



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

Processo nº 10314.725604/2014-96
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1201-000.532 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 15 de agosto de 2018
Assunto IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente SUL AMÉRICA SERVIÇOS DE SAÚDE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por voto de qualidade, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros, Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteadó, Luis Henrique Marotti Toselli e Gisele Barra Bossa que votaram para dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteadó, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar e Gisele Barra Bossa.

Relatório

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJ1) julgou improcedente a impugnação administrativa da contribuinte, Sul América Serviços de Saúde S/A, conforme se observa da ementa do acórdão nº 12-83.776:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

OPERADORA DE PLANO DE SAÚDE. REDE REFERENCIADA.. RESPONSABILIDADE LEGAL DA OPERADORA PELA MANUTENÇÃO DA REDE.

É responsabilidade legal da Operadora de plano de assistência à saúde a manutenção financeira da rede referenciada, integrada por hospitais, clínicas, laboratórios e profissionais, que prestam serviço aos beneficiários dos planos geridos pela Operadora.

OPERADORA DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. SERVIÇO DE INTERMEDIACÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Considerando que é responsabilidade legal da Operadora de planos de assistência à saúde, esculpida no art. 1º, inciso I, da Lei n. 9656/98, o pagamento integral (ou parcial) aos serviços prestados pela rede referenciada, não se configura o caráter de trabalho por conta alheia, visto que a operadora deverá utilizar capital próprio para cumprir a determinação legal; afastando, nesse sentido, qualquer alegação de que exerce serviço de intermediação.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

FALTA DE COMPARECIMENTO PESSOAL AO DOMICÍLIO DO CONTRIBUINTE. PRESSUSPOSTO DE CORREÇÃO DO LANÇAMENTO.

Inexiste pressuposto de comparecimento pessoal da autoridade fiscal ao domicílio do contribuinte para justificar a correção do lançamento de ofício.

DIPJ. CÓDIGO DE ATIVIDADE 65.60-2/00-PLANOS DE SAÚDE É compatível com as atividades inerentes a uma Operadora de plano de saúde declarar em DIPJ o código de atividade 65.60-2/00-Planos de Saúde.

IRPJ. CSLL. PIS/COFINS. OPERADORA DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE. PLANOS DE MEDICINA DE GRUPO. NATUREZA DOS VALORES RECEBIDOS DAS EMPRESAS MANTENEDORAS, CLIENTES DA OPERADORA. EXPEDIÇÃO DE NOTA FISCAL. OBRIGATORIEDADE. PLANO DE CONTAS PADRÃO DAS OPERADORAS.

Consoante estatui o plano de contas padrão, instituído pela Agência Nacional de Saúde-ANS, atinente às Operadores de Planos de assistência à saúde, os valores recebidos pela prestação de serviços de planos de assistência à saúde, das empresas mantenedoras, pela Operadora, é considerado receita dessa última, assim como é considerado preço do serviço prestado, devendo integrar o faturamento da Operadora. Dessa forma, é legal e necessária a expedição de documento fiscal para lastrear os recebimentos oriundos das empresas mantenedoras.

DILIGÊNCIA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS. PEDIDO CONSIDERADO NÃO FORMULADO.

Na conformidade do art. 16, IV, do Decreto 70.235/72, ausentes os quesitos referentes aos exames desejados, deve o pedido de diligência ser considerado não formulado, com base no §1º do art. 16 da citada norma.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2005

CSLL. PIS/COFINS. OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Resumidamente, o acórdão recorrido narrou os fatos que proporcionaram a imposição fiscal:

DO LANÇAMENTO

Trata-se de lançamento tributário relativo ao ano-calendário 2010, efetuado sob a jurisdição da DELEX-SP, pelo qual constituíram-se créditos tributários, acrescidos de multa proporcional, e juros de mora calculados até 08/2014, com ciência do contribuinte pela via postal:

Tributo	Auto de Infração Fls.	Valor do Principal (R\$)	Data da Ciência	Fl.	Multa
IRPJ	329/335	18.510.583,45	26/08/2014	356	75%
CSLL	336/341	6.663.810,04			
COFINS	342/346	3.173.242,88			
PIS	347/352	687.535,98			

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO (fls. 298/311) E ANEXOS (fls. 312/328). VENDAS CANCELADAS INCOMPROVADAS

2. O auditor-fiscal verificou que o contribuinte havia deduzido da Receita Bruta (conforme item 10 da ficha 07 A da DIPJ 2010/2011 – Demonstração do Resultado) o valor de R\$ 126.489.092,53, a título de vendas canceladas (anexo I).

2.1 Em sede de fiscalização, o contribuinte apresentou notas fiscais-NF canceladas, que teriam sido obtidas no sítio da Sefaz São Paulo (pelo critério de incidência), que comprovariam os lançamentos da conta-contábil 3131191000000002, totalizando R\$ 20.714.329,96 – fl. 298.

2.2 O auditor elaborou planilha com o valor das vendas canceladas, registrado em DIPJ, sem o suporte das NF apresentadas como canceladas:

CANCELAMENTO DE RECEITAS			
Período	TOTAL DE CANCELAMENTO	CANCELAMENTO COMPROVADO	CANCELAMENTO NÃO COMPROVADO
jan/10	9.952.937,30	-1.773.173,06	8.179.764,22
fev/10	6.156.526,01	-1.428.675,97	4.727.850,04
mar/10	8.414.327,59	-1.542.587,77	6.871.739,82
abr/10	8.710.418,93	-2.464.938,92	6.245.480,01
maí/10	9.878.259,31	-1.445.881,55	8.432.377,76
jun/10	9.306.553,06	-2.014.810,75	7.290.642,31
jul/10	8.752.865,08	-1.523.863,50	7.229.002,48
ago/10	28.580.319,58	-1.801.913,28	26.778.406,30
set/10	8.937.945,74	-1.970.227,22	6.967.718,52
out/10	6.713.432,99	-1.505.123,69	5.208.309,30
nov/10	9.775.137,63	-1.504.169,04	8.270.968,89
dez/10	11.311.268,11	-1.738.865,19	9.572.402,92
TOTAIS	126.489.092,63	-20.714.329,96	105.774.762,67

TOTAL DAS VENDAS CANCELADAS-DIPJ-Ficha 6ª-Linha 10	R\$ 126.489.092,53
TOTAL DAS NOTAS FISCAIS CANCELADAS-CONTABILIDADE contra 313119100000002-EFETIVAMENTE COMPROVADAS	(R\$ 20.714.329,96)
TOTAL DAS VENDAS CANCELADAS SEM COMPROVAÇÃO	R\$ 105.774.762,57

2.3 O contribuinte explicou que a diferença apurada, de R\$ 105.774.762,57, não se referia a NF-canceladas, mas ao cancelamento de valores cobrados das **mantenedoras/estipulantes** (clientes contratantes dos planos de saúde cuja comercialização ele intermedeia), sendo que, para esse valor não existem NF anteriores emitidas pois o cancelamento seria apenas dos boletos de cobrança.

2.4 O fisco alertou, entretanto, que o cancelamento de receita pressupõe a emissão de documento fiscal anterior, e o simples inadimplemento de documento de cobrança do cliente não pode se confundir com cancelamento de vendas – fl. 299.

