



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

Processo nº 10660.001028/2004-86
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3401-001.167 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 28 de abril de 2017
Assunto AI - COFINS
Recorrente UNIMED ALFENAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, para que a unidade local da RFB: (a) intime a recorrente a apresentar os livros e balancetes de 2003 à fiscalização, em trinta dias, sob pena de não aceitação das exclusões registradas na planilha por ela elaborada (fl. 416), e promova a análise da planilha à luz dos livros e balancetes eventualmente apresentados; e (b) explique a razão da diferença de critério utilizado para as exclusões, nos diferentes anos, ou corrija a planilha de fls. 771/772.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre auto de infração lavrado para exigência de COFINS (fls. 8 a 14)¹, no valor original de R\$ 441.846,37, acrescido de juros de mora e multa de ofício (75 %), para os fatos geradores de 30/11/1999 a 30/12/2003, por falta/insuficiência de recolhimento, conforme detalhado em Termo de Verificação Fiscal (TVF).

No TVF de fls. 13/14, narra a fiscalização que; (a) a empresa impetrou mandado de segurança na 11ª Vara da Seção Judiciária de Minas Gerais (nº 1999.38.00.0388868, com cópias de peças/consultas às fls. 70 a 142), insurgindo-se contra a MP nº 1.858/1999, que instituiu, a partir de novembro de 1999, a COFINS sobre todas as receitas auferidas pelas sociedades cooperativas, visto que até então a incidência ocorria somente sobre as receitas com terceiros não cooperados, e demandando liminarmente a suspensão da exigibilidade da COFINS sobre atos cooperativos próprios e a concessão da segurança para, a partir de novembro de 1999, não efetuar o recolhimento da COFINS; (b) a RFB foi comunicada em 01/02/2000 sobre o deferimento da liminar, tendo o TRF-1 negado provimento ao recurso de apelação da impetrante, e dado provimento ao recurso de apelação da União, havendo registro de embargos de declaração posteriores; e (c) não havendo óbice à constituição do crédito, foi lavrada a autuação, dentro das regras que estabelece a referida MP nº 1.858/1999, conforme demonstrativos de fls. 55 a 64, e 65 a 69.

Ciente da autuação em 25/06/2004 (fl. 9), a empresa apresentou impugnação em 27/07/2004 (fls. 145 a 168), na qual alegou, em síntese, que: (a) a empresa é uma cooperativa e sempre esteve isenta de recolhimento da COFINS sobre o resultado de seus atos cooperados, conforme artigo 6º, I da Lei Complementar nº 70/1991, em atendimento à exigência constitucional do artigo 146, III, “c” da CF/1988; (b) a MP nº 1.858/1999 (que culminou na MP nº 2.158-35/2001) vem na contramão desse raciocínio, revogando irregularmente (conforme entende o STJ) o citado artigo 6º, I da lei complementar, e remetendo o tratamento à Lei nº 9.718/1998, como um “desincentivo” ao cooperativismo; (c) infere-se, pelos valores lançados, e pela ausência de indicação no enquadramento legal da autuação, que não foi observado o § 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001, que permite deduções na base de cálculo da contribuição a partir de 01/12/2001, nem o disposto na MP nº 101/2002, convertida na Lei nº 10.676/2003, que retroagiu a 1999 para permitir deduções relativas ao Fundo de Reserva e ao FATES (Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social), demandando-se perícia para verificar se houve efetivamente a aplicação de tais dispositivos; e (d) a Taxa SELIC não é idônea para o cálculo de juros de mora. Pede a empresa, por fim, a suspensão do julgamento administrativo até o trânsito em julgado da ação judicial, o reconhecimento da ilegalidade da exigência de COFINS sobre atos cooperativos, e a nulidade da autuação, por não empregar as deduções legalmente previstas e utilizar a Taxa SELIC.

Em 09/08/2007, ocorre o julgamento de primeira instância (fls. 219 a 222), no qual a DRJ decide, unanimemente, pela procedência do lançamento, sob os seguintes fundamentos: (a) não há previsão para suspensão do processo administrativo até o encerramento da ação judicial; (b) não se configurou nenhuma das razões de nulidade legalmente estabelecidas, no que se refere à autuação; (c) descabe a realização de perícia, não havendo pontos duvidosos a elucidar que requeiram conhecimentos especializados; (d) o processo judicial versa sobre o mesmo objeto do lançamento, não cabendo apreciação

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

administrativa de mérito, em face da concomitância de objeto com a ação judicial; (e) os valores lançados foram demonstrados pela fiscalização, e se a empresa entende algum valor como indevido, deve apontar objetivamente qual o erro, e não demandar genericamente revisão integral em perícia; e (f) os juros de mora foram calculados conforme a legislação vigente, e não compete ao julgador administrativo se pronunciar sobre constitucionalidade de leis.

Cientificada da decisão de piso em 23/08/2007 (AR à fl. 233), a empresa interpôs **recurso voluntário** (fls. 234 a 266), em 21/09/2007, basicamente reiterando os argumentos apresentados em sede de impugnação (que os atos cooperativos não estão sujeitos à incidência de COFINS, que não foram observados os comandos legais que estabelecem deduções, demandando nova perícia, e que a Taxa SELIC é inaplicável a título de juros de mora), acrescentando que: (a) diante da impossibilidade de juntar com sua impugnação todos os seus livros contábeis e DCTF, a recorrente optou por requerer a realização de perícia contábil; (b) diante da existência de ação judicial, a autuação sequer deveria ter sido lavrada, e o processo administrativo discute também as deduções; e (c) é necessário e possível que o julgador administrativo analise questões relacionadas à constitucionalidade e à legalidade.

Em 09/07/2009, o julgamento foi unanimemente convertido em **diligência**, no CARF, por meio da Resolução nº 3402-00.012 (fls. 329 a 332), demandando-se à unidade local da RFB que verificasse se as deduções previstas no § 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, e na MP nº 101/2002, convertida na Lei nº 10.676/2003, foram consideradas no lançamento, observando-se, no período, se a contribuinte era operadora de plano de saúde; e, se pertinentes as deduções, elaborasse demonstrativo de cálculo e relatório conclusivo acerca dos valores que deveriam ser deduzidos e, porventura, não foram considerados.

No **Relatório de Diligência Fiscal** de fls. 385 a 387, a fiscalização informa que: (a) a empresa foi intimada a apresentar planilhas demonstrando as bases de cálculo relativas à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS e respectivas deduções previstas em lei, de forma a demonstrar o direito a tais deduções, conforme alegado no recurso voluntário, mas a intimação não foi atendida; (b) após reintimação, a empresa apresentou planilhas de apuração das contribuições, e extrato que demonstra ser operadora de plano de saúde; (c) após diligência contábil nos documentos postos à disposição, em 06/12/2011, foram apresentadas novas planilhas, mais detalhadas, de acordo com a interpretação dada pela autuada ao § 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, deduzindo das bases de cálculo das contribuições a totalidade dos custos com serviços médicos e hospitalares (tanto a título de transferência de responsabilidade quanto a todos os eventos ocorridos, ou seja, todas as despesas com serviços prestados e não somente gastos referentes a conveniados de outras operadoras; (d) considerando que as contribuições incidem sobre o faturamento, e não sobre o resultado, e que o disposto no referido § 9º não autoriza as operadoras de planos de saúde a deduzirem da base de cálculo todos os valores dos custos operacionais incorridos, conclui-se que a recorrente não demonstrou e comprovou no curso dos trabalhos da presente diligência as deduções a que teria direito conforme alegações apresentadas no recurso voluntário.

Ciente do resultado da diligência em 05/01/2012 (fl. 387), a recorrente apresentou a **manifestação** de fls. 388 a 394, em 10/02/2012, alegando que: (a) a fiscalização limitou sua análise ao inciso III do § 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998; (b) as deduções foram demonstradas e estão em total conformidade com os argumentos expostos no recurso voluntário; e (c) devem, além das deduções previstas no § 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, e na MP nº 101/2002, convertida na Lei nº 10.676/2003, ser excluídas da base de cálculo das

contribuições as receitas financeiras, com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998.

Por meio da Resolução nº 3401-000.828 (fls. 399 a 402), converteu-se novamente o julgamento em **diligência**, de forma unânime, para, tendo em vista o advento da inclusão do § 9º-A, interpretativo/declaratório, ao artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, a unidade local da RFB (a) informasse se seriam pertinentes deduções indicadas pela recorrente, eventualmente, em caso positivo, elaborando demonstrativo de cálculo e relatório conclusivo acerca dos valores que deveriam ser deduzidos, e não tenham sido considerados, mês a mês; e (b) verificasse se foram consideradas exclusões previstas nos incisos I e II do § 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998.

No **Relatório de Diligência Fiscal** de fls. 773 a 777, a fiscalização afirma que: (a) após cotejamento dos valores e registros dos balancetes e livros razão, os valores mensais de receitas, eventos ocorridos, efetivamente pagos, e o total das exclusões de deduções, foram transportados para a planilha resumo, em conformidade com a planilha apresentada pela recorrente, exceto a coluna “exclusões das deduções” que se referem a valores de pagamentos efetuados aos seus médicos e às empresas credenciadas por atendimentos de operações de intercâmbio ou por beneficiários atendidos de outras operadoras; e (b) quanto às deduções referentes ao período de 01/2003 a 12/2003, não houve apresentação de livros e balancetes pela empresa, não sendo possível a apuração, tendo sido consideradas apenas as receitas.

Cientificada do resultado da segunda diligência em 31/03/2016 (fl. 778), a recorrente apresentou a **manifestação** de fls. 779 a 789, em 03/06/2016, defendendo: (a) a nulidade da autuação por vício material, pelo reconhecimento, pela própria fiscalização, de que houve erro na apuração dos créditos constituídos; (b) a fiscalização não considerou, no período de 01/2003 a 12/2003, os valores correspondentes às indenizações relativas a eventos ocorridos, efetivamente pagos, deduzidos das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades, sob o argumento de que a empresa não teria apresentados livros contábeis e balancetes do período, mas todos os livros contábeis foram apresentados e analisados no estabelecimento da empresa, e a fiscalização deduziu da base de cálculo os valores que entendeu pertinentes, mas acrescentou novamente na base de cálculo as receitas de transferência de responsabilidade como recuperação de custos, considerando equivocadamente que os valores recuperados pelo atendimento a beneficiários de outras operadoras representavam nova receita; e (c) novamente, a fiscalização não apresentou demonstrativo de cálculo e relatório conclusivo com os valores que teriam que ser deduzidos da base de cálculo da contribuição e que não foram considerados, bem como planilha mês a mês com as rubricas contábeis que formaram a base de cálculo, conforme demandado na diligência. Requer, por fim, caso não seja declarada a nulidade da autuação, que se promova nova diligência, para que a fiscalização aponte, de forma pormenorizada, as exclusões realizadas na base de cálculo da contribuição, e caso não seja acatada a demanda por diligência, o cancelamento do lançamento, vez que se está a exigir tributo sobre base de cálculo indevida.

Em 23/06/2016 o processo foi a mim distribuído, não tendo sido indicado para pauta nos meses novembro e dezembro de 2016, por estarem as sessões suspensas por determinação do CARF. O processo, derradeiramente, não foi indicado para o mês de janeiro de 2017, por ser a pauta mera reprodução da referente ao mês de outubro de 2016, que também teve a sessão suspensa por determinação do CARF. E foi indicado para as pautas de fevereiro e março de 2017, mas não incluído, pelo presidente, em função do volume de processos a julgar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

Os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário já foram analisados na conversão em diligência, passando-se, aqui, de imediato, à análise de mérito.

Cabe, de início, destacar que a apreciação será restrita à questão referente às deduções legalmente admitidas no cálculo da COFINS, tendo em vista a proposta de diligência restrita ao tema, havendo elementos suficientes, nos autos, para manifestação do colegiado sobre as demais questões que remanescem contenciosas.

Das deduções legalmente admitidas no cálculo da COFINS

Reclama a recorrente, ainda em sua peça inaugural de defesa, que, na autuação, não foram tomadas em conta, no cálculo da COFINS, as deduções previstas no § 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, com a redação dada pela MP nº 2.158-35/2001, e na MP nº 101/2002, convertida na Lei nº 10.676/2003. Mas sequer indicou a defesa exatamente a quais deduções fazia jus, ou em que montante, limitando-se a demandar perícia para tal.

A perícia foi rechaçada pelo julgador de piso, justamente sob o argumento de que “o contribuinte não pode se eximir do ônus da prova mediante solicitação de perícia” (fl. 221), e que “a perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela mera juntada de documentos” (ainda à fl. 221).

No recurso voluntário, a empresa afirma que os documentos que comprovariam que não foram tomadas em conta as deduções seriam todos os seus livros contábeis e DCTF, que estavam à disposição do fisco. Nas palavras da recorrente (fls. 237/238):

O fato é que diante da **IMPOSSIBILIDADE** de juntar com sua Impugnação todos seus livros contábeis e DCTFs, a Recorrente optou por requerer a realização de perícia contábil!!

Todavia, a r. decisão recorrida negou o pedido de realização de perícia formulado pela Recorrente, sob o argumento de que não se justifica a realização de perícia “quando o fato puder ser demonstrado pela mera juntada de documentos”.

Ora, conforme já dito, não se trata de documentos possíveis de serem juntados no presente processo, trata-se da análise de **TODOS OS DOCUMENTOS CONTÁBEIS** da Recorrente, referentes ao período de 1999 à 2003.

Ao contrário do exposto no acórdão recorrido, que alega que a Recorrente está se eximindo do ônus da prova, é o Fisco que está se eximindo de analisar os documentos contábeis da Recorrente, que sempre esteve com a sua contabilidade aberta para ser analisada pelo Fisco Federal, **FUNÇÃO ESTA QUE É INERENTE AO SEU DEVER E NÃO MERA FACULDADE!**

Novamente, na pela recursal, nenhum vestígio sequer de um exemplo de dedução indevidamente ignorada pelo fisco, mas simples demanda por nova perícia.

De certa forma, o pedido foi acolhido, na forma de diligência, determinada pela Resolução nº 3402-00.012, para que a unidade local da RFB verificasse se as deduções alegadas pela defesa foram consideradas no lançamento.

A fiscalização, dando início ao procedimento de diligência, intimou a empresa (fl. 340), em 18/08/2011, a apresentar planilha demonstrativa das bases de cálculo e deduções:

Considerando as alegações apresentadas no Recurso Voluntário interposto nos autos dos processos acima citados, mormente no que se refere à apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS objeto dos autos de infração, fica a pessoa jurídica acima identificada INTIMADA a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias a contar do recebimento, desta, planilha demonstrativa das bases de cálculo e respectivas deduções que alega ter direito de acordo com o previsto no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 e na Lei nº 10.676/03. Os demonstrativos deverão compreender o período de apuração abrangido pelos autos de infração.

Não atendida a intimação, a empresa foi reintimada, em 31/10/2011 (fls 342 a 344), apresentando, como resposta, em 21/11/2011, cópia de registro como operadora de plano de saúde (fl. 350), tabela indicando contas contábeis (fls. 346/349 e 366/372), e resumo das memórias de cálculo das contribuições (fl. 365), informando estarem os livros fiscais do período disponíveis para conferência.

Diante do dilema entre a alegação fiscal de que a empresa não demonstrou e comprovou, no curso dos trabalhos da diligência, as deduções a que teria direito conforme alegações apresentadas no recurso voluntário, tendo deduzido a totalidade dos custos com serviços médicos e hospitalares (fls. 386/387) e a afirmação da recorrente de que as deduções foram demonstradas e estão em total conformidade com os argumentos expostos no recurso voluntário (fl. 389), e diante do advento de norma interpretativa (o § 9º-A, acrescido ao artigo 3º da Lei nº 9.718/1998), o CARF determinou nova diligência, para que unidade local verificasse se haviam sido consideradas todas as deduções do o § 9º, já à luz da alteração normativa de caráter interpretativo.

Fazemos aqui uma pausa na narração, para revelar que, na manifestação referente à primeira diligência, não entendemos como relevantes ao contencioso as alegações referentes a deduções tidas como não analisadas pela fiscalização (que acabaram sendo objeto da segunda diligência também), pois derivam da própria documentação apresentada pela empresa, e as que versam sobre receitas financeiras, que são objeto da discussão judicial sobre o conceito de faturamento, e igualmente não foram especificamente relacionadas pela empresa, a fim de que pudessem ser apartadas (ou até identificadas) nos montantes autuados.

E aproveitamos a pausa para traçar um panorama sobre as alterações promovidas no tema originalmente tratado no § 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, que hoje já conta, inclusive, com um § 9º-B:

“§ 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:

I - co-responsabilidades cedidas;

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas;

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

§ 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)

§ 9º-B. Para efeitos de interpretação do caput, não são considerados receita bruta das administradoras de benefícios os valores devidos a outras operadoras de planos de assistência à saúde.”

Em verdade, se bem interpretado o § 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, desnecessárias seriam as inclusões dos §§ 9º-A e 9º-B, que somente aclararam o conteúdo de seu texto. Mas não se pode confundir, como faz a recorrente, uma interpretação incorreta do dispositivo legal com uma causa de nulidade da autuação. Se a autuação é incorreta em relação a determinado item (v.g., acolhimento a menor de deduções), em relação a tal item deve ser, no mérito, afastada, e não simplesmente anulada. A prosperar a argumentação da recorrente, de que incorreções na base de cálculo ensejariam nulidade da autuação, parece que não haveria mais espaço para manutenção parcial de lançamentos neste tribunal administrativo.

Assim, se a fiscalização não tomou em conta deduções que seriam devidas, por interpretar de forma demasiadamente restritiva o citado § 9º, (em autuação lavrada antes da edição do esclarecedor § 9º-A, interpretativo), ou mesmo por carência probatória, a segunda diligência tinha a missão de esclarecer a questão, e explicar e/ou afastar ainda a alegação de que a fiscalização somente teria analisado as deduções do inciso III do referido § 9º.

Os trabalhos referentes à segunda diligência, como se narra no respectivo relatório (fl. 773), foram de checagem, mês a mês, por rubrica contábil, dos valores lançados na planilha elaborada pela própria recorrente (fls. 412 a 424), mediante cotejamento com os registros de balancete dos livros diário ou razão. Os valores das receitas foram confirmados. Em relação às deduções, a fiscalização informou que não foram acolhidas as relativas ao período de 01/2003 a 12/2003, por negativa da recorrente em apresentar os livros contábeis e balancetes do ano de 2003 durante os procedimentos de diligência. As deduções acolhidas são perceptíveis na planilha de fls. 771/772, nas quais o fisco destaca os valores pleiteados a título de deduções e os acolhidos, mês a mês, por tipo de dedução, adicionando colunas à própria planilha elaborada pela recorrente.

Sobre o resultado de tal diligência a recorrente, além de defender a nulidade da autuação, por erro na base de cálculo (aqui já rechaçada), sustenta que apresentou os livros de 2003, que foram analisados no estabelecimento da empresa, e que a fiscalização deduziu da base de cálculo os valores que entendeu pertinentes, mas acrescentou novamente na base de cálculo as receitas de transferência de responsabilidade como recuperação de custos, considerando equivocadamente que os valores recuperados pelo atendimento a beneficiários de

outras operadoras representavam nova receita, e que a fiscalização não teria apresentado demonstrativo, mês a mês, com as rubricas que formam a base de cálculo.

A ausência ou não de apresentação dos livros e balancetes de 2003 consta apenas das alegações da fiscalização e da empresa, não restando registrada em nenhum documento durante o período de realização da diligência anexado aos autos. Na documentação apresentada pela empresa, no curso da diligência, esta inclusive se dispôs a entregar os livros à RFB, em 06/04/2015 (fl. 410):

3. Informa que os valores constantes nas planilhas de cálculos do PIS e da COFINS, ora entregues podem ser validados pelos livros razão, diário e balancetes impressos e encadernados à época e por se tratar de muitos livros deixamos a disposição do i. auditor para que possa verificá-los na sede da empresa ou, assim desejar, que oficie para entregá-los na sede da Receita Federal.

E a planilha elaborada pela empresa, de 11/1999 a 12/2003 (fl. 416, com tabelas e explicações às fls. 412 a 415 e 417 a 424), somente apresenta deduções em relação a “eventos ocorridos efetivamente pagos” (inciso III do § 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998), à exceção dos meses de janeiro a maio de 2003, nos quais há dedução de R\$ 894,74 a título de “provisões técnicas”.

Não socorre, então, a recorrente, o argumento de que a fiscalização teria ignorado outras deduções, visto que a fiscalização analisou exatamente as deduções pleiteadas pela empresa. E nem o de que a fiscalização não elaborou planilha, mês a mês, discriminando as deduções acolhidas, porque a fiscalização o fez, às fls. 771/772, exatamente a partir da planilha elaborada pela própria recorrente, sendo fácil perceber o que não foi acatado, mediante simples cotejamento com as memórias de cálculo apresentadas pela própria empresa.

Veja-se o mês de novembro/1999, no qual a única dedução indicada na planilha da empresa (fl. 416) se refere a “eventos ocorridos efetivamente pagos”, no valor de R\$ 98.529,85, assim discriminados (fl. 417):

Conta Contábil	Contraprestações Pecuniárias	nov/99
4.1.01.01.0001	Contratos Planos Individual-PF	1.384,95
4.1.01.01.0002	Produção Intercambio Unimeds	711,66
4.1.01.01.0003	Contratos Planos Coletivos-PJ	156.346,22
	Totais.....	158.442,83
Deduções		
Conta Contábil	Eventos indenizáveis Líquidos	nov/99
3.1.01.01.0001	produção de cooperados	69.203,54
3.1.01.02.0001	Intercambio Unimeds	10.643,67
3.1.02.01.0001	Hospitalar	16.808,72
3.1.02.01.0005	Mat. Medic. Hospitalares	
3.1.02.01.0006	Resgate Aereo	1.873,92
	Totais.....	98.529,85

Na planilha de lavra da fiscalização, percebe-se que foram excluídos das deduções R\$ 10.643,67, não sendo difícil concluir que a exclusão se refere a “Intercâmbio Unimeds”, especificado à fl. 417 como:

Intercambio Unimed	Corresponde aos pagamentos das faturas emitidas pelas Unimeds co-irmãs referente atendimentos aos usuários da Unimed Alfenas efetuados nas cidades destas Unimeds.
--------------------	--

Entendeu, então, a fiscalização, que o pagamento de faturas emitidas pelas outras Unimed, referentes a atendimento aos usuários da recorrente, nas cidades destas outras Unimed, não seria passível de dedução como “eventos ocorridos efetivamente pagos”.

A mesma rubrica “Intercâmbio Unimeds” foi excluída nos mês de dezembro/1999.

Em janeiro de 2000, no entanto, a autoridade diligenciante excluiu das deduções R\$ 129.137,02, montante que se referia a contraprestação pecuniária, como se percebe na planilha de fl. 418 (e supera o valor total de deduções indicado pela recorrente, de R\$ 102.430,00):

Ano base 2000		
Conta Contábil	Contraprestações Pecuniárias	jan/00
3.1.01.01.0001	Contrato Coletivo	138.888,53
3.1.01.01.0002	Contrato Particular	56.886,71
3.1.01.01.0005	Intercambio entre Unimeds	129.137,02
	Totais.....	324.912,26
Deduções		
Conta Contábil	Eventos Indenizáveis Líquidos	jan/00
4.1.01.01.0001	Prod. Cooperados P. Física	40.472,75
4.1.01.01.0002	Prod. Cooperados P. Jurídica	1.826,36
4.1.01.01.0004	Intercambio entre Unimeds	32.067,42
4.1.01.01.0008	Remoção serviço próprio	-
4.1.01.01.0009	Hospitais e Clínicas	28.063,47
4.1.01.01.0010	Laboratórios	9.267,57
4.1.01.01.0011	Medicamentos	276,72
	Totais.....	102.430,00

Adotasse a fiscalização o mesmo procedimento levado a cabo em novembro e dezembro de 1999, o valor a ser excluído da dedução seria de R\$ 32.067,42. No entanto, a quantia que a fiscalização excluiu (R\$ 129.137,02) se refere a “contraprestações pecuniárias” “Intercâmbio entre Unimeds”, especificado (fl. 419) como:

Intercambio entre Unimeds	Corresponde ao faturamento de serviços médicos-hospitalares prestados para os usuários das Unimeds co-irmãs, ou seja, os usuários são das outras unimeds e foram atendidos por Alfenas.
---------------------------	---

Assim, a exclusão da dedução, em janeiro/2000 se deu sobre receitas com atendimentos pela recorrente de usuários de outras Unimed. E o mesmo procedimento se repetiu em todos os demais meses do ano 2000.

Ao que tudo indica, houve equívoco da autoridade diligenciante, ao não adotar critério uniforme na análise dos dados fornecidos pela recorrente.

Nos anos de 2001 e 2002, as memórias de cálculo apresentadas pela empresa já não são tão detalhadas, como se percebe à fl. 420, v.g., no mês de janeiro de 2001:

Ano base 2001		
Conta Contábil	Contraprestações Pecuniárias	Jan/01
311	Contrap. Efetivas de Plano Saúde	230.987,68
3311	Outras receitas operacionais	98.770,72
	Totais.....	329.758,40
Conta Contábil	Eventos Indenizáveis Líquidos	Jan/01
41	Eventos indenizáveis	248.110,70
	Base de cálculo	81.647,70
	Contribuição cofins	2.449,43
	Contribuição Pis	530,71

Veja-se que em tal mês, a autoridade diligenciante exclui das deduções o valor de R\$ 98.770,72, que corresponde exatamente a “outras receitas operacionais”, que, segundo a empresa, seriam (fl. 420):

Outras receitas operacionais	Corresponde ao faturamento efetuado para as outras Unimed's correspondente aos serviços médicos-hospitalares nos seus usuários de plano de saúde.
------------------------------	---

Novamente, a autoridade diligenciante exclui das deduções receitas com atendimentos pela recorrente de usuários de outras Unimed, ratificando o critério utilizado em 2000. Tal procedimento foi adotado ao longo de todos os meses de 2001 e de 2002.

E, no ano de 2003, a autoridade diligenciante, mesmo tendo aceitado sem ressalva todos os valores registrados nas planilhas de 1999/2000/2001/2002, não encontrando nenhuma incorreção de cálculo ou registro, em relação aos livros e balancetes, apenas retirando determinadas contas integralmente das deduções, simplesmente ignora a planilha apresentada pela empresa em face de não apresentação de livros e balancetes de 2003, sequer documentada ao longo da diligência, e questionada pela recorrente.

Diante da ausência de apresentação de determinado livro, o que se esperava é que a fiscalização intimasse oficialmente a empresa, fornecendo prazo, sob pena de serem ignoradas as deduções indicadas na planilha. E não que sumariamente as ignorasse, mesmo tendo verificado que a escrita estava de acordo com as planilhas enviadas em todos os anos anteriores.

É de se registrar que as memórias de cálculo de 2003 apresentadas pela recorrente efetivamente utilizam nomenclatura diversa, como se percebe, v.g., no mês de janeiro (fl. 422):

Conta Contábil	Contraprestações Pecuniárias	jan/03
2883	Pre-Pagto Ato Principal	78.221,79
2884	Pre-Pagto Ato Acessório	36.811,16
2885	Custo Ato Principal	14.532,30
2886	Custo Ato Acessório	12.788,87
2887	Custo Pessoa Física	-
2888	Plano Particular	80.843,81
2889	Intercambio Ato Principal	77.320,04
2890	Intercambio Ato Acessório	105.310,78
535	Ambulatorial mais Hospitalar e obs	31.744,24
625	Provisão para operação	-
	Totais.....	437.572,99
Conta Contábil	Eventos Indenizáveis Líquidos	jan/03
1042	Provisão para operação	894,74
1216	Ambulatorial mais hospitalar obs	86.956,74
1313	Ambulatorial mais hospitalar obs	103.640,07
1364	Ambulatorial mais hospitalar obs	2.610,68
2863	Despesa com Intercambio	63.476,07
	Totais.....	257.578,30
	Base de cálculo	179.994,69
	Contribuição cofins	5.399,84
	Contribuição Pis	1.169,97

423: A legenda, explicando o conteúdo de cada uma dessas contas, encontra-se à fl.

Contraprestações	
Pre-Pagto Ato Principal Ato Acessório	Corresponde ao faturamento de contratos de plano de saúde em pré-pagto (mensalidades) tanto para contratos empresariais quanto para particulares. É dividido em principal e acessório para fins de tributação do imposto de renda e retenções das contribuições tributárias.
Custo Ato Principal Ato Acessório Pessoa Física	Corresponde aos valores faturados para as empresas em contrato de custo operacional (pós pagamento, primeiro utiliza e depois paga-se a utilização), a divisão em ato principal e ato acessório é feita para fins tributários conforme já explicado anteriormente. O custo pessoa física corresponde ao faturamento da utilização (não da mensalidade) de usuário pessoa física.
Plano Particular	Corresponde ao faturamento das mensalidades de planos de saúde para usuários de planos particulares, sendo estes planos contratados diretamente entre a Unimed e o usuário pessoa física.
Intercambio Ato Principal Ato Acessório	Corresponde ao faturamento dos serviços médicos hospitalares prestados para os usuários de plano de saúde das Unimed's co-irmãs. O ato principal e acessório é separado para fins tributários sendo o ato principal o ato médico e o ato acessório o ato de laboratórios, clínicas e hospitais.
Ambulatorial + Hospitalar + Obstetrícia	Corresponde ao faturamento dos contratos de participação compatilhada classificado no plano de contas contábil de acordo com a cobertura do plano de saúde nos moldes do plano de contas da ANS - Agência Nacional de Saúde.
Eventos Indenizáveis	
Ambulatorial + Hospitalar + Obstetrícia	Corresponde aos custos assistenciais (atendimento médico, hospitais, laboratórios e clínicas), dos usuários de plano de saúde tanto empresarial quanto particular, classificados no plano de contas de acordo com a cobertura do plano de saúde.
Intercambio Unimed's	Corresponde aos pagamentos das faturas emitidas pelas Unimed's co-irmãs referente atendimentos aos usuários da Unimed Alfenas efetuados nas cidades destas Unimed's.

E a memória de cálculo chega (fl. 424) a expressamente relacionar as informações que compõem a base de cálculo, em 2003: “*Livro Diário nº 15, Livro Diário nº 16, Livro Diário nº 17, Livro Diário nº 18 e 1 livro Razão não enumerados (5 livros)*” (sic).

A justificativa para as “exclusões de deduções” efetuadas pela autoridade diligenciante se encontra no Relatório de Diligência Fiscal, à fl. 773:

Após cotejamento dos valores e registros dos balancetes e livros razão em anexo aos trabalhos, ressalta-se que os valores mensais das receitas, os eventos ocorridos, efetivamente pagos, e o total das exclusões de deduções, foram transportados para a planilha resumo demonstrativo de cálculo das contribuições COFINS e PIS períodos 11/99 a 12/02 em conformidade com as planilhas apresentadas pela própria Unimed, exceto a coluna “exclusões das deduções” que se referem a valores de pagamentos efetuados aos seus médicos e às empresas credenciadas por atendimentos de operações de intercâmbio ou por beneficiários atendidos de outras operadoras. Sendo que em relação ao período 01/03 a 12/03 somente as receitas conforme referido acima.

Já as deduções e respectivas exclusões dos mesmos períodos de 01/03 a 12/03, não foram consideradas nos trabalhos devido a negativa da empresa em apresentar os balancetes mensais e razão dos períodos para o devido cotejamento.

Assim, para os anos de 1999 a 2002, as exclusões se deveram a “*pagamentos efetuados aos seus médicos e às empresas credenciadas por atendimentos de operações de intercâmbio ou por beneficiários atendidos de outras operadoras*”.

Entretanto, como exposto, não é isso que se vê nas planilhas de fls. 771/772, nas quais se exclui, em alguns períodos (1999) valores pagos, e em outros (2000 a 2002), valores recebidos, ignorando-se as deduções de 2003, mas considerando-se as receitas, inclusive aquelas que foram excluídas no período de 2000 a 2002.

Em suma, não é logicamente coerente o trabalho efetuado em sede de diligência, que carece ou de melhores explicações, ou de simples correção, diante do aqui exposto.

Por mais que seja lamentável efetuar uma terceira conversão em diligência, percebo que o processo não está pronto para julgