



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.723275/2011-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-012.505 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	31 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE S/S
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2007

RECEITA OU FATURAMENTO. CONCEITO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.

Compreende-se por receita bruta/faturamento a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. As receitas consideram-se realizadas quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior.

RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. GLOSA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INADMISSIBILIDADE.

A redução das receitas decorrentes de recuperação de despesas mediante glosa possui natureza de cancelamento de vendas, apenas podendo ser excluída da base de cálculo do PIS quando de sua devida comprovação.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A realização de perícias e diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que a impugnante deveria trazer à colação junto com a impugnação.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Hélcio Lafeté Reis** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata-se de impugnação manejada pela pessoa jurídica interessada contra os Autos de Infração de Contribuição para o PIS e Cofins do ano-calendário (AC) 2007, lavrados em virtude do cometimento das seguintes infrações:

PIS: FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS COFINS: OMISSÃO DE RECEITA O total do crédito tributário constituído encontra-se detalhado abaixo:

Programa Integração Social	
Contribuição	162.825,65
Juros de Mora	59.700,81
Multa	122.119,20
Valor do Crédito Apurado	344.645,66
Contribuição p/Financiamento S. Social	
Contribuição	970.840,26
Juros de Mora	356.060,72
Multa	728.130,15
Valor do Crédito Apurado	2.055.031,13
Total	
Crédito tributário do processo em R\$	2.399.676,79

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal de fls. 20/22, da análise da contabilidade da autuada constatou-se que as notas fiscais de serviços são emitidas segregando-se os valores referentes à prestação de serviços propriamente dita e aos materiais médico-hospitalares utilizados nos procedimentos médicos.

Contabilmente, a empresa classificava as receitas decorrentes da prestação de serviços como receitas operacionais, enquanto os valores cobrados pelos materiais utilizados nos procedimentos médico-hospitalares são classificados como recuperação de despesas. Desta forma, a Contribuição para o PIS era recolhida apenas sobre o valor decorrente da receita de prestação de serviços.

Com isso, procedeu-se ao lançamento de ofício do valor do PIS incidente sobre as receitas dos materiais aplicados nos procedimentos médico-hospitalares, com base no art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, na redação vigente à época:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001).

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

No que concerne à Cofins, o procedimento utilizado pela empresa foi o mesmo do PIS. Entretanto, amparado pelo Recurso Especial nº 645.224 - CE, transitado em

julgado com causa ganha em favor da Fazenda Nacional, que revogou a isenção prevista na Lei Complementar nº 70, de 1991, e na Lei nº 9.430, de 1996, a empresa não recolheu aos cofres públicos e nem declarou em DCTFs os débitos relativos a tal tributo.

Tendo em vista que o Recurso Especial nº 645.224 transitou em julgado com despacho favorável à Fazenda Nacional (fls. 148/169), a autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício para cobrar a Cofins sobre as receitas operacionais, não recolhida no ano de 2007, nem declarada em DCTF.

Cientificada das autuações em 20/04/2011, a pessoa jurídica apresentou, em 23/05/2011, a impugnação de fls. 279/286, contendo as seguintes alegações:

a) A impugnante é pessoa jurídica que atua no ramo da prestação de serviços hospitalares, tendo como principais clientes os convênios celebrados com os planos de saúde, os quais têm como prática a minuciosa auditoria das faturas, com o objetivo de proceder a cortes ou glosas de vários itens, tais como medicamentos, exames e outros serviços porventura empregados no tratamento dos pacientes que, segundo eles, não estariam cobertos pelo contrato celebrado com o plano de saúde;

b) Nesse sentido, a suplicante tem que suportar o prejuízo de tais cortes (glosas), que em média correspondem de 30% a 40% do valor faturado, tendo em vista que não pode prejudicar o tratamento do paciente, empregando o que for possível para propiciar o melhor atendimento;

c) Os autos de infração padecem de vício material em virtude da superavaliação havida na base de cálculo dos tributos, circunstância que exige a reforma do crédito tributário lançado;

d) A autoridade fiscal limitou-se a proceder ao levantamento da receita bruta, sem considerar qualquer parcela redutora da base de cálculo (glosas);

e) Por terem a mesma natureza de vendas canceladas, as glosas efetuadas pelos convênios correspondem à redução das receitas auferidas, nos termos das Leis Complementares nº 7, de 07/09/1970, e nº 70, de 30/12/1991

(tendo sido posteriormente editadas as Leis nº 9.715, de 25/11/1998, e nº 9.718, de 27/11/1998);

f) As glosas reduzem a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o faturamento, sendo que os valores glosados pelos convênios constituem em cancelamento de receitas e, nesse sentido, as contribuições não devem incidir sobre receitas canceladas, consoante o disposto no art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718, de 1998;

g) Nos quadros demonstrativos abaixo foram explicitados mês a mês os valores glosados pelos convênios, com o objetivo de fazer prova dos fatos alegados:

## DEMONSTRAÇÃO DO PIS DEVIDO

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Fato Gerador	Vencimento	Valor Tributável (1)	Glosas	Valor Tributável (2)	Alíq. %	PIS Devido
31-01-2007	16/02/2007	1.521.236,44	431.270,53	1.089.965,91	0,65	7.084,78
28-02-2007	20/03/2007	1.478.646,21	462.224,81	1.016.421,40	0,65	6.606,74
31-03-2007	20/04/2007	1.513.690,88	476.055,78	1.037.635,10	0,65	6.744,63
30-04-2007	18/05/2007	1.682.219,88	517.450,84	1.164.769,04	0,65	7.571,00
31-05-2007	20/06/2007	1.539.864,04	499.839,87	1.040.024,17	0,65	6.760,16
30-06-2007	20/07/2007	1.789.683,74	650.550,04	1.139.133,70	0,65	7.404,37
31-07-2007	20/08/2007	2.601.824,35	872.651,89	1.729.172,46	0,65	11.239,62
31-08-2007	20/09/2007	2.674.712,62	877.305,74	1.797.406,88	0,65	11.683,15
30-09-2007	19/10/2007	2.711.265,96	916.407,90	1.794.858,06	0,65	11.666,58
31-10-2007	20/11/2007	2.319.441,51	845.204,49	1.474.237,02	0,65	9.582,54
30-11-2007	20/12/2007	2.569.070,43	945.417,92	1.623.652,51	0,65	10.553,75
31-12-2007	18/01/2008	2.638.454,75	920.820,71	1.717.634,04	0,65	11.164,63
TOTALS		25.040.109,81	8.415.277,74	16.624.908,29		108.061,95

Coluna (3) valores tributados no auto de infração que não considerou as glosas dos convênios.

Coluna (4) glosas dos convênios.

Coluna (5) Receita líquida = base tributável

Coluna (7) PIS devido.

## DEMONSTRAÇÃO DA COFINS DEVIDA

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Fato Gerador	Vencimento	Valor Tributável (1)	Glosas	Valor Tributável (2)	Alíq. %	COFINS Devida
31-01-2007	16/02/2007	1.854.221,75	525.671,87	1.328.549,88	3,00	39.856,50
28-02-2007	20/03/2007	1.799.980,82	562.674,01	1.237.306,81	3,00	37.119,21
31-03-2007	20/04/2007	2.176.375,27	684.470,03	1.491.905,24	3,00	44.757,16
30-04-2007	18/05/2007	2.175.773,37	669.267,89	1.506.505,48	3,00	45.195,17
31-05-2007	20/06/2007	2.164.575,71	702.621,28	1.461.954,43	3,00	43.858,64
30-06-2007	20/07/2007	2.470.862,07	898.158,37	1.572.703,70	3,00	47.181,12
31-07-2007	20/08/2007	3.154.839,93	1.058.133,32	2.096.706,61	3,00	62.901,20
31-08-2007	20/09/2007	3.249.721,20	1.065.908,56	2.183.812,64	3,00	65.514,38
30-09-2007	19/10/2007	3.624.064,32	1.203.189,36	2.420.874,96	3,00	72.626,25
31-10-2007	20/11/2007	3.121.997,29	1.137.655,82	1.984.341,47	3,00	59.530,25
30-11-2007	20/12/2007	3.127.536,92	1.150.933,59	1.976.603,33	3,00	59.298,10
31-12-2007	18/01/2008	3.441.395,39	1.197.605,60	2.243.789,79	3,00	67.313,70
		32.361.343,04	10.856.289,70	21.505.052,34		645.151,68

Coluna (3) valores tributados no auto de infração que não considerou as glosas dos convênios.

Coluna (4) glosas dos convênios.

Coluna (5) Receita líquida = base tributável

Coluna (7) COFINS devida.

h) A impugnante acatou como devidos os valores constantes da coluna (7) das tabelas acima (parcela não impugnada) e solicitou o desmembramento do processo principal, objetivando o parcelamento dos valores realmente devidos a título de PIS e Cofins;

i) Os valores constantes da coluna (4) constituem a base de cálculo lançada indevidamente, objeto da presente peça impugnatória (parcela impugnada).

Complementou a impugnante que, tendo a natureza de vendas canceladas e pelas características da prestação de serviços dentro da atividade hospitalar, tais glosas têm que ser suportadas pelos hospitais como perdas, já que não têm o retorno do custo despendido como devolução de vendas. O serviço prestado, a mão-de-obra empregada, o medicamento utilizado, o exame realizado, todos são custos aplicados no atendimento do paciente que, quando glosados, não são reembolsados pelos convênios, simplesmente se transformam em perda.

Por fim, apresentou os seguintes pedidos:

a) Desmembramento do presente processo para que a impugnante proceda o parcelamento da parte não impugnada coluna (7) conforme quadros

demonstrativos do PIS e da COFINS acima, dando seguimento ao processo para julgamento da parte impugnada coluna (4);

b) suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorrente da autuação equivocada, consubstanciada no processo administrativo nº 10380.723.278/2011-46, na forma do art. 151, III do CTN.

c) de conhecer da presente IMPUGNAÇÃO e após providências, tendo em vista verificar de forma cabal as alegações e provas aqui apresentadas, julgue procedente em parte a ação fiscal, cancelando a parte impugnada do crédito tributário dela decorrente por ser um ato de justiça.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidas, juntada de novos documentos e, por se tratar de matéria técnico-contábil, realização de diligência para in loco ser demonstrado a veracidade dos fatos.

À fl. 300, tem-se o Termo de Transferência de Crédito Tributário, lavrado em 26/08/2011, por meio do qual foram transferidos para o processo nº 10380.728396/2011-411 os créditos tributários abaixo especificados (parcela não impugnada):

04/04/2011 - Cofins									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2960	01/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	16/02/2007	24/05/2011	55.626,65	75,00%	39.856,50	75,00%
2960	02/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/03/2007	24/05/2011	53.999,42	75,00%	37.119,21	75,00%
2960	03/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/04/2007	24/05/2011	65.291,25	75,00%	44.757,16	75,00%
2960	04/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	18/05/2007	24/05/2011	65.273,20	75,00%	45.195,17	75,00%
2960	05/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/06/2007	24/05/2011	64.937,27	75,00%	43.858,64	75,00%
2960	06/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/07/2007	24/05/2011	74.125,86	75,00%	47.181,12	75,00%
2960	07/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/08/2007	24/05/2011	94.645,19	75,00%	62.901,20	75,00%
2960	08/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/09/2007	24/05/2011	97.491,63	75,00%	65.514,38	75,00%
2960	09/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	19/10/2007	24/05/2011	108.721,92	75,00%	72.626,25	75,00%
2960	10/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/11/2007	24/05/2011	93.659,91	75,00%	59.530,25	75,00%
2960	11/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/12/2007	24/05/2011	93.826,10	75,00%	59.298,10	75,00%
2960	12/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	18/01/2008	24/05/2011	103.241,86	75,00%	67.313,70	75,00%

04/04/2011 - PIS		
CT/Componentes		Valor transferido

04/04/2011 - Cofins									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2960	01/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	16/02/2007	24/05/2011	55.626,65	75,00%	39.856,50	75,00%
2960	02/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/03/2007	24/05/2011	53.999,42	75,00%	37.119,21	75,00%
2960	03/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/04/2007	24/05/2011	65.291,25	75,00%	44.757,16	75,00%
2960	04/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	18/05/2007	24/05/2011	65.273,20	75,00%	45.195,17	75,00%
2960	05/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/06/2007	24/05/2011	64.937,27	75,00%	43.858,64	75,00%
2960	06/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/07/2007	24/05/2011	74.125,86	75,00%	47.181,12	75,00%
2960	07/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/08/2007	24/05/2011	94.645,19	75,00%	62.901,20	75,00%
2960	08/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/09/2007	24/05/2011	97.491,63	75,00%	65.514,38	75,00%
2960	09/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	19/10/2007	24/05/2011	108.721,92	75,00%	72.626,25	75,00%
2960	10/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/11/2007	24/05/2011	93.659,91	75,00%	59.530,25	75,00%
2960	11/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	20/12/2007	24/05/2011	93.826,10	75,00%	59.298,10	75,00%
2960	12/2007	MENSAL	REAL / BRASIL	18/01/2008	24/05/2011	103.241,86	75,00%	67.313,70	75,00%

04/04/2011 - PIS		
CT/Componentes		Valor transferido

A decisão recorrida manteve o crédito tributário e conforme ementa do Acórdão nº 08-43.546 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 08-43.633 - 3ª Turma da DRJ/FOR

Sessão de 29 de junho de 2018

Processo 10380.723275/2011-11

Interessado HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE S/S

CNPJ/CPF 05.874.946/0001-09

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

RECEITA OU FATURAMENTO. CONCEITO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.

Compreende-se por receita bruta/faturamento a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. As receitas consideram-se realizadas quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior.

RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. GLOSA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INADMISSIBILIDADE.

A redução das receitas decorrentes de recuperação de despesas mediante glosa possui natureza de cancelamento de vendas, apenas podendo ser excluída da base de cálculo do PIS quando de sua devida comprovação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007

RECEITA OU FATURAMENTO. CONCEITO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.

Compreende-se por receita bruta/faturamento a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. As receitas consideram-se realizadas quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior.

RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. GLOSA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INADMISSIBILIDADE.

A redução das receitas decorrentes de recuperação de despesas mediante glosa possui natureza de cancelamento de vendas, apenas podendo ser excluída da base de cálculo da Cofins quando de sua devida comprovação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007 ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. FORÇA PROBANTE.

A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, contanto que estejam comprovados, através de documentação hábil e idônea, conforme sua natureza, ou assim definida em preceitos legais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário por meio do qual foram apresentados em tese os mesmos argumentos abordados na Impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Alega o Recorrente em sede de Recurso Voluntário:

Como já aludido na impugnação, o Recorrente tem como atividade principal o atendimento médico-hospitalar e possui como principais clientes os convênios celebrados com operadoras de planos de assistência à saúde.

Ao fazer o atendimento dos pacientes dos planos de saúde conveniados o Recorrente fatura o serviço prestado emitindo nota fiscal sobre o valor do atendimento realizado, no momento em que se faz o detalhamento dos valores cobrados, tanto dos procedimentos médico-hospitalares propriamente ditos quanto de eventuais materiais utilizados e custos empregados no atendimento.

Após o envio da fatura aos planos de saúde, o respectivo convênio promove a análise de cada caso e efetua o pagamento daquilo que esteja de acordo com o contrato firmado com o paciente.

Não raro, contudo, os convênios efetuam glosas sobre valores que estejam em desacordo com os aludidos contratos com o paciente e, assim, deixam de repassar os valores já despendidos pelo Recorrente.

Em que pese não haver a devolução dos valores já empregados pelo Recorrente quando do atendimento médico hospitalar já faturado, tais glosas possuem nítida natureza de vendas canceladas e, esse jaez, devem ser desconsideradas para

apuração do PIS/Pasep e da Cofins exigidas, em atendimento ao art.3º, §2º, inciso I, da Lei 9718/98

Ocorre que, da análise dos autos, verifica-se que o Recorrente não apresentou argumentos novos ou suficientemente robustos capazes de afastar os fundamentos do lançamento tributário. Em nenhuma fase do presente processo, em que pese as alegações, o Recorrente apresentou documentos elaborados pelos convênios que procederam às glosas, que permitissem confirmar os alegados cancelamentos de vendas, Declarações, Extratos Bancários.

Dessa forma, entendendo que a decisão proferida pela instância *a quo* encontra-se devidamente fundamentada e em consonância com a legislação aplicável, adoto, com base no § 12º do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, a respectiva *ratio decidendi* como fundamentos da presente manifestação, nos seguintes termos:

Conforme relatado, a autoridade autuante verificou que, contabilmente, a empresa classificava as receitas decorrentes da prestação de serviços como receitas operacionais, enquanto os valores cobrados pelos materiais utilizados nos procedimentos médico-hospitalares eram classificados como recuperação de despesas. Desta forma, tanto a Contribuição para o PIS quanto a Cofins eram recolhidas apenas sobre o valor decorrente da receita de prestação de serviços, do que resultou o lançamento de ofício das contribuições incidentes sobre as receitas dos materiais aplicados nos procedimentos médico-hospitalares, com base no art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

A empresa rebateu os lançamentos efetuados com o argumento de que os valores classificados como recuperação de despesas correspondem a glosas efetuadas pelos convênios quando da auditoria das faturas, relativas a vários itens, tais como medicamentos, exames e outros serviços hospitalares porventura empregados no tratamento dos pacientes que, segundo eles, não estariam cobertos pelo contrato celebrado com o plano de saúde. Tais glosas teriam a natureza de vendas canceladas e reduziriam a base de cálculo das contribuições, razão pela qual deveria o lançamento ser reformado.

Vê-se que a situação relatada pela impugnante não se trata de mero inadimplemento de clientes que, por não se confundir com cancelamento de vendas, não pode ser tido como exclusão da base de cálculo de PIS e Cofins.

O cerne da questão consiste em averiguar qual a real natureza dos valores tidos como base de cálculo das contribuições pela Fiscalização, no que tange à recuperação de despesas com Materiais/Medicamentos. Os lançamentos contábeis efetuados na conta respectiva (4413990003980) encontram-se detalhados no Razão Analítico Diário de fls. 37/40 e no Balancete Analítico de fls. 74/143, referentes ao período de 01/01/2007 a 31/12/2007.

A Lei nº 9.718, de 1998, na redação vigente à época da lavratura do auto de infração, adotava uma base universal para efeitos de exigência do PIS e da Cofins, abrangendo todas as receitas da empresa, independentemente de sua classificação contábil, conforme definido em seu art. 3º a seguir transcrito:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001).

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente. (grifou-se)Portanto, a base de cálculo das contribuições estava definida em lei como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas no § 2º do art. 3º, não abrangendo a recuperação de despesas. Já as vendas canceladas, como visto, são dedutíveis da base de cálculo das contribuições em comento.

A respeito da questão vale destacar, inicialmente, o princípio contábil da competência, segundo o qual as receitas devem ser computadas independentemente de realização em moeda. Assim, auferir receita significa simplesmente que o contrato de prestação de serviços foi firmado, com a emissão da fatura e/ou da nota fiscal, e se consolidou com a efetiva prestação. Dessa situação decorrem todas as consequências tributárias.

Frise-se que as recuperações de despesas são receitas, conforme determina o art. 44, inciso III, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, base legal do inciso II do art. 392 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), a seguir transcrito, e como tal, inserem-se no campo de incidência do PIS e da Cofins:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - o resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões; (grifou-se)

Como as receitas decorrentes de recuperações de despesas não foram contempladas dentre as previstas como passíveis de exclusão/dedução da base de cálculo, não podem ser excluídas da base de incidência das contribuições, o que está em consonância com o procedimento adotado pela Fiscalização.

Verifica-se, dos lançamentos contábeis efetuados no Livro Razão Analítico e no Balancete Analítico, que os valores glosados pela autoridade autuante correspondem aos registros descritos como 'ESTORNO RECUP MAT/MED N/MES HOSP', indicativos de reduções da conta de Recuperação de Despesas (reduções de receitas), decorrentes de auditoria das faturas pelos convênios, por não estarem cobertos pelo contrato celebrado com o plano de saúde. Dessa forma, sua natureza parece ser, de fato, de vendas canceladas, ao encontro do entendimento da impugnante, pois mesmo que as mercadorias tenham sido utilizadas pela empresa quando da prestação de serviços hospitalares, ocorre a extinção das obrigações do credor (impugnante) e do devedor (convênio).

Diante dessas constatações, a princípio os valores referentes às glosas deveriam ter sido excluídos da base de cálculo. Todavia, a despeito de terem o Livro Razão e Balancete sido entregues à autoridade autuante durante o procedimento fiscal, vê-se que a base de cálculo constante do Auto de Infração não levou em conta os aludidos estornos, tendo sido considerados tão-somente os valores referentes à Recuperação de Despesas:

Fato Gerador	Val. Tributável ou Contribuição	Multa(%)
31/01/2007	R\$ 1.521.236,44	75,00
28/02/2007	R\$ 1.478.646,21	75,00
31/03/2007	R\$ 1.513.690,88	75,00
30/04/2007	R\$ 1.682.219,88	75,00
31/05/2007	R\$ 1.539.864,04	75,00
30/06/2007	R\$ 1.789.683,74	75,00
31/07/2007	R\$ 2.611.824,35	75,00
31/08/2007	R\$ 2.674.712,62	75,00
30/09/2007	R\$ 2.711.265,96	75,00
31/10/2007	R\$ 2.319.441,51	75,00
30/11/2007	R\$ 2.569.070,43	75,00
31/12/2007	R\$ 2.638.454,75	75,00

Colacionam-se abaixo alguns excertos dos registros contábeis contidos no Razão Analítico Diário da conta contábil 4413990003980 (Recuperação de Materiais/Medicamentos), a título de exemplo de como foi apurada a base de cálculo no Auto de Infração:

PIS JAN/2007:

Soma das Recuperações de Despesas: R\$ 1.521.236,44

Estorno: R\$ 154.675,62

Base de Cálculo adotada: R\$ 1.521.236,44

Conta Contábil: -4413990003980		RECUPERACAO DE MAT / MEDICAMENTOS	
		Saldo Inicial:	0,00 0,00
31/01/2007 314-63	VLR BX DE CLIENTES PARTICULARES P/RESULTADO REF RECUP MAT/MED S/FATURAMENTO UNIPAR JANEIRO/2007 CONF NOTAS FISCAIS HOSP		2.171,82
31/01/2007 314-66	VLR BX DE CLIENTES CONVENIOS P/RESULTADO REF RECUP MAT/MED S/FATURAMENTO CONVENIOS JANEIRO/2007 CONF NOTAS FISCAIS HOSP		1.519.064,62
31/01/2007 314-83	ESTORNO RECUP MAT/MED N/MES HOSP	154.675,62	

PIS ABRIL/2007:

Soma das Recuperações de Despesas: R\$ 1.682.219,88

Estorno: R\$ 527.240,61

Base de Cálculo adotada: R\$ 1.682.219,88

		Saldo em 31/03/2007	0,00	4.196.995,91
30/04/2007	336-3	VLR BX DE CLIENTES PARTICULARES P/RESULTADO REF RCUP MAT/MED S/FATURAMENTO UNIPAR ABRIL/2007 CONF NOTAS FISCAIS HOSP		74.076,93
30/04/2007	336-6	VLR BX DE CLIENTES CONVENIOS P/RESULTADO REF RECUP MAT/MED S/FATURAMENTO CONVENIOS ABRIL/2007 CONF NOTAS FISCAIS HOSP		1.608.142,95
30/04/2007	336-17	ESTORNO RECUP MAT/MED N/MES HOSP	527.240,61	

PIS JULHO/2007:

Soma das Recuperações de Despesas: R\$ 2.611.824,35

Estorno: -

Base de Cálculo adotada: R\$ 2.611.824,35

		Saldo em 30/06/2007	0,00	8.102.717,45
31/07/2007	1030-3	VLR BX DE CLIENTES CONVENIOS P/RESULTADO REF RECUP MAT/MED S/FATURAMENTO DE CONVENIOS JUL/2007 CONF NOTAS FISCAIS EMITIDAS HOSP		2.596.899,15
31/07/2007	1030-6	VLR BX DE CLIENTES PARTICULARES P/RESULTADO REF RECUP MAT/MED S/FATURAMENTO UNIPAR JUL/2007 CONF NOTAS FISCAIS EMITIDAS HOSP		14.925,20

PIS NOVEMBRO/2007:

Soma das Recuperações de Despesas: R\$ 2.569.070,43

Estorno: R\$ 419.328,28

Base de Cálculo adotada: R\$ 2.569.070,43

		Saldo em 31/10/2007	0,00	18.000.633,54
30/11/2007	1841-3	VLR BX DE CLIENTES CONVENIOS P/RESULTADO REF RECUP MAT/MED S/FATURAMENTO DE CONVENIOS NOV/2007 CONF NOTAS FISCAIS HOSP		2.529.503,52
30/11/2007	1841-6	VLR BX DE CLIENTES PARTICULARES P/RESULTADO REF RECUP MAT/MED S/FATURAMENTO UNIPAR NOV/2007 CONF NOTAS FISCAIS HOSP		39.566,91
30/11/2007	1841-16	ESTORNO RECUP MAT/MED N/MES HOSP	419.328,28	

Neste ponto, há que se ponderar que a escrituração contábil faz prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados desde que esteja acompanhada de documentação hábil, segundo sua natureza ou como estiver definida em preceitos legais. É a correta interpretação do art. 923 do Decreto nº 3.000, de 1999, e do art. 26 do Decreto nº 7.574, de 2011, oriundos de uma mesma base legal, o art. 9º, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Decreto nº 3.000/1999

Art. 923. 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Decreto nº 7.574/2011

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º).

(...)

Este é o entendimento pacificado das DRJs e do CARF acerca da matéria, como demonstram as ementas retiradas de acórdãos bastante recentes:

Acórdão nº 1402-002.450, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / CARF, 10/04/2017 ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE. A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Acórdão nº 1401-002.046, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / CARF, 16/08/2017 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL PARA COMPROVAÇÃO DE RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO DE RENDA. (...) A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados sempre que comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza ou assim definidos em preceitos legais. Na ausência de tais documentos que embasem o lançamento contábil este não serve de prova.

Acórdão nº 1402-002.399, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / CARF, 15/02/2017 LIVROS CONTÁBEIS. ESCRITURAÇÃO. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. A escrituração só faz prova a favor do contribuinte se suportada por documentos hábeis, idôneos e contemporâneos aos fatos e registrada em livros revestidos das formalidades intrínsecas e extrínsecas impostas por lei.

Acórdão nº 03-73.807, 4ª Turma da DRJ/BSB, 23/03/2017 ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE. A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Acórdão nº 06-57.788, 1ª Turma da DRJ/CTA, 13/03/2017 ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE. Apenas a escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Tendo em vista que, nem por ocasião do procedimento fiscal, nem da Impugnação, houve a comprovação, mediante documentos hábeis e idôneos, dos estornos em tela (cancelamento de vendas), entende-se por correta a atribuição

da repercussão tributária prevista em lei para os casos de omissão de receitas erroneamente classificadas pela empresa como 'Recuperação de Despesas', bem como a apuração da base de cálculo efetuada pela autoridade autuante.

Isto porque compete à interessada, com esteio nos arts. 15, caput, e 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, fazer prova do direito postulado, o que poderia ser feito mediante a apresentação de documentos elaborados pelos convênios que procederam às glosas, que permitissem confirmar os alegados cancelamentos de vendas, a exemplo de Livro Razão, Declarações, Extratos Bancários etc.

Destaque-se, ainda, que os valores relativos às glosas registrados no Razão Analítico, no Balancete Analítico e no Relatório de Notas Fiscais Emitidas elaborado pela própria defesa (fls. 41, 47/48) não coincidem com aqueles por esta apontados na Impugnação por meio das tabelas que novamente se reproduzem abaixo:

## DEMONSTRAÇÃO DO PIS DEVIDO

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Fato Gerador	Vencimento	Valor Tributável (1)	Glosas	Valor Tributável (2)	Aliq. %	PIS Devido
31-01-2007	16/02/2007	1.521.236,44	431.270,53	1.089.965,91	0,65	7.084,78
28-02-2007	20/03/2007	1.478.646,21	462.224,81	1.016.421,40	0,65	6.606,74
31-03-2007	20/04/2007	1.513.690,88	476.055,78	1.037.635,10	0,65	6.744,63
30-04-2007	18/05/2007	1.682.219,88	517.450,84	1.164.769,04	0,65	7.571,00
31-05-2007	20/06/2007	1.539.864,04	499.839,87	1.040.024,17	0,65	6.760,16
30-06-2007	20/07/2007	1.789.683,74	650.550,04	1.139.133,70	0,65	7.404,37
31-07-2007	20/08/2007	2.601.824,35	872.651,89	1.729.172,46	0,65	11.239,62
31-08-2007	20/09/2007	2.674.712,62	877.305,74	1.797.406,88	0,65	11.683,15
30-09-2007	19/10/2007	2.711.265,96	916.407,90	1.794.858,06	0,65	11.666,58
31-10-2007	20/11/2007	2.319.441,51	845.204,49	1.474.237,02	0,65	9.582,54
30-11-2007	20/12/2007	2.569.070,43	945.417,92	1.623.652,51	0,65	10.553,75
31-12-2007	18/01/2008	2.638.454,75	920.820,71	1.717.634,04	0,65	11.164,63
TOTALS		25.040.109,81	8.415.277,74	16.624.908,29		108.061,95

Coluna (3) valores tributados no auto de infração que não considerou as glosas dos convênios.  
Coluna (4) glosas dos convênios.  
Coluna (5) Receita líquida = base tributável  
Coluna (7) PIS devido.

## DEMONSTRAÇÃO DA COFINS DEVIDA

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Fato Gerador	Vencimento	Valor Tributável (1)	Glosas	Valor Tributável (2)	Aliq. %	COFINS Devida
31-01-2007	16/02/2007	1.854.221,75	525.671,87	1.328.549,88	3,00	39.856,50
28-02-2007	20/03/2007	1.799.980,82	562.674,01	1.237.306,81	3,00	37.119,21
31-03-2007	20/04/2007	2.176.375,27	684.470,03	1.491.905,24	3,00	44.757,16
30-04-2007	18/05/2007	2.175.773,37	669.267,89	1.506.505,48	3,00	45.195,17
31-05-2007	20/06/2007	2.164.575,71	702.621,28	1.461.954,43	3,00	43.858,64
30-06-2007	20/07/2007	2.470.862,07	898.158,37	1.572.703,70	3,00	47.181,12
31-07-2007	20/08/2007	3.154.839,93	1.058.133,32	2.096.706,61	3,00	62.901,20
31-08-2007	20/09/2007	3.249.721,20	1.065.908,56	2.183.812,64	3,00	65.514,38
30-09-2007	19/10/2007	3.624.064,32	1.203.189,36	2.420.874,96	3,00	72.626,25
31-10-2007	20/11/2007	3.121.997,29	1.137.655,82	1.984.341,47	3,00	59.530,25
30-11-2007	20/12/2007	3.127.536,92	1.150.933,59	1.976.603,33	3,00	59.298,10
31-12-2007	18/01/2008	3.441.395,39	1.197.605,60	2.243.789,79	3,00	67.313,70
		32.361.343,04	10.856.289,70	21.505.052,34		645.151,68

Coluna (3) valores tributados no auto de infração que não considerou as glosas dos convênios.  
Coluna (4) glosas dos convênios.  
Coluna (5) Receita líquida = base tributável  
Coluna (7) COFINS devida.

No que tange ao pedido da interessada, no sentido de que o processo seja baixado em diligência para averiguação e confirmação dos fatos relatados, tem-se que, apesar de ser facultado ao contribuinte o direito de pleitear a realização de

diligências e perícias, em conformidade com o art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 19722, compete à Autoridade Julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, caput, do Decreto nº 70.235/19723).

A realização de diligência e perícia pressupõe que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado e/ou esclarecimento de fatos considerados obscuros no processo. Todavia, elas não integram o rol dos direitos subjetivos do contribuinte, podendo o Julgador, se justificadamente entendê-las prescindíveis, não acolher o pedido.

A oportunidade para apresentação da prova documental é na Impugnação do lançamento, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto nas hipóteses taxativamente previstas (art. 16, inciso III, c/c § 4º do Decreto nº 70.235/19724).

Em síntese, o pedido de diligência ou perícia tem por finalidade esclarecer questões que provoquem dúvidas para dirimir a questão, sendo indevida sua determinação com o objetivo de suprir o encargo probatório do contribuinte, o que configuraria a inversão ilegal do ônus da prova.

Esse é também o posicionamento do CARF, conforme o acórdão citado a seguir:

**PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

A realização de perícias e diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, não podendo ser utilizada para a produção de provas que a impugnante deveria trazer à colação junto com a impugnação.

(Acórdão nº 2202-003.550, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 20/09/2016)

Ademais, os argumentos esposados pela defesa foram enfrentados neste voto, não restando dúvidas para o julgamento da lide. Portanto, a diligência mostra-se prescindível, pelo que se indefere o pedido.

Por fim, importa registrar que a Sustentação Oral apresentada pela Recorrente na modalidade de vídeo apresentou problemas técnicos (sem áudio).

### **Conclusão**

Assim, diante todo o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Flávia Sales Campos Vale**