2.5 Os motivos mais freqüentes dos cancelamentos, informados pelo contribuinte teriam sido – fls. 258/259:

(i) renegociação (avenças com os clientes na alteração da forma ou periodicidade de cobrança);

(ii) erro no vencimento do boleto; e, (iii) agrupamento de valores (quando clientes de um conglomerado solicitam que as cobranças endereçadas a cada empresa sejam canceladas e substituídas por cobrança a uma delas, para posterior rateio);

2.6 O fisco alertou que o contribuinte se referiu aos antes denominados “mantenedores”, como “clientes”, por isso, não haveria motivo para alegar que faria apenas a intermediação de planos de saúde.

2.7 Atentou o fisco, também, que em DIPJ a Impugnante declarou o código de atividade 65.50-2/00-Planos de Saúde e, junto à JUCESP, em seção de 05/09/2007, declarou para consulta pública, exercer desde então a atividade de Plano de Saúde.

2.8 Concluiu a autoridade fiscal que, para burlar a obrigatoriedade de emissão de NF, o contribuinte se definiu como intermediário na prestação de serviço, emitindo NF tão somente sobre a margem bruta,

querendo se passar por comissionado, quando na realidade operava por sua própria conta o sistema – fl. 300.

2.9 A Lei Federal nº 9.656/98, dispõe que se considera operadoras de planos privados de assistência à saúde toda e qualquer pessoa jurídica-PJ de direito privado, independente da forma jurídica de sua constituição, que ofereça tais planos mediante contraprestações pecuniárias, com atendimento em serviços próprios ou de terceiros.

2.10 Sobre a necessidade da emissão dos documentos fiscais, referiu-se o fisco ao art. 82, do Decreto nº 50.896/2009 (que aprovou o Regulamento do ISS), bem como ao art. 1º, da Lei nº 8.846/94, bem como ao art. 249 do RIR/99 – fls. 301/303.

2.11 Foi apurada a BC omitida, sua recomposição considerando as declarações do contribuinte, bem como a compensação dos prejuízos fiscais de anos anteriores e a intimação do contribuinte para ajuste do LALUR e das Bases Negativas da CSLL – fls. 306/310.

DA IMPUGNAÇÃO

3. O Interessado tomou ciência do Auto de Infração-AI em 26/08/2014 (fl. 356), apresentando em 16/09/2014 a Impugnação de fls. 359/394 e anexos de fls. 395/706, alegando, em síntese, o seguinte:

3.1 O lançamento não versa sobre omissão de receita, mas de valores contabilizados como receitas sem emissão de notas fiscais, estornados por motivos diversos (geralmente para serem substituídos por outros valores), por não refletirem as condições contratadas. A fiscalização recusou-se a aceitar os estornos sob argumento de que, para anular a receita bruta, “o cancelamento de receita tem que ser comprovado com uma anterior emissão de documento fiscal [...]”.

3.2 Houve confusões conceituais (entre omissão de receita, indedutibilidade de despesa e estorno de lançamento de receita). Além disso, o servidor nunca compareceu ao domicílio da auditada para examinar documentos e entrevistar-se com seus técnicos sobre as características do negócio (nos termos do art. 904, § 1º, do RIR/99).

3.3 A Impugnante expôs o funcionamento e as características da sua atividade, salientando que, embora integrante do Conglomerado Sul América, não é seguradora, mas, operadora de planos de saúde, registrada na ANS, na modalidade medicina de grupo (nos termos do inciso II e § 1º do art. 1º, da Lei nº 9.656/98, e dos art. 10 e 15 da RDC2, nº 39/2000 - doc. 13).

3.4 A expressão Medicina de Grupo não possui definição própria, abarcando residualmente todas as operadoras de plano de saúde que não se enquadrem nas categorias especificamente definidas naquela RDC, quer (i) operem plano de pré-pagamento, com mensalidades fixas que independem do uso do serviço (com nas seguradoras), celebrando contratos de natureza aleatória (art. 458 do CC4); ou, (ii) operem plano de pós-pagamento, cujo pagamento se dará apenas após a utilização dos serviços médico hospitalares instituídos e mantidos por pessoas jurídicas (mantenedoras/estipulantes-“mantenedoras”) em

favor de seus empregados ou associados dependentes econômicos (em consonância com os artigos 436 e 438 do CC).

3.5 O item ii é, exclusivamente, o caso da Impugnante, que coordena e gere planos dessa espécie, tendo como clientes as referidas empresas.

3.6 A título de exemplo, junta-se os Contratos de Administração de Sistema de Assistência à Saúde e o Contrato de Serviços Não Técnicos (doc. 02 a 06 – já examinados pela fiscalização, assim como todos os outros).

3.7 Os contratos foram firmados originalmente com a Sul América Serviços Médicos S.A (SULAMED), sucedida por incorporação pela Impugnante, e, depois, com a própria Impugnante – fl.373.

*3.8 De acordo com tais instrumentos, as empresas mantenedoras custeiam os planos de saúde aos beneficiários/consumidores-**“beneficiários”** (pessoas físicas), para usufruírem dos serviços (médico-hospitalares e laboratoriais), podendo contratar profissionais escolhidos (integrantes ou não da rede credenciada; se não integrantes, a despesa efetuada será reembolsada até o limite do valor que seria pago ao profissional credenciado).*

3.9 De acordo com os contratos, a Impugnante credencia profissionais, clínicas, hospitais e laboratórios, e intemedeia o pagamento da remuneração e tributos incidentes, mas a responsabilidade do pagamento é exclusivamente da mantenedora– fl. 374.

3.10 Os pagamentos são efetuados com recursos antecipadamente recebidos das mantenedoras para esses fins, ou ressarcidos por essas à Impugnante a posteriori, tomando por base o relatório que essa última apresenta, dos serviços médico-hospitalares ou laboratoriais consumidos pelos beneficiários.

3.11 A Impugnante recebe como contraprestação uma taxa de administração, multiplicada pela quantidade total e individualizada de contas a pagar no mês imediatamente anterior; além de outros serviços pelos quais possa ser especialmente contratada no âmbito do plano.

3.12 Os serviços da Impugnante resumem-se em conceber, coordenar e gerir planos de saúde inteiramente custeados pela mantenedoras, remunerados unicamente pelas parcelas acima mencionadas, já que as demais não lhe pertencem, sendo-lhe entregues especificamente para serem repassadas aos prestadores de serviços de saúde. A Impugnante, assim, é depositária dessas quantias.

3.13 Quando recebidas, as quantias são escrituradas no passivo (a débito de caixa) até serem baixadas pelos pagamentos aos prestadores da rede, pois, perante a rede referenciada, a Impugnante operava, bem como ainda opera, por conta das mantenedoras – fl. 375.

3.14 No caso de pagamentos aos prestadores não suportados por adiantamentos prévios, a Impugnante debita os valores em conta de ativo, como um recebível – fl. 377.

3.15 Apresenta citação doutrinária sobre o tema (fl. 375/377), no sentido de que a Impugnante não é prestadora de serviços médicos,

odontológicos, hospitalares ou laboratoriais, pois não possui controle sobre o processo de escolha do profissional pelo beneficiário, ou a gestão sobre os procedimentos médicos, mas apenas intermedeia contratantes, consumidores e a rede referenciada (concebida e administrada por ela), pelo quê cobra sua comissão.

3.16 Finaliza, afirmando que nem os recursos recebidos dos adiantamentos nem os repasses efetuados podem ser considerados receitas ou despesas da Impugnante.

3.17 A ANS aprovou plano de contas padrão para todas as operadoras, obrigando a Impugnante a escriturar como receitas as citadas quantias. O mesmo plano prescreveu que os valores repassados aos integrantes da rede referenciada, ou os reembolsos efetuados, fossem escriturados como despesas.

3.18 Esse procedimento não traduz a melhor técnica contábil (fl. 378), mas está sendo cumprido pela Impugnante, até porque não afetou significativamente seu resultado, pois a escrituração inadequada das despesas anulam os efeitos da contabilização equivocada das receitas.

3.19 Ao contrário do que asseverou o fisco, no TVF, essa imperfeição técnica não interfere igualmente na BC do ISS, pois esse é calculado sobre o preço dos serviços prestados, no qual, não podem ser computadas as quantias recebidas das mantenedoras dos planos para repasse à rede referenciada, ou para o reembolso aos beneficiários. Os Municípios, inclusive, perceberam e adaptaram suas legislações para evitar que esse procedimento contábil induzisse em erro as autoridades administrativas, conforme as normas informadas como exemplo, constantes das notas de rodapé de fls. 379/380.

3.20 Logo, como a legislação somente determina que a Nota Fiscal-NF de serviço seja emitida para registrar os preços dos serviços prestados, a Impugnante indica como valor nesses documentos apenas os preços de serviços prestados (valores já citados acima).

3.21 No caso de prestadores não integrantes da rede, a Impugnante não emite NF, mas cartas de cobranças¹¹, acompanhadas de boleto bancário, por não serem preços de serviços prestados, mas apenas valores a ela entregues, repita-se, como mera depositária, para repasse.

DA AUTUAÇÃO

3.22 Equivocadamente, os quatro lançamentos de ofício apuraram como BC todos os valores cancelados das notas e boletos de cobrança referentes às importâncias referidas nos itens 2.4, 2.4.1, 2.6, 2.6.1 e 2.7.312, no montante de R\$ 105.774.762,57; No entanto, ao recusar todos sem exceção, está se assumindo como premissa o seguinte:

(i) que a Impugnante cobrou tal valor dos seus clientes e não repassou aos legítimos titulares, convertendo-se em depositária infiel, sem que nem os clientes (mantenedoras) nem os prestadores de serviço tivessem reclamado;

ou,

(ii) que tais recursos foram repassados mas a Impugnante fraudou sua escrituração para ocultar os repasses, não tendo o autuante aplicado multa de ofício agravada por bonomia franciscana.

3.23 Quaisquer dessas ocorrências, todavia, é inacreditável, por isso merecem prevalecer os esclarecimentos prestados pela Impugnante durante a ação fiscal, sobretudo porque o autor do feito:

(i) jamais aceitou o convite de comparecer ao domicílio da Impugnante para conhecer sua escrituração, o funcionamento de seus sistemas ou seus procedimentos operacionais;

(ii) jamais diligenciou junto às mantenedoras ou lhes enviou cartas de circularização (por amostragem) para saber se aqueles boletos bancários tinham sido recebidos, a que prestação de serviços correspondia, se tinham sido pagos e, em caso positivo, em que contas bancárias da Impugnante tinham sido creditados;

(iii) esteve silente sobre a carta entregue em 24.07.2014, acompanhada de comprovantes de 25 exemplos de cancelamentos, constantes dos autos; e, (iv) afirmou o oposto do que se diz no acórdão invocado¹⁵, afirmando que o “cancelamento de receita pressupõe a emissão de documento fiscal anterior, sendo somente aceito quando houver a emissão de documento fiscal”, documento esse, todavia, que não é requerido para acobertar operações de mero repasse por conta alheia, como já se viu.

3.24 Em face da magnitude do valor envolvido, a Impugnante deve repisar os esclarecimentos já prestados e trazer novas evidências, até porque grande parte dos boletos e cartas e cobranças cancelados nem chegaram a ser enviados para o cliente, pois antes disso foram emitidos outros para substituí-los, nos valores corretos, conforme contratado – fl. 382.

3.25 A Impugnante, em 23/01/2014 entregou ao autuante a planilha “apuração 2010”, demonstrando a composição das BC do PIS e COFINS em cada mês de 2010. Posteriormente, em resposta às dúvidas do autuante, apresentou em 22/05/2014 as planilhas “receita intermediação med hosp”, “receita intermediação cancelada”.

3.26 Em 24/07/2014 (fl. 268 e ss) reiterou suas informações correlacionando todos os documentos já apresentados, selecionando, a título de amostra representativa exemplos de cancelamentos, através do “Demonstrativo de Conciliação”, através dos arquivos denominados “receita intermediação méd hospitalar_analisado” e “Receita intermediação cancelada_analisado” idênticos aos já entregues mas com destaque para os 25 exemplos, nos quais era possível confirmar que os valores de receitas de intermediação cancelados foram, em sua grande maioria, recobrados poucos dias depois, lembrando que esclarecimentos poderiam ser certificados mediante carta de circularização aos clientes.

3.27 Mas, não houve circularização ou diligência nesse sentido, nem a presença do autuante no domicílio da Impugnante, não havendo aprofundamento da ação fiscal, nem apreciação dos exemplos mencionados no subitem 3.8.1. supra 3.28 O lançamento desconsidera

os registros de cancelamento de receita por entender que tal cancelamento tem que ser comprovada com uma anterior emissão de documento fiscal, escorando-se no ilógico raciocínio de que o lançamento contábil de receita que não corresponda a documento fiscal emitido é válido, deve ser preservado e seu valor computado nas BC dos tributos federais, mas os lançamentos de cancelamento precisam ser repudiados porque não houve emissão de documento fiscal relativo ao lançamento de receita.

3.29 Os valores recebidos para repasse não são receitas, mas ainda que fossem as notas de cobrança canceladas não poderiam produzir efeito jurídico ou contábil algum, porque emitidas indevidamente.

3.30 Examinando os arquivos (magnéticos) de registros de cancelamento de notas de cobrança e dos boletos, veremos que tais eventos se deram com empresas pertencentes a 56 dos 64 grupos econômicos integrantes da carteira de clientes (mantenedoras). Esse elevado número é justificado porque a Impugnante é a única empresa operacional do Conglomerado Sul América que não tem atividade de seguro. Por isso, seu faturamento é pouco relevante no contexto do Conglomerado, não justificando utilizar sistemas de processamento eletrônico de dados específico, por isso usa os mesmos softwares de faturamento e contabilidade utilizados pelas demais integrantes do grupo – fl. 387.

3.31 As seguradoras, porém, embora lidem com grande volume de dados, possuem pouca flexibilidade quanto ao faturamento, possuindo datas rígidas para pagamentos de prêmios pelos segurados e, no caso de seguro-saúde, pagamento da rede referenciada, ou reembolsos.

3.32 A Impugnante, contudo, como prestadora de serviços (administrando planos de saúde custeados por outras pessoas jurídicas em favor de seus empregados e dependentes) necessita, para manter seus contratos, adaptar-se aos desejos de cada cliente.

3.33 Assim, embora divulgue periodicamente cronograma dos itens abaixo mencionados, invariavelmente os clientes condicionam a assinatura dos contratos à fixação de outros parâmetros que atendam aos seus interesses, o que é aceito:

(i) momentos em que os profissionais e empresas da rede devem lhes enviar os formulários ou transmitir dados eletronicamente com relação aos atendimentos feitos;

(ii) datas nas quais os clientes devem lhe transferir recursos para repasse a título de remuneração das empresas e profissionais da rede, que atenderam aos beneficiários;

(iii) datas em que esses profissionais e empresas serão pagos; e, (iv) datas em que a Impugnante fará o reembolso das quantias pagas pelos beneficiários (reembolso) aos profissionais e empresas não integrantes da rede;

3.34 Os sistemas de processamento eletrônico de dados das seguradoras, utilizados pela Impugnante, entretanto, não admitem adaptações a essas exigências, de modo que, com grande frequência,

as notas de cobrança e os boletos correspondentes são elaborados eletronicamente de acordo com critérios pré-estabelecidos quanto a data de vencimento e forma¹⁸, gerando lançamentos contábeis automáticos, dada a integração com os sistemas de contabilidade, mas, por força de condições particulares dos contratos, esses documentos e lançamentos precisam ser cancelados, estornados e substituídos por outros, elaborados manualmente e com emprego de planilhas eletrônicas, cujos dados são posteriormente reintegrados à contabilidade.

3.35 Os principais motivos desses cancelamentos (conforme resposta dada em 05/05/2014 ao fisco) são diversos. Para torna-los de mais fácil percepção, a Impugnante reordenou os dados e elaborou planilhas complementares (CD - doc. 07, e doc. 08).

3.36 A primeira, denominada “motivos de cancelamento” arrola 18 situações (tabela às fls. 388/391).

3.37 A segunda, denominada “consolidado” mostra dentro de cada Grupo informações dos documentos cancelados, e dos novos documentos emitidos em substituição dos cancelados²⁰, totalizados separadamente (documentos cancelados x documentos reemitidos) por ano.

3.38 A terceira planilha, denominada “resumo”, transcreve os totais anuais e por Grupo da planilha “consolidado”, permitindo verificar sinteticamente o que realmente ocorreu em termos de cancelamento e reemissão de cobranças.

3.39 Além disso, a diferença de R\$ 769.058,10 (entre o somatório cancelado e o valor das cobranças feitas em substituição²²) é facilmente decomposta por Grupos de clientes, podendo ser analisada com auxílio das planilhas a seguir comentadas.

3.40 Por último, elaborou-se um conjunto de planilhas onde se informou, por mês, os totais de notas de cobrança e boletos bancários cancelados e emitidos em substituição, com indicação dos motivos dos cancelamentos e, quando foi o caso, das cobranças feitas em substituição das canceladas, de acordo com a tabela “motivos de cancelamento” – fl. 388/391, permitindo-se examinar cada situação para que o julgador forme a convicção sobre a veracidade das declarações prestadas pela Impugnante durante todo esse tempo – fl. 392.

3.41 Tome-se por exemplo o Grupo Mercedes-Benz, no qual mais da metade dos valores glosados (R\$ 56.734.382,56) corresponde à empresa desse grupo, no qual as notas de cobrança e boletos originalmente emitidos foram cancelados, tendo havido emissão posterior de outros documentos. O motivo dos cancelamentos foi sempre o mesmo²³, tendo a Impugnante recebido dos integrantes da rede informações sobre os serviços prestados, indicando os beneficiários que os utilizaram. Os dados são processados gerando relatórios automáticos de cobrança, em nome do empregador, nos valores dos serviços consumidos, relacionado a cada beneficiário (empregado) e, por decorrência, seu dependente. Daí, resulta emissão

automática de boletos, bem como os lançamentos contábeis correspondentes.

3.42 Contudo, foi acordado com aquele Grupo cobrar o total das despesas apuradas por período, rateando-as entre as pessoas jurídicas que o integram na proporção e quantidade de vidas vinculadas (beneficiários) a cada uma delas, na vigência do contrato naquele período; aqueles boletos foram cancelados antes mesmo de serem enviados aos clientes, estornando-se, ao mesmo tempo, os lançamentos contábeis e, paralelamente, elaboradas notas com uso de planilhas eletrônicas, fora do sistema e com observância do pactuado com esses clientes, cujos dados são utilizados para, agora sim, emissão e remessa desses documentos juntamente com os boletos, e registros contábeis corretos, integrados manualmente à escrituração.

3.43 Tudo isso era de conhecimento do autuante²⁴ – fl. 393, o qual não teceu qualquer comentário sobre essa resposta ou seus comprovantes, preferindo lavrar o auto ilegítimo fundado no inaceitável argumento de que a Impugnante burla a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal, apesar de ter sua atividade completamente regulada pelo Governo Federal – fl. 394.

DO PEDIDO

3.44 Requer seja julgada procedente a presente Impugnação.

3.45 Caso se considere não estarem ainda reunidos os elementos necessários a formar convicção sobre a matéria controvertida, a Impugnante requer, com fulcro no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, seja designado Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil diferente do autuante, como recomenda o princípio da impessoalidade²⁵, para realizar diligência na Escrituração Contábil Digital (integrante do SPED Contábil) dos clientes que escolher, indicados nas planilhas anexas, para dizer se os valores pagos à Impugnante no período autuado compreendem os boletos bancários cancelados, ou abrangem apenas os emitidos em substituição daqueles – fl. 394.

Em 05 de dezembro de 2016 (fl. 811), a contribuinte foi cientificada do acórdão recorrido, interpondo seu recurso voluntário em 03 de janeiro de 2017 (fls. 812 a 898), reiterando os argumentos da impugnação administrativa e anexando documentos. A Fazenda Nacional contrarrazou esse recurso voluntário (fls. 904 a 915).

Em 06 de dezembro de 2017, a Recorrente peticionou nos autos (fls. 920 a 921, arquivos não paginados), anexando documentos relacionados aos demais contratantes dos seus serviços, complementando as informações condizentes ao Grupo Mercedes Benz.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Gasparello Lima, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Em síntese, o acórdão recorrido concluiu que a Recorrente omitiu a receita pertinente sua atividade específica, concordando integralmente com lançamento de ofício, *in verbis*:

5.1 Preliminarmente, alegou a Impugnante, como um dos motivos fundantes de sua peça defensiva, que o auditor-fiscal nunca teria comparecido ao domicílio da auditada para examinar documentos e entrevistar-se com seus técnicos sobre as características do negócio; no entanto, verifiquei o seguinte: à fl. 215, a Impugnante solicitou audiência, tendo o fisco a intimado (e reintimado) a disponibilizar local para examinar fisicamente os comprovantes relacionado nas fls. 261/262 (concernentes à receitas de intermediação canceladas); a Impugnante, por sua vez, (fl. 266) pediu o cancelamento do referido termo, solicitando prorrogação de prazo, informando, porém, que estaria disponibilizando seus sistemas para a realização de testes (fl. 267).

5.2 Posteriormente, em outra resposta, elaborou demonstrativo de conciliação, tendo afirmado (e reafirmado em sua impugnação) que os valores teriam sido cancelados, mas posteriormente, recobrados das mantenedoras, para atender a pedido formalizado pelos clientes, e nada mencionando a respeito da solicitação de disponibilização de local de exame documental.

5.3 O fisco solicitou novamente que deixasse à disposição da fiscalização, em sua sede, os documentos comprobatórios de suas justificativas, para análise, consoante os Termos de intimação e reintimação de fls. 246, 249 e 261/262, todos, porém, sem atendimento.

5.4 Portanto, a meu ver, não há qualquer motivo que tenha impedido à Impugnante demonstrar o que alegou, por outro lado, tenta, nessa sede, criar um tipo de pressuposto, não amparado na legislação, da necessidade de comparecimento pessoal da autoridade fiscal ao seu domicílio, como se tal fosse imprescindível para justificar a correção ou a motivação para o lançamento de ofício, argumento que não merece guarida; mas, na prática, não agendou qualquer comparecimento no intuito de atender aos termos de intimação.

5.5 No mérito, afirmou que os valores recebidos das empresas mantenedoras para serem repassados aos profissionais de saúde, clínicas, hospitais e beneficiários dos planos e ao reembolso devidos a esses beneficiários, não possuem natureza contábil de receitas. Apesar de terem sido contabilizados como tal, isso ocorreu por determinação da ANS, mas que a contabilização desses valores não necessita ser amparada por emissão de NF, e sim por cartas de cobrança (acompanhadas de boleto), já que o valor destinava-se ao repasse, por isso, o cancelamento das referidas cartas não deveria estar amparado por emissão anterior de documento fiscal.

5.6 Relembre-se que o fisco, para afastar os argumentos da Impugnante de que apenas intermediaria planos de saúde (como gestora), ancorou-se nos seguintes argumentos abaixo elencados:

(i) o contribuinte se referiu aos até então denominados “mantenedores” como “clientes”, e, por isso, não haveria motivo para alegar que faria apenas a intermediação de planos de saúde;

(ii) em sua DIPJ, declarou o código de atividade 65.50-2/00-Planos de Saúde;

(iii) junto à JUCESP, em seção de 05/09/2007, declarou, para consulta pública, que exerce desde então, a atividade de Plano de Saúde.

5.7 No mérito de sua defesa, a Impugnante alegou que, nos termos do art. 15 da Resolução de Diretoria Colegiada – RDC nº 39, de 27/10/2000, a ANS26 (Seção V – da 26 Agência Nacional de Saúde. Medicina de Grupo), a expressão medicina de grupo, apesar de se referir às empresas ou entidades que operam Planos Privados de Assistência à Saúde, seu caso está excepcionado anexou à peça defensiva Contratos de Administração de Sistema de Assistência à Saúde e o Contrato de Serviços Não Técnicos (doc. 02 a 06 – sobre os quais afirmara já teriam sido examinados pela fiscalização, assim como todos os outros).

5.8 Passo a me manifestar:

5.9 Primeiramente, verificando os contratos anexados pela Impugnante (doc. 02 a 06 – fls. 406/607, constatei, em suma, as seguintes informações (sendo o contrato do Doc. 05 - fls. 531/572 o único que não se encontra totalmente legível):

□ Doc. 2, 3, 4 e 6 – tratam-se de Contratos de Administração de Sistema de Assistência à Saúde Estipulado e Custeado por Empresa em Favor de seus Empregados, Administradores e Respetivos Dependentes, estando nominada a Impugnante como “Contratada”.

□ Consta dos referidos contratos que a Impugnante atuaria como administradora de serviços de assistência médica, por meio de planos coletivos, sendo possuidora de rede referenciada de prestadores de serviços médico-hospitalares e laboratoriais, que se comprometeriam, individualmente, a prestar seus serviços mediante preços preestabelecidos, a serem pagos por conta e ordem do consumidor (beneficiários).

□ Menciona-se, também, nos referidos contratos, que a rede referenciada seria integralmente custeada pela “Contratante” (isto é, pelas Empresas que estariam estipulando planos de saúde a seus empregados, administradores, e respectivos dependentes), mediante reembolso à Impugnante, para que essa última efetuasse o pagamento aos prestadores dos serviços médico-hospitalares e laboratoriais, pela prestação de seus serviços aos beneficiários (pessoas físicas).

□ Em suma, ficou estipulado que as empresas contratantes efetuariam pagamento à Administradora (Operadora) de determinado valor (a título de reembolso), pois essa estaria efetuando o pagamento aos profissionais, hospitais e laboratórios integrantes da rede referenciada que administra.

□ *Expressase, também, nos contratos, que o plano coletivo é estipulado pela [empresa] contratante, sob a modalidade de Administração (fazendo alusão ao art. 1º, § 2º, c/c § 6º do art. 30, da Lei n. 9656/9827).*

□ *A cláusula 7.1 afirma que a empresa mantenedora (contratante) será a custeadora integral das despesas com os serviços da rede, assim também em relação aos tributos incidentes sobre os serviços.*

5.10 Verificadas as informações constantes dos contratos, passo a me manifestar, inicialmente, sobre os argumentos apresentados pelo fisco:

5.11 Quanto ao item “i”, verifiquei que o fisco referiu-se à carta-resposta, datada de 05/06/2014 (fl. 258), na qual a Impugnante reportou-se às empresas mantenedoras como clientes, conforme letras “a” e “c” do item 2.4. Contudo, no meu entender, tal assertiva não é motivo, por si só, descaracterizador da afirmação da Impugnante de que exerce a atividade de intermediação de plano de saúde, visto que, por óbvio, tal atividade não pressupõe a inexistência de clientes, pelo contrário, para comercializar seus planos, deduz a necessidade de captação de clientes para oferecer-lhes seu produto.

5.12 Há que ser ressaltado também, que há nos autos inúmeras outras afirmações da Impugnante de que seus (únicos) clientes seriam tais empresas mantenedoras dos planos (que atuam em favor de seus empregados ou associados e respectivos dependentes) – vide, nesse sentido, o item 1.3.1 da fl. 218, assim como o item 2.3 de fl. 373 (Impugnação).

5.13 Sem, no entanto, rechaçar de plano a afirmativa do fisco no item “i”, entendo que tal afirmativa deve ser analisada conjuntamente com os demais tópicos de que trataremos mais adiante.

5.14 No tocante ao item “ii” (afirmação do fisco de que a Impugnante declarou, em DIPJ, atividade econômica sob o CNAE fiscal 65.50-2/00-Planos de Saúde - conforme DIPJ de fl. 68), justificando assim, seu entendimento de que a Impugnante exerce atividade de Plano de Saúde, é preciso analisar conjuntamente tanto os argumentos da Impugnante, como os documentos que anexou aos autos, assim como o que consta junto aos sítios eletrônicos da ANS e IBGE, o que se verá a seguir.

5.15 Relembre-se que a Impugnante afirmou integrar o Conglomerado Sul América, não como Seguradora, mas como Operadora de Plano de Saúde, tendo seu registro na ANS sob a modalidade medicina de grupo – doc. de fl. 229 (nos termos do inciso II e § 1º do art. 1º, da Lei nº 9.656/98, e dos art. 10 e 15 da RDC28, nº 39/2000 - doc. 129), razão pela qual possui registro na ANS sob tal modalidade.

(...)

5.54 Isto posto, é plenamente possível o entendimento de que o valor cobrado das mantenedoras integra o preço de serviço da Operadora e, por conseguinte, integra o seu faturamento.

5.55 Dessa forma, consoante disposição legal e tendo em vista instituição do plano de contas padrão relativo às empresas Operadoras de plano de saúde (não obstante a afirmativa da Impugnante em sentido contrário), tenho por firmar o entendimento de que é legal e, portanto, necessária, a expedição de documento fiscal para o recebimento dos valores oriundos das empresas mantenedoras, os quais estariam sendo cobrados mediante carta de cobrança e boletos.

5.56 Tendo havido, portanto, os alegados cancelamentos dessas cobranças (por força das alegadas condições particulares dos contratos), e uma nova cobrança posterior, entendo que esses fatos deveriam gerar, pelo que se concluiu nesse voto, o cancelamento dos documentos fiscais originais e a expedição de novos, visto que são documentos obrigatórios e de lastro do preço do serviço.

5.57 Nesse sentido, e para fins de verificação da prova do quantum que poderia ser deduzido dos valores considerados receita omitida, relembre-se a alegação da Impugnante de que os Formulários de Contas Médicas são os únicos documentos hábeis a comprovar os repasses efetuados à rede, ponderando também que tais documentos, se transcritos para arquivos em formato “.xlsx” produziram planilhas Excel com aproximadamente 500.000 (quinhentas mil) linhas por mês, e que cada linha poderia corresponder a vários documentos (como de cirurgias e internações). Assim, cada item de mão-de-obra, material empregado ou internação, geraria uma Conta Médica. Considerando, então, a hipótese de uma média de 04 (quatro) documentos por pessoa, seria preciso cerca de 24.000.000 (vinte e quatro milhões) de papéis a serem digitalizados, que, seguramente, não seriam examinados de maneira individual em face do volume.

5.58 Depreende-se, pelo exposto acima que, considerando a vultosa quantidade relacionada aos Formulários de contas médicas, os efeitos de tal obrigação acessória (de confeccionar a DPS), poderia produzir efeitos perante essa esfera, para fins de análise probatória, uma vez que se trata de declaração onde os mesmos e exatos valores de que trata o presente processo são integralmente declarados àquele fisco municipal. Isso porque, não seria possível considerarmos útil à hipótese o conteúdo da Dmed, vez que a Operadora se resume a informar apenas o que consta do inciso II do art. 4º, a saber:

Art. 4º A Dmed conterá as seguintes informações:

[...]II - das operadoras de plano privado de assistência à saúde:

- a) o número de inscrição no CPF e o nome completo do titular e dos dependentes;
- b) os valores recebidos de pessoa física, individualizados por beneficiário titular e dependentes.
- c) os valores reembolsados à pessoa física beneficiária do plano, individualizados por beneficiário titular ou dependente e por prestador de serviço;

5.59 Desta feita, pelo que foi visto nesses autos, e considerando as alegações da Impugnante quanto ao elevadíssimo conteúdo probatório

relacionado aos Formulários de Contas Médicas; bem como da conformidade do disposto no art. 923 do RIR/99, que reza que “A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (base legal constante do Decreto-lei nº 1.598/77, art. 9º, §1º; e, considerando também que a prova dos valores efetivamente pagos aos prestadores de serviço da rede referenciada são de fundamental importância no caso, pois que tais repasses devem estar lastreados, tanto em face da previsão da legislação federal quanto a Municipal (já mencionada), reputo correto reconhecer inexistir nestes autos a prova relativa aos valores dos mencionados repasses; da mesma forma que inexistente prova da relação contratual referentemente às transações dos valores do serviço recebido (das mantedoras - face a ausência de documentos fiscais de lastro).

5.60 Dessa forma, do meu ponto de vista, não logrou a Impugnante viabilizar, nestes autos, a realização da exata apuração da BC na forma alegada, de modo que não há que se afastar a base de cálculo apurada pelo fisco, pelo quê, o lançamento tributário deve ser mantido.

Por sua vez, a Fazenda Nacional impugnou o recurso voluntário, mediante as seguintes considerações:

A alegação central da defesa da contribuinte é no sentido de que os valores recebidos das empresas mantenedoras para serem repassados aos profissionais de saúde, clínicas, hospitais e beneficiários dos planos e ao reembolso devidos a esses beneficiários, não possuem natureza contábil de receitas.

Segundo sustenta a contribuinte, tais valores somente foram contabilizados como receitas por determinação da ANS e que não há necessidade de que sejam amparados por emissão de nota fiscal, bastando as cartas de cobrança acompanhadas de boleto, considerando que os valores se destinam ao repasse e, sendo assim, os cancelamentos das cartas de cobrança não deveriam estar amparados por uma anterior emissão de documentos fiscais.

As alegações, no entanto, não procedem.

Conforme bem entendeu a Fiscalização, (i) o contribuinte se referiu aos mantenedores como clientes, não havendo, por isso, motivo para sustentar que faria apenas a intermediação de planos de saúde; (ii) em sua DIPJ, o contribuinte declarou o código de atividade 65.50-2/00-Planos de Saúde; e (iii) junto à JUCESP, em seção de 05.09.2007, declarou, para consulta pública, que exerce, desde então, a atividade de Plano de Saúde.

*A contribuinte, por sua vez, no intuito de prova, trouxe aos autos Contratos de Administração de Sistema de Assistência à Saúde e o Contrato de Serviços Não Técnicos. Em tais documentos, a recorrente figura como administradora de serviços de assistência médica, por meio de planos coletivos, sendo **possuidora** de rede referenciada de prestadores de serviços médico-hospitalares e laboratoriais, que se comprometeriam a prestar seus serviços mediante preços*

preestabelecidos, a serem pagos por conta e ordem do consumidor (beneficiários).

Os contratos informam, ainda, que a rede referenciada seria inteiramente custeada pelas empresas que estariam estipulando planos de saúde a seus empregados, administradores, e respectivos dependentes, mediante reembolso à autuada para que ela efetuasse o pagamento aos prestadores dos serviços médico-hospitalares e laboratoriais, pela prestação de seus serviços aos beneficiários (pessoas físicas).

Com base nisso, a recorrente entende ter provado sua condição de mera intermediadora, sendo o pagamento de exclusiva responsabilidade das mantenedoras, cabendo-lhe apenas a gestão dos planos e o repasse dos valores, na condição de operadora.

Ainda que fosse possível classificar a recorrente como operadora de plano de saúde, e não como empresa de plano de saúde, as disposições contratuais por ela apresentadas não lhe retiram a responsabilidade legal pela manutenção financeira da rede referenciada.

(...)

Conforme bem examinou o acórdão recorrido, “a legislação esclarece que Operadoras são empresas que operam o produto ‘Plano de Saúde’, informação corroborada pela Resolução de Diretoria Colegiada – RDC n. 39/2000 (art. 1º)”.

Por sua vez, o parágrafo único do referido art. 1º da mencionada resolução da ANS dispõe o seguinte: “Para efeito desta Resolução, define-se operar como sendo as atividades de administração, comercialização ou disponibilização dos planos de que trata o caput deste artigo”.

Assim, se na ótica da recorrente sua natureza é de operadora dos planos de saúde, deve-se atentar, como já indicado, para o que dispõe o inciso I do art. 1º da Lei nº 9.656/98:

*“I - Plano Privado de Assistência à Saúde: prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, **a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada**, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor;” (grifou-se)*

Ora, por determinação legal, a contribuinte é a responsável pelo pagamento e, nessa condição, é, por consequência, responsável pelos tributos incidentes. Conforme firmou o acórdão recorrido, “nesse ponto, há que se acordar também que os referidos planos (que são relacionados à Impugnante, pois que ela os opera) foram por ela comercializados, não fosse assim, não poderiam ser estipulados pelas empresas mantenedoras. Nesse sentido, pode-se vislumbrar que todas

as três atividades elencadas na lei estão sendo exercidas pela Impugnante, a qual, para justificar o quantum correto da base de cálculo a ser tributada, afirma exercer a intermediação (justificando assim as comissões recebidas), excluindo dessa forma os valores que percebe das empresas mantenedoras”.

O voto condutor do referido acórdão ainda acrescenta: “esclareça-se que o entendimento acerca da responsabilidade das Operadoras de plano de saúde encontra-se expresso no próprio sítio da ANS, quando se afirma ali que a ‘Operadora responde junto à ANS e junto aos beneficiários em relação aos planos de saúde e aos serviços prestados, uma vez que cabe a ela garantir recursos e rede de serviços de saúde (hospitais, clínicas, laboratórios e profissionais), oferecendo às empresas os seus planos’.” Ou seja, há comercialização do plano pela operadora, sendo de responsabilidade dela manter financeiramente a rede referenciada.

Não procede, portanto, a alegação da recorrente de que é mera intermediadora, pois o intermediador age por conta alheia, não é parte do negócio que intermedeia e não assume o seu risco, o que, como visto, não ocorre no caso.

Novamente o acórdão recorrido foi preciso: “Está claro, ao menos até esse ponto, outro ponto de divergência com as afirmações da Impugnante pois que, na função de intermediação, não há aplicação de capital próprio no negócio por parte do intermediário, já que esse não pode assumir qualquer risco do negócio, fator que, obviamente, mostra-se conflitante com a previsão legal, esculpida no inciso I do art. 1º da Lei n. 9.656/98, que determina ficar às expensas da Operadora o pagamento dos serviços prestados pela rede, como já visto. Ora, se a Operadora intermedeia o contrato entre prestadores de serviço e a(s) empresa(s) mantenedora(s), como poderia ser responsável por pagar aos prestadores da rede? Isso descaracterizaria, a meu ver, a alegada natureza de intermediação do trabalho da Operadora, pois que desnatura ser a operação por conta alheia”.

Desse modo, a contribuinte, em verdade, presta serviços por sua própria conta, risco e responsabilidade, sendo a base de cálculo do tributo a sua receita bruta, consubstanciada no valor total contratado e faturado, ou seja, nos preços dos serviços prestados.

*Nesse sentido, as mantenedoras custeiam de fato, e não de direito, os serviços das empresas e profissionais da rede referenciada, e esse custeio se dá exatamente por força dos contratos que possuem com a operadora, de modo que esses documentos apresentados pela recorrente, apenas evidenciam esse funcionamento. O custeio de direito, **por força legal** (tratando-se, na hipótese, de normas cogentes), cabe à operadora, e a existência de tais contratos não a exime de sua responsabilidade legal, nem desnatura suas receitas, que compõem a base de cálculo do tributo.*

Por isso, também, a determinação da ANS, exigindo que o contribuinte escreva como receita os valores recebidos das mantenedoras, está consentâneo com a realidade do negócio desempenhado pela autuada, ao contrário do que afirma em seu recurso.

Por consequência, era também obrigação da recorrente emitir regularmente as notas fiscais relacionadas aos serviços prestados, sendo correto o entendimento da Fiscalização de que o cancelamento de receita pressupõe a emissão de documento fiscal anterior, sendo que o simples inadimplemento de documento de cobrança do cliente não pode se confundir com cancelamento de vendas.

A própria legislação do município de São Paulo, em relação ao ISS, elenca os serviços de saúde, assistência médica e congêneres, incluindo planos de saúde, até mesmo os “apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário” (Lei Municipal nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003), como serviços em razão dos quais incide o referido tributo.

Assim, o valor cobrado das mantenedoras integra o preço de serviço da operadora e, conseqüentemente, integra o seu faturamento, pelo que lhe cabe a emissão das notas fiscais.

Entretanto, a Recorrente argumenta que a receita omitida não significou, efetivamente, uma prestação de serviços, nem qualquer outro recebimento próprio de pagamento, configurando um mero estorno contábil. Assim sendo, diverge a contribuinte sobre a necessidade prévia da emissão de outro documento fiscal, com a finalidade de cancelamento da suposta receita. Não obstante, existiriam despesas vinculadas às mencionadas supostas receitas, com dedutibilidade permitida no artigo 299 do Regulamento de Imposto sobre a Renda (RIR), instituído pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, uma vez que “necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora”. As diversas hipóteses de cancelamento do faturamento são compatíveis com a atividade exercida pela Recorrente, como exemplificado abaixo:

	Motivo de Cancelamento	Descrição
1	Agrupamento de Valores	Nessa hipótese, os boletos foram emitidos para cada empresa do grupo cujo empregado ou dependente utilizou serviços médicos, mas o contrato determina a cobrança centralizada dessas despesas em uma única empresa dentro do grupo. Cancelaram-se os boletos de cada empresa, tendo outro sido emitido no total dos cancelados e enviados para a empresa designada, capeados pelas correspondentes notas de cobrança.

2	Alteração de Vencimento	Nessa hipótese, houve negociação pontual para alterar data de vencimento da dívida. Assim, a nota de cobrança e o boleto bancário originais foram cancelados e emitidos outros, com o novo vencimento pactuado.
3	Alteração de vencimento (todo dia 25)	Nessa situação a cliente pactuou entregar à IMPUGNANTE os valores a serem repassados aos prestadores de serviços somente em data determinada do mês, diferente da prevista no cronograma elaborado pela IMPUGNANTE para os clientes em geral, o que a obrigou a cancelar os boletos emitidos automaticamente e emitir outros com vencimento nas datas contratadas especificamente com o cliente.
4	Atraso no processamento da emissão de boletos, sendo necessária adequação de vencimento.	Em Agosto/2010 houve atraso no processamento das notas de cobrança e boletos bancários em decorrência de modificações no sistema, acarretando emissão de documentos com erros nas datas de vencimento, os quais foram cancelados para emissão de novos, com as datas corretas.
5	Cancelamento Indevido e corrigido com a remissão	Cancelamento indevido por erro humano, tendo havido remissão posterior.
6	Cobrança por local	Notas e boletos emitidos em nome da empresa quando o contrato exigia cobrança segregada por estabelecimento. Assim, os documentos
		34
		originais foram cancelados e emitidos outros, em substituição, destinados a cada estabelecimento.
7	Correção pela Faj-tr	Cancelamento de boletos emitidos semanalmente quando o contrato previa cobranças quinzenais ou mensais, com correção monetária. Assim, foram emitidos outros documentos para atender a essa condição contratual.
8	Devolução de prêmio referente ao Demitidos/aposentado	Cancelamento da nota de cobrança e boletos porque esses documentos incluíam valores correspondentes a empregados Demitidos/aposentados seguida de emissão de novos documentos sem essas quantias.

9	Empresa ativa para manutenção de segurados Demitidos/aposentados	Idem com relação ao item anterior, sendo que, nessa hipótese não houve emissão de novos documentos, porque o cliente já havia rescindido contrato com a IMPUGNANTE, mantendo-se o plano apenas para atender a essas pessoas, na forma da legislação de regência, as quais deviam arcar com as despesas que incorreram.
10	Empresa cancelada desde 30/06/2010	Cobrança emitida indevidamente uma vez que a Mantenedora/Estipulante já havia rescindido o contrato com a IMPUGNANTE.
11	Motivo não Localizado	Não identificado o motivo do cancelamento/reemissão.
12	Cancelamento financeiro	Cancelamento da fatura em decorrência do seu valor insignificante.
13	Previsão de Reembolso	Cancelamento de boleto referente a reembolso ao Beneficiário/Consumidor, porque o cliente já havia entregue antecipadamente essas quantias à IMPUGNANTE.
14	Processo Judicial	Cancelamento do boleto tendo em vista que os valores devidos pelo cliente estão sendo discutidos judicialmente.

15	Rateio entre as empresas do grupo	Cancelamento dos boletos para que o montante das despesas efetuadas pelos Beneficiários/Consumidores do plano sejam rateados entre as empresas do Grupo com base na quantidade de vidas vinculadas a cada empresa, conforme pactuado com o cliente e não com base na utilização direta dos serviços pelos Beneficiários/Consumidores, tendo sido emitidos novos documentos para as empresas do Grupo, com valores rateados segundo esse critério.
16	Valor do boleto bancário divergente do relatório	Cancelamento de nota de cobrança e boleto bancário devido a problemas ocorridos excepcionalmente no sistema, o boleto bancário foi emitido com valor divergente do constante do relatório das despesas incorridas pelos Beneficiários/Consumidores, tendo havido emissão de novos documentos nos valores corretos.
17	Exclusão de pagamento de determinado serviço médico pelo cliente	Cancelamento do boleto bancário por neles estarem incluídos valores relativos a tratamento não pago pelo cliente nos termos do contrato, o que acarretou emissão de novos documentos no valor correto, sem computar aquelas despesas.

<p>Migração de Plano para Seguro</p> <p>18</p>	<p>Situação particular da Elevadores Otis. Cliente rescindiu contrato de administração de plano de saúde por ele custeado com a Impugnante a partir de 01.05.2010, passando a contratar seguro-saúde com outra empresa do Conglomerado Sul América (seguradora). Diversas despesas com atendimento aos Beneficiários/Consumidores foram informadas pelos prestadores de serviços como devendo ser pagas pela IMPUGNANTE. Os boletos foram emitidos dessa forma, necessitando ser cancelados para que outros fossem emitidos somente com os valores de atendimentos anteriores, quando vigorava o contrato com a IMPUGNANTE.</p>
--	---

De acordo com esclarecimento em recurso voluntário: "(i) no ano de 2010 possuía em sua carteira de clientes (Mantenedoras/Estipulantes de planos de saúde por ela administrados) pessoas jurídicas integrantes de **64 grupos econômicos** e (ii) examinado os arquivos magnéticos de registros de cancelamentos de notas de cobrança e boletos bancários, é possível constatar que esses eventos se deram, alternativa, ou repetidamente, com empresas pertencentes a **56 desses grupos**." Desse modo, segundo a Recorrente, "Essa proporção, que à primeira vista parece elevada, é, todavia, justificada."

Em 06 de dezembro de 2017, a Recorrente formalizou requerimento, constando em anexo os seguintes documentos (fls. 920 a 921, arquivo não paginável):

- a) Planilha de sua lavra conciliando as informações recebidas com os dados de sua contabilidade relativa ao citado Grupo MERCEDES BENZ (doc. 01);
- b) DECLARAÇÕES prestadas pelos Clientes: ANGLO AMERICAN NIQUEL BRASIL LTDA; COLGATE PALMOLIVE COMERCIAL LTDA.; MONTEIRO ARANHA S/A; DOMMO EMPREEND. IMOBILIÁRIOS S/A, TELEMAR INTERNET LTDA, PAGGO ACQUIRER GESTÃO MEIOS DE PAGAMENTO, TNL PCS S/A; TELEMAR NORTE LESTE S/A, TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, WAY TV BELO HORIZONTE (essas últimas 6 integrantes do Grupo "OI/TELEMAR"); TOWERS WATSON CONSULTORIA LTDA. e T-SYSTEMS DO BRASIL LTDA. acompanhadas de planilhas elaboradas por essas pessoas jurídicas, certificando que, de acordo com os Contratos de Prestação de Serviços com elas celebrados, os valores das notas de cobrança canceladas e os estornos dos lançamentos de receita a elas correspondentes, relacionados no TVF e nos autos de infração guareados, nunca lhes foram cobrados, sendo devidas exclusivamente as quantias objeto das notas de cobrança substitutas, elaboradas manualmente (docs. 02 a 07); e c) correspondências eletrônicas e planilhas elaboradas pelos clientes do Grupo HSBC e Grupo IBM evidenciando as mesmas conclusões acima, bem como, caso V.Sas. não as considerem satisfatórios para o fim proposto, a necessidade de realização da diligência requerida desde a Impugnação (docs. 08 e 09).

Por oportuno, a RECORRENTE esclarece ter capeado cada um desses documentos com planilha de sua lavra conciliando as informações recebidas com os dados de sua contabilidade, demonstrando ainda que as diferenças remanescentes resultam, na maior parte das situações, de notas de débito reemitidas em 2010 e pagas somente em 2011 e de notas de débito reemitidas, mas objeto de novo cancelamento pela RECORRENTE, conforme comprovam os relatórios impressos das telas do seu Sistema Financeiro incluídas nos documentos citados nas letras "a" e "b" do parágrafo anterior.

A prova documental, aparentemente, confirma a exposição da Recorrente, em especial, informações relacionadas ao Grupo Mercedes Benz, complementadas com outros documentos inerentes aos demais contratantes dos seus serviços (fls. 920 a 921, arquivo não paginável). Concernente ao Grupo Mercedes Benz, tal como noticiado no recurso voluntário, haveria comprovação de inexistência de mais da metade da eventual receita omitida (**R\$ 56.734.382,56**).

A Recorrente requereu a produção de novas provas documentais. Todavia, a prova documental instruirá a impugnação "*precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual*", consoante o artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, exceto **(i)** demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; **(ii)** refira-se a fato ou a direito superveniente e; **(iii)** destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Em virtude da complexidade e volume de documentos, concordo com o encaminhamento havido na recente petição (fls. 920 a 921, arquivo não paginável), principalmente, considerando que muitas informações eram de gestão das mantenedoras ou contratantes, inclusive suscetíveis de circularização através de Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

Ressalta-se a inexistência de qualquer argumento novo, reiterando a Recorrente os mesmos fundamentos explicitados durante o procedimento fiscal, sua impugnação e o recurso voluntário.

Entendo que é indispensável a conversão do presente julgamento em diligência (artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972), privilegiando a verdade material, sobretudo, quando existe prova documental contrária à acusação fiscal de omissão de receita, indicando o cancelamento da eventual faturamento, conforme declarado pelas próprias tomadoras de serviço.

Isto posto, voto pela **conversão do julgamento em diligência**, solicitando o retorno dos autos à unidade de origem, a fim de que emita um Relatório Conclusivo sobre as informações e os documentos anexados na impugnação administrativa, no recurso voluntário e, principalmente, na última petição (fls. 920 a 921, arquivo não paginável), esclarecendo, por amostragem, o valor de receita cancelada e estornada, reduzindo ou exonerando o montante da receita omitida, considerando inclusive as declarações dos próprios contratantes (mantenedores).

Caso necessário, a unidade de origem intimará a Recorrente sobre o início da diligência, requisitando documentos e/ou informações necessárias para sua conclusão.

Finalizada esta diligência, ressalvo a necessidade de promover a ciência do contribuinte sobre o Relatório Conclusivo, fixando o prazo de 30 (trinta) dias para sua

Processo nº 10314.725604/2014-96
Resolução nº **1201-000.532**

S1-C2T1
Fl. 956

manifestação, antes do retorno dos autos para novo julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator