLIS Endereço: RUA DOM JAIME CAMARA,94 Município: FLORIANOPOLIS CNPJ: 77.858.611/0001-08 Lotação:			Telefone.: 0800483600 48 32168000 Bairro.: CENTRO Estado.: SC CEP.: 88015-120 Inscr. Estadual.:		
<b>DESCRIÇÃO</b>			<b>VLR. UNITÁRIO</b>		<b>VLR. TOTAL</b>
SUBTOTAL DA FATURA					<b>126,00</b>

## Conta debitada

<b>RAZÃO ANALÍTICO</b>					Folha: 311
UNIMED DE GUARULHOS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO					CNPJ: 74.466.137/0001-72
Período : 01/05/2009 a 31/05/2009					
1.2.3.7.3.9.01.01.01		1261 - INTERCÂMBIO ENTRE UNIMEDS A RECEBER			
<u>DATA</u>	<u>LOTE</u>	<u>LCT.</u>	<u>HISTORICO</u>	<u>DEBITO</u>	<u>CREDITO</u> <u>SALDO D/C</u>
18/05	5	31305	Valor referente Fatura Nº 31-25662 UNIMED FLORIANOPOLIS	126,00	6.431.396,89D

## Conta creditada

<b>RAZÃO ANALÍTICO</b>					Folha: 566
UNIMED DE GUARULHOS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO					CNPJ: 74.466.137/0001-72
Período : 01/05/2009 a 31/05/2009					
4.1.2.1.7.1.01.01.01		4231 - INTERCAMBIO C.O.			
<u>DATA</u>	<u>LOTE</u>	<u>LCT.</u>	<u>HISTORICO</u>	<u>DEBITO</u>	<u>CREDITO</u> <u>SALDO D/C</u>
18/05	5	31305	Valor referente Fatura Nº 31-25662 UNIMED FLORIANOPOLIS	126,00	5.208.368,58C

2) Pelo recebimento da fatura

D – 1.2.1.2.1.9.01.01.04 – Banco do Brasil

C – 1.2.3.7.3.9.01.01.01 – Intercâmbio entre UnimedS a receber

## Conta debitada

<b>RAZÃO ANALÍTICO</b>					Folha: 7
UNIMED DE GUARULHOS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO					CNPJ: 74.466.137/0001-72
Período : 01/06/2009 a 30/06/2009					
1.2.1.2.1.9.01.01.04		1014 - BANCO DO BRASIL			
<u>DATA</u>	<u>LOTE</u>	<u>LCT.</u>	<u>HISTORICO</u>	<u>DEBITO</u>	<u>CREDITO</u> <u>SALDO D/C</u>
15/06	37414		Recebimento FAT 31-25662/09 II FLORIANOPOLIS	126,00	185.476,59D

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/06/2016 por JOAO OTAVIO OPPE RMANN THOME, Assinado digitalmente em 03/06/2016 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em 01/06/2016 por JOAO OTAVIO OPPE RMANN THOME, Assinado digitalmente em 14/06/2016 por MARCELO CUBA NETTO  
Impresso em 14/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## Conta creditada

RAZÃO ANALÍTICO		Folha: 326		
UNIMED DE GUARULHOS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO		CNPJ: 74.466.137/0001-72		
Período: 01/06/2009 a 30/06/2009				
1.2.3.7.3.9.01.01.01		1261 - INTERCÂMBIO ENTRE UNIMEDS A RECEBER		
DATA	LOTE	LCT	HISTORICO	SALDO D/C
15/06	37435		Recebimento FAT. 31-25662/09 U. FLORIANOPOLIS	126,00 8.509.860,47D

• Eventual erro na classificação da conta Intercâmbio C.O. não explica a falta de registro de valores creditados na conta corrente e não contabilizados. Seja a que título ocorreu o depósito – receita ou despesa – os montantes de R\$ 41.842,55 e R\$ 42,00 deveriam ter sido escriturados no Livro Razão.

• Os demonstrativos com as reclassificações apresentados pela contribuinte apenas se referem aos valores contabilizados, e não àqueles depósitos que ficaram à margem da escrituração.

(...)"

Da transcrição acima, percebe-se:

1. A inovação, com relação à acusação fiscal, quando tenta a autoridade recorrida demonstrar que os créditos na conta bancária nos montantes de R\$ 41.842,55 e R\$ 42,00 deveriam ter sido escriturados no Livro Razão, mas não teriam sido ("*ficaram à margem da escrituração*").

Ora, a acusação fiscal: (i) em nenhum momento identificou precisamente quais seriam os depósitos que comporiam o montante da receita omitida, não se podendo afirmar que os referidos créditos bancários de R\$ 41.842,55 e R\$ 42,00 integrassem este montante; (ii) na verdade, em nenhum momento sequer se referiu objetivamente ao fato de que depósitos tivessem ficado à margem da escrituração (aliás, a infração 0001 do auto de infração é de "*receitas operacionais escrituradas e não declaradas*"), portanto, a acusação fiscal não contempla, em absoluto, a falta de escrituração de depósitos bancários.

Para arrematar, não é sequer verdade que não tenha havido lançamento no Razão destes valores. Basta verificar o Razão contido nos autos digitais (fls. 114, "envelope digital", "*contendo: 3(três) Arquivos PDF "RAZÃO" de Abr a Jun de 2009 [2º Trimestre]*"), com relação à escrituração da conta 1.2.1.2.1.9.01.01.04 – 1014 BANCO DO BRASIL.

Ali consta, no dia 12/06, o seguinte registro (a débito) na conta contábil do Banco do Brasil, pelo recebimento do mencionado valor de R\$ 41.842,55.

12/06	37244	Recebimento DIVERSAS FAT S CF LISTAGEM	41.842,55
-------	-------	--	-----------

Portanto, não deixou de ser contabilizado o referido ingresso, apenas que este foi feito no dia 12/06, e não no dia 15/06, data esta em que ocorreu tão somente o chamado "desbloqueio de depósito" pelo banco, conforme contido no extrato transcrito pela autoridade recorrida.

2. O minucioso detalhamento da forma de contabilização adotada pela recorrente com relação ao intercâmbio, feito pela autoridade recorrida a partir de um exemplo relativo ao faturamento de R\$ 126,00 contra a Unimed Florianópolis, e acima transcrito, na verdade apenas serve de elemento de confirmação e ratificação do quanto alegado pela fiscalizada, ou seja, de que o valor recebido das outras Unimed's a título de intercâmbio, embora não tenha sido contabilizado em conta de receita, o foi em conta de despesa (a crédito).

Ora, o registro a crédito em conta de despesa, se considerado o lucro real — forma de tributação adotada pela recorrente e que foi mantida pela fiscalização no lançamento — possui os mesmos efeitos que um lançamento a crédito em conta de receita, ou seja, desta forma de registro contábil não decorre qualquer efeito nocivo à apuração do lucro real, o qual permanece rigorosamente o mesmo. Portanto, insubsistente o lançamento que se ampara apenas em diferença constatada entre o montante dos depósitos bancários e o montante escriturado a crédito em conta de receita, sem considerar que parte dos depósitos bancários foram na verdade contabilizados a crédito de conta de despesa.

Em síntese e conclusão, tem-se um lançamento fiscal, nesta parte, completamente carente de sustentação. Ao contrário de todo o quanto foi aduzido pelas autoridades lançadora e julgadora de primeira instância — e em que pese divergentes entre si os argumentos daquelas autoridades — não houve, ou ao menos não restou demonstrada, a falta de escrituração de qualquer um dos créditos bancários, sendo que a forma de escrituração adotada pela recorrente — a qual restou, ao fim e ao cabo, devidamente corroborada pela análise feita pela própria decisão recorrida — não gera qualquer efeito nefasto sobre a apuração do lucro real, e, assim, descaracteriza por completo a acusação de que teria havido omissão de receitas.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento relativo à infração 0001 do auto de infração (receitas operacionais escrituradas e não declaradas), a qual estava fundamentada, dentre outros dispositivos legais, no art. 42 da Lei 9.430/96.

*Documento assinado digitalmente.*

João Otávio Oppermann Thomé – Redator designado