



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.725604/2014-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-004.891 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2021
Recorrente SUL AMERICA SERVICOS DE SAUDE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005

OPERADOR DE PLANO DE SAÚDE. VALOR RECEBIDO DE MANTENEDORA/ESTIPULANTE DE PLANO DE SAÚDE NÃO CONFIGURA RECEITA DA OPERADORA.

De acordo com o plano de contas regulatório determinado pela ANS, as operadoras são obrigadas a contabilizar como receita as quantias recebidas das Mantenedoras/Estipulantes e os respectivos repasses aos integrantes da rede referenciada como despesas, mas se tratam de valores recebidos das Mantenedoras/Estipulantes para repasse aos efetivos prestadores de serviço médico-hospitalares demandados pelos clientes/segurados daquelas empresas, não configurando recebimento de preço pelos serviços prestados pelo interessado.

CANCELAMENTO DE COBRANÇA. DILIGÊNCIA. NÃO CONFIGURAÇÃO DE REDUÇÃO DA RECEITA BRUTA.

De acordo com relatório de diligência levada a efeito pela autoridade fiscal, os cancelamentos de cobrança não configuraram redução indevida da receita bruta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio

Magalhães Lima, José Roberto Adelino da Silva (suplente convocado), Thiago Dayan da Luz Barros (suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do acórdão 12-83.776 de 28 de setembro de 2016 da 4ª Turma da DRJ/RJO que julgou improcedente a impugnação apresentada contra Auto de Infração lavrado pela DELEX-SP.

Contra a contribuinte foi lavrado Auto de Infração com exigência de IRPJ e seus reflexos por suposta dedução da receita bruta de vendas canceladas sem apresentação de documentos que comprovassem a emissão de notas fiscais relativas àqueles cancelamentos.

Na manifestação de inconformidade a contribuinte alegou que os valores levantados pela Fiscalização não se tratavam efetivamente de cancelamento de vendas, mas de procedimento peculiar característico de sua atividade empresarial, por tratar-se de operadora de plano de assistência à saúde na modalidade Medicina de Grupo. A contribuinte alegou que o total de R\$ 105.774.762,57 não se tratavam efetivamente de cancelamento de notas fiscais, mas de cancelamento de boletos de cobrança, não existindo nota fiscal.

Conforme relato da contribuinte, a ANS aprovou plano de contas padrão para todas as operadoras, tanto no caso de planos pré-pagos quanto nos de pós-pagamento, obrigando a contribuinte a passar a escriturar como receitas as quantias que, embora não fizessem parte dos preços dos serviços que presta às Mantenedoras/Estipulantes, recebe dessas empresas como depositária, para serem repassadas aos prestadores de serviços médicos, clínicos e hospitalares. E, concomitantemente, o mesmo plano de contas padrão prescreveu que os valores repassados aos integrantes da rede referenciada, ou os reembolsos efetuados aos beneficiários/consumidores dos planos fossem escriturados como despesas.

Afirma a contribuinte que apesar da forma de contabilização acima referida não representar a melhor técnica contábil no entendimento de renomados acadêmicos e de auditores independentes, a contribuinte passou a cumprir a determinação da ANS, uma vez que mesmo escriturados de forma inadequada, não afetou significativamente o resultado da empresa, pois os valores escriturados inadequadamente como receita são anulados também pelas inadequadas escrituração das despesas na determinação do lucro real e das bases de cálculo da CSLL, da contribuição para o PIS e da COFINS.

Assevera que atendendo ao que determina a legislação, a nota fiscal de serviços emitidas registra apenas o preços dos serviços por ela prestados.

Esclarece a contribuinte que em relação aos valores cobrados das Mantenedoras/Estipulantes relativos às remunerações devidas aos profissionais da saúde, clínicas, hospitais e laboratórios integrantes da sua rede referenciada que atendem aos beneficiários/consumidores dos planos e ao reembolso devidos a esses beneficiários/consumidores, quando assistidos por prestadores não referenciados não há emissão de nota fiscal, mas cartas de cobrança semanais, quinzenais ou mensais, de acordo com os contratos celebrados com aquelas pessoas jurídicas, acompanhadas de boletos bancários, por não

serem preços de serviços prestados, mas valores a ela entregues como mera depositária, para posterior repasse.

Assevera a contribuinte que o lançamento de ofício tomou como base de cálculo todos os valores das notas de cobrança e respectivos boletos bancários emitidos para cobrança das importâncias devidas pelas Mantenedoras/Estipulantes, que foram cancelados no ano-calendário de 2010, no montante de R\$ 105.774.762,57.

A contribuinte elaborou quadro com as justificativas para os cancelamentos daquelas cobranças (e-fls. 449-452) e também um conjunto de planilhas nas quais estão informados, por mês do ano-calendário de 2010, os totais de notas de cobrança e de boletos bancários cancelados e emitidos em substituição, com indicação dos motivos dos cancelamentos e das cobranças feitas em substituição das canceladas, de modo a permitir o exame de cada situação e comprovar a veracidade das declarações por ela prestadas.

A DRJ/RJO julgou improcedente a impugnação 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 INTERMEDIÇÃO. 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

A contribuinte tomou ciência do acórdão em 05/12/2016 (e-fl. 811).

Irresignada com o r. acórdão a contribuinte, ora Recorrente, apresentou Recurso Voluntário tempestivamente em 03/01/2017 (e-fls. 812 a 898), onde reiterou os argumentos da impugnação administrativa e juntou documentos.

A Fazenda Nacional apresentou contra razões a esse recurso voluntário às e-fls. 904-915.

Em 06/12/2017 a Recorrente aditou o recurso voluntário, peticionando a juntada de documentos relacionados aos demais contratantes dos seus serviços, complementando as informações condizentes ao Grupo Mercedes Benz. (e-fls. 920 a 921).

O Recurso Voluntário foi julgado por esta Turma em 15 de agosto de 2018 em que, por voto de qualidade, decidiu converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem analisasse, por amostragem, à luz dos documentos juntados ao processo na impugnação administrativa, no recurso voluntário e, principalmente, no aditamento ao recurso voluntário (arquivo não paginável), o valor de receita cancelada e estornada, reduzindo ou exonerando o montante da receita omitida, considerando inclusive as declarações dos próprios contratantes dos serviços da Recorrente.

Em atendimento ao determinado por esta Turma Julgadora a Delex elaborou a Informação Fiscal juntada às e-fls. 990-1000.

A Recorrente tomou ciência da Informação Fiscal em 20/01/2020 (e-fl. 1007).

Em 27/01/2020 a Recorrente solicitou a juntada de manifestação (e-fls. 1009-1015).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, assim dele tomo conhecimento.

Contra a Recorrente foi lavrado Auto de Infração por suposta dedução indevida de vendas canceladas da receita bruta que, segundo a acusação fiscal, não teriam sido comprovadas. O total de cancelamentos perfazem o montante de R\$ 105.774.762,57.

Conforme relatado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação nº 01, juntado às e-fls. 358-389, no curso do procedimento fiscal a Recorrente explicou que o total de R\$105.774.762,57 não se refere a notas fiscais canceladas, mas ao cancelamento dos valores cobrados das “MANTENEDORAS/ESTIPULANTES”, ou seja, de seus clientes contratantes dos planos de saúde que comercializa.

Intimada pela autoridade fiscal a apresentar documentos comprobatórios para justificar os cancelamentos, a Recorrente esclareceu que “para a parcela maior dos cancelamentos de RECEITA, NÃO EXISTEM NOTAS FISCAIS ANTERIORES EMITIDAS, pois se referem a VALORES provenientes do cancelamento de emissão de BOLETOS de COBRANÇA”.

A autoridade fiscal entendeu que o cancelamento de receita teria de ser comprovado com a emissão anterior de documento fiscal (nota fiscal), conforme exigido pelas legislações de regência municipal e federal.

Contra o Auto de Infração a Recorrente apresentou impugnação onde argúi que a autoridade fiscal constatou que teriam sido contabilizados como valores de receitas sem emissão de notas fiscais, mas estornados por motivos diversos, geralmente para serem substituídos por outros porque não refletiam as condições contratadas.

Aduz a Recorrente que presta serviço a pessoas jurídicas denominadas Mantenedoras/Estipulantes através dos quais os beneficiários/consumidores (pessoas físicas) usufruem dos serviços médicos-hospitalares e laboratoriais.

Sua atividade seria a coordenação e gestão de planos de saúde na modalidade pós-pagamento, instituídos e mantidos pelas Mantenedoras/Estipulantes em favor de seus empregados ou associados dependentes econômicos.

Segundo a Recorrente, o pagamento das remunerações devidas aos profissionais de saúde, clínicas, hospitais e laboratórios integrantes da rede referenciada que atendem aos beneficiários/consumidores dos planos, ou o reembolso devido aos mesmos, quando assistidos por prestadores não referenciados é responsabilidade exclusiva da Mantenedora/Estipulante.

Afirmou que os pagamentos a esses prestadores de serviço é feito através da Recorrente, com recursos antecipadamente recebidos das Mantenedoras/Estipulantes para esse fim específico, ou ressarcidos por essas pessoas jurídicas à contribuinte *a posteriori*, em face da apresentação, pela Recorrente, dos relatórios dos serviços médicos-hospitalares ou laboratoriais consumidos pelos beneficiários/consumidores.

Segundo a Recorrente, como contraprestação pelos serviços de coordenação e gestão desses planos patrocinados pelas Mantenedoras/Estipulantes em favor dos beneficiários/consumidores, recebe o que denomina taxa de administração, com base em um valor fixo por beneficiário e ainda por uma quantia fixa denominada fator contas, multiplicada pela quantidade total e individualizada de contas pagas no mês imediatamente anterior, além de outros serviços pelos quais possa ser especialmente contratada no âmbito do plano.

A DRJ, analisando a impugnação, entendeu que seria necessária a emissão de documento fiscal por parte da Recorrente para o recebimento dos valores oriundos das empresas mantenedoras, os quais estariam sendo cobrados mediante carta de cobrança e boletos. E assim, os alegados cancelamentos dessas cobranças (por força das alegadas condições particulares dos contratos), e uma nova cobrança posterior, deveriam gerar o cancelamento dos documentos fiscais originais e a expedição de novos, visto que são documentos obrigatórios e de lastro do preço dos serviços.

No entendimento da DRJ, como a Recorrente não comprovou a emissão de notas fiscais que justificassem a dedução daqueles cancelamentos, a base de cálculo do lançamento de ofício não foi afastada, mantendo-se o Auto de infração, conforme se verifica do excerto do voto condutor do acórdão abaixo transcrito:

[...]

5.36 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.

5.37 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.

5.38 Como a lei atribui a responsabilidade à Operadora, os pagamentos não deveriam ser considerados como efetuados por seu intermédio, mas por sua conta e risco; o fato de se utilizar dos recursos recebidos das mantenedoras, e de que tais recursos seriam antecipados (ou postecipados), pouco importa, vez que tais fatos não podem desconstituir a obrigação legal que recai sobre a Impugnante.

5.39 Além disso, sendo a Operadora a responsável pela manutenção da rede referenciada, de se depreender que, para tanto, deve-se utilizar de receita própria (ainda que sobre esse valor possam ser deduzidos os repasses, se devidamente comprovados, como se analisará).

5.40 Dessa forma, o presente caso mostra-se mais conexo com o de serviços realizados por conta e exclusiva responsabilidade do interessado (no caso, da Operadora), de modo que (inobstante a possibilidade de dedução de custos operacionais) a receita bruta a ser considerada para fins de apuração da base de cálculo do imposto devido partiria, a princípio, do total contratado e faturado, ou seja, do preço do serviço.

5.41 Note-se, ainda, que, se o "suposto" intermediário não coloca o cliente em contato com os prestadores, para que ambos realizem os negócios diretamente, é lógico entender que os serviços devam ser prestados sob a responsabilidade financeira de quem os gerencia, ainda que tal gerente se designe intermediário (como é o caso da Impugnante).

5.42 Nesse sentido, vislumbra-se lógica jurídica e contábil na legislação que instituiu o plano de contas padrão dos planos de assistência à saúde (quanto ao aspecto contábil no recebimento, pela Impugnante, dos valores das mantenedoras), compelindo a Impugnante a escriturá-los como "receitas", ainda que aquela defenda que o procedimento não representa a melhor técnica contábil

5.43 Mas, por outro lado, também não é lógico pensar que, apesar de ser obrigação legal da Operadora pagar pelos serviços prestados pela rede referenciada, o *quantum* que receba das mantenedoras deva ser considerado, na íntegra, receita tributável; a meu ver, esse valor deve ser entendido como receita contábil por determinação legal, vez que as quantias efetivamente pagas aos prestadores de serviços poderão ser deduzidas como custo operacional, reduzindo, dessa forma, o resultado e, por sua vez, o lucro real (é o que se extrai

do art. 2º e art. 3º, §§ 9º e 9ºA da Lei n. 9.718/98, que são aplicáveis retroativamente, eis que normas de natureza interpretativa), *verbis*:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

*Art. 3º O **faturamento** a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*§ 9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde **poderão deduzir**: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

I- co-responsabilidades cedidas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

*§ 9º-A. Para efeito de interpretação, o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos de que trata o inciso III do § 9º entende-se o total dos **custos assistenciais decorrentes da utilização pelos beneficiários da cobertura oferecida pelos planos de saúde**, incluindo-se neste total os custos de beneficiários da própria operadora e os beneficiários de outra operadora atendidos a título de transferência de responsabilidade assumida. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 2013) (g.n.)*

5.44 Desta feita, para finalizarmos essa análise, necessário adentrar ao item "ii" das alegações do fisco, mencionado anteriormente, que trata da premissa da obrigatoriedade de emissão de documento fiscal em relação aos valores recebidos das mantenedoras, eis que assunto conexo. Sobre isso, o auditor baseou-se na combinação de três normas, a saber:

- o art. 82 do Decreto n. 50.896/2009 (Regulamento do ISS de São Paulo);
- a Lei n. 9.656/98 (que ao regular a atividade de empresas que operem nesse segmento, não prejudica a incidência de hipóteses previstas em legislações específicas, que no caso, seria a do citado Decreto); e,
- a Lei n. 8.846/94, art 1º

5.45 Considerando tais premissas, o auditor firmou o entendimento de que o "cancelamento de receita pressuporia a emissão anterior de um documento

fiscal", razão pela qual, na falta de tais documentos, não aceitou as alegações do cancelamento por falta de prova documental.

5.46 A impugnante, por sua vez, afirmou que, como opera planos de pós-pagamento, instituídos e mantidos por pessoas jurídicas (mantenedoras/estipulantes), a emissão de documentos fiscais em relação aos valores recebidos das mantenedoras não seria necessária, eis que os valores seriam destinados ao pagamento da rede referenciada (tomando como referência os Formulários de Contas Médicas, emitidos pelos prestadores (fls. 213/214 - item 3.1. e ss), dessa forma, a Impugnante atuaria como depositária, emitindo NF somente para suportar os preços dos serviços que presta (como intermediária).

5.47 Quanto a esse aspecto, já foi visto nesse voto que a responsabilidade legal pelo pagamento e, portanto, pela manutenção da rede (e, em última análise, da manutenção da operabilidade dos planos coletivos), é da Operadora, e não das mantenedoras, pois ao que consta, essas últimas custeariam "de fato", e não "de direito", os serviços das empresas e profissionais da rede, por força contratual, e não legal.

5.48 No entanto, é necessário, a meu ver, realizar a análise juntamente com a legislação específica a que se submete a Impugnante, como prestadora de serviço e contribuinte do ISS, no Município de São Paulo, pois que ela mesmo se utilizou, como referência, da legislação municipal a que está adstrita em sua Impunção.

5.49 Nesse sentido, verificando o disposto na Lei municipal n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003, de São Paulo, é possível verificar no disposto do art 1º, item 4, que é fato gerador do ISS a prestação do serviço de saúde, assistência médica e congêneres, por parte de Planos de Medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres, consoante item 4.22 e 4.23, *verbis*:

Art. 1º O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da seguinte lista, ainda que não constitua a atividade preponderante do prestador

4 - Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

[...]

4.22 - Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 - Outros planos de saúde que se cumpram por meio de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.

5.50 Consultando o Manual da Declaração do Plano de Saúde - DPS, da Prefeitura de São Paulo, verifica-se também o seguinte:

1. Considerações Gerais

1.1. Definição

Quando forem prestados os serviços a que se referem os subitens 4.22 e 4.23 da lista do "caput" do artigo 1º da Lei 13.701/2003, o imposto será calculado sobre a diferença entre os valores cobrados e os repasses em decorrência desses planos, a hospitais, clínicas, laboratórios de análises, de patologia, de eletricidade médica, ambulatórios, prontos-socorros, casas de saúde e de recuperação, bancos de sangue, de pele, de olhos, de sêmen e congêneres, bem como a profissionais autônomos que prestem serviços descritos nos demais subitens do item 4 da lista do "caput" do artigo 1º da Lei 13.701/2003.(grifos nossos)

5.51 Note-se que a DPS é uma declaração acessória mensal que consiste na escrituração mensal, pelos prestadores de serviço de plano de saúde (a que se referem os subitens 4.22 e 4.23 mencionados), "dos documentos comprobatórios dos valores cobrados do usuário dos serviços por eles prestados e dos repasses a prestadores de serviços de saúde, em conformidade com o disposto no § 11 do art. 14 da Lei n. 13.701, de 24/12/03, acrescido pelo artigo 18 da Lei n. 15.406, de 08/07/11, para fins de cálculo e pagamento do ISS, devido mensalmente" (g.n.).

5.52 O ISS, no caso, deve ser calculado mediante aplicação de alíquota sobre tal diferença (entre o preço do serviço e o valor dos repasses realizados no mês da incidência da declaração), sendo que, na ausência de apresentação da DPS com os documentos comprobatórios do lastro, o imposto incidirá sobre o preço (total) do serviço.

5.53 Está claro que, segundo o entendimento também preconizado pela Prefeitura de São Paulo, o preço cobrado das empresas mantenedoras, pela Operadora de Planos de Saúde, é considerado preço do serviço prestado, razão pela qual, será utilizado, no caso de ausência de documentos de lastro dos repasses à rede, como base de cálculo para o ISS. Nesse sentido, entendo que não caberia à Impugnante alegar o disposto no art. 3º, § 9º-A da Lei n. 9.718/98, que trata dos valores dedutíveis da base de cálculo do PIS/COFINS, para justificar a não expedição de documentos fiscais, já que tanto o valor do preço do serviço (vinculado ao ISS), quanto o faturamento (vinculado ao PIS/COFINS), poderão ter similaridade e são considerados receitas próprias da Operadora.

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.

No Recurso Voluntário a Recorrente reiterou os argumentos da impugnação administrativa e juntou novos documentos. A PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário.

A Recorrente aditou o recurso voluntário, peticionando a juntada de documentos relacionados aos demais contratantes dos seus serviços, complementando as informações condizentes ao Grupo Mercedes Benz.

Esta Turma julgadora entendeu, por maioria de votos, que a prova documental apresentada pela Recorrente aparentemente confirmaria seus argumentos, em especial os valores recebidos do Grupo Mercedes Benz e complementada com outros documentos dos demais contratantes dos seus serviços.

Ressaltou a Turma julgadora que a Recorrente havia apresentado os mesmos argumentos desde o procedimento fiscal, e também na impugnação e no recurso voluntário.

A Turma julgadora entendeu necessário a conversão do julgamento em diligência uma vez que as provas documentais apresentadas contrariavam a acusação fiscal de omissão de receita pela cancelamento indevido de notas fiscais, conforme se poderia deduzir das declarações das próprias tomadoras de serviço da Recorrente. Assim, determinou-se à Unidade de Origem que analisasse por amostragem, à luz dos documentos juntados ao processo na impugnação administrativa, no recurso voluntário e, principalmente, no aditamento ao recurso voluntário (arquivo não paginável), o valor de receita cancelada e estornada, reduzindo ou exonerando o montante da receita omitida, considerando inclusive as declarações dos próprios contratantes dos serviços da Recorrente.

Em atendimento ao determinado por esta Turma Julgadora a Delex elaborou a Informação Fiscal juntada às e-fls. 990-1000.

Segundo o que consta na Informação Fiscal, para a análise determinada por esta Turma a Unidade de Origem utilizou os documentos de conciliação elaborados pela Recorrente e os documentos apresentados pelas mantenedoras e juntadas aos autos pela Recorrente. As mantenedoras selecionadas para análise foram empresas dos grupos Mercedes Benz, Anglo American, HSBC e IBM.

O procedimento de análise, conforme relatado pela autoridade fiscal foi a seguinte:

3. DAS ANALISES

a) A análise foi realizada com base nos documentos elaborados pela Sul América (Conciliação) e os apresentados pelas mantenedoras indicadas abaixo, anexados ao processo pela impugnante. Em razão dos documentos apresentados pelas mantenedoras constarem todos os lançamentos sujeitos a pagamentos em 2010, emitidos em 2009 e 2010, sejam de notas de débitos ou de notas fiscais, a

verificação das informações apresentadas foi efetuada, em regra, pelos confrontos das seguintes apurações:

> Apuração do valor total de remissões de notas de débitos em 2010 informados pela Sul América na planilha "Conciliação Mercedes Benz" - foi obtida pelo cálculo a seguir e confrontada com o valor informado na planilha do item 2/c acima:

(A) Valor total da coluna "MOTIVO" indicados como "conciliado" (referem-se aos pagamentos de notas de débitos reemitidos e pagos em 2010)

(B) Valor total da coluna "MOTIVO" indicados como "reemitidos em 2010 e pagos em 2011"

(C) Valor total de notas de débitos reemitidas e canceladas em 2010.

> Apuração dos pagamentos efetuados na mantenedora referente às notas de débitos emitidos em 2010 e pagos em 2010.

(D) total pagos pelas empresas que compõem o grupo empresarial.

> A diferença entre os lançamentos da Sul América e mantenedora deverá ser entre os valores referentes aos itens (A) e (B) acima, ou seja, notas de débitos que não constam na escrituração da mantenedora.

b) Para comprovar os cancelamentos de notas de débitos reemitidas (nestes casos, a empresa cancelou notas de débito que haviam sido reemitidas) em 2010 a Sul América anexou as telas do sistema de faturamento. Por exclusão comprova-se o valor do total de remissões para pagamentos em 2011. As telas foram anexadas na planilha "DOCI_Mercedes Benz_Conciliação", aba "Sem Pagamento".

c) Cabe destacar que houve um equívoco, por parte da Sul América, na denominação constante da planilha "Resumo", apresentada por ela, no quadro da composição das "remissões de notas de débitos - objeto do auto". Pelo que se depreende da planilha, a empresa entendeu que o auto de infração teve como objeto o valor das remissões das notas de débitos; no entanto, o auto de infração tomou como base o valor do cancelamento das notas, que pode ser diferente do total de remissões. Exemplo:



TOTAL DE REMISSÕES - OBJETO DO AUTO	12.447.698,22
Pagamentos conciliados com declaração cliente e sistema Sul America	9.059.350,56
Total de Notas de Débito Emitidas em 2010 com Pagamento em 2011	3.334.836,78
Valores de Remissões do sistema Sul América - Sem Declarações dos Clientes	13.041,41
Emissões que foram reemitidas e canceladas. Não houve pagamento.	40.469,47

Total do Cancelamento = R\$ 12.469.093,27 (vide observação no item 3.c)

d) Os seguintes documentos foram anexados ao processo pela Sul América, objeto desta diligência fiscal.



e) As empresas selecionadas por amostragem para efeito de análises foram as empresas dos grupos Mercedes Benz, Anglo American, HSBC e IBM.

A autoridade fiscal realizou a análise de cada uma das mantenedoras acima referidas. Apresentamos abaixo a conclusão da análise pela autoridade fiscal de cada uma delas:

Grupo Mercedes Benz:

“Exceto em relação ao valor de R\$ 542.758,17, que em tese não tiveram suporte em documentação, mas que representam 0,96% do valor do lançamento (R\$ 56.734.382,56), concluímos que não houve inconsistências entre os valores de remissões de notas de débitos e créditos declarados pela Mercedes Benz, pelo que podemos afirmar que não houve declaração indevida do valor de cancelamentos de notas de débitos declarado em DIPJ referente ao grupo da Mercedes Benz.”

Grupo Anglo American:

“Exceto em relação ao valor de R\$ 28.565,54, que em tese não tiveram suporte em documentação, mas que representam 3,90% do valor do lançamento (R\$ 732.040,07), concluímos que não houve inconsistências entre os valores de remissões de notas de débitos e créditos declarados pela Anglo American, pelo que podemos afirmar que não houve declaração indevida do valor de cancelamentos de notas de débitos declarado em DIPJ referente ao grupo.”

Grupo HSBC:

“Exceto em relação ao valor de R\$ 13.041,41, que em tese não tiveram suporte em documentação, mas que representam 0,10% do valor do lançamento (R\$ 12.469.093,27), concluímos que não houve inconsistências entre os valores de remissões de notas de débitos e créditos declarados pela HSBC, pelo que podemos afirmar que não houve declaração indevida do valor de cancelamentos de notas de débitos declarado em DIPJ referente ao grupo.”

Grupo IBM:

“Exceto em relação ao valor de R\$ 825.709,20, que em tese não tiveram suporte em documentação, mas que representam 7,83% do valor do lançamento (R\$ 10.551.768,39), concluímos que não houve inconsistências entre os valores de remissões de notas de débitos e créditos declarados pela IBM, pelo que podemos afirmar que não houve declaração indevida do valor de cancelamentos de notas de débitos declarado em DIPJ referente ao grupo.”

Com base na avaliação por amostragem assim conclui a autoridade fiscal:

“Conforme exposto nos itens 3.1 a 3.4, exceto quanto aos valores que não tiveram suporte em documentação das empresas que tiveram relação contratual com a Sul América, não

identificamos pagamentos pelas mantenedoras selecionadas referentes aos cancelamentos das notas de débitos, pelo que podemos afirmar que não houve apropriação indevida na DIPJ 2011, ano-calendário 2010, que resultaram em redução indevida do resultado fiscal.”

Embora a análise realizada pela autoridade fiscal tenha sido por amostragem, e analisado apenas 4 das Mantenedoras/Estipulantes, o total lançado relativo a essas pessoas jurídicas correspondem a R\$ 80.487.284,29 ou 76,09% do total de R\$ 105.774.762,57, o que é significativo para corroborar a conclusão consignada no relatório fiscal,

Entendo, portanto, verossímil a justificativa apresentada pela Recorrente, isto é:

- que os recursos recebidos como adiantamentos e tampouco os repasses não podem ser considerados como receitas e concomitantemente como despesas da Recorrente, por se tratarem de recursos recebidos das Mantenedoras/Estipulantes para o pagamento dos efetivos prestadores dos serviços médicos-hospitalares demandados pelos clientes/segurados das mesmas;

- pelo plano de contas regulatório determinado pela ANS as operadoras são obrigadas a contabilizar como receita as quantias recebidas das Mantenedoras/Estipulantes e os respectivos repasses aos integrantes da rede referenciada como despesa, mas que não traduzem a melhor técnica contábil, por não se tratar o valor de recebimento de preço pelos serviços prestados pela Recorrente;

- que a Recorrente emite nota fiscal pelos serviços prestados às Mantenedoras/Estipulantes;

- que no caso de prestadores de serviços não integrantes da rede, não são emitidas notas fiscais, mas cartas de cobrança às Mantenedoras/Estipulantes, por não se tratarem de preços de serviços prestados, mas de valores a ela entregues para repasse aos efetivos prestadores de serviço.

Por fim, conforme conclusão da autoridade fiscal responsável pela diligência determinada por esta Turma, os cancelamentos constatados pela autoridade fiscal autuante não configuraram redução indevida da receita bruta.

Por todo o acima exposto, voto em dar provimento ao recurso voluntário cancelando-se o Auto de Infração.

É como voto,

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama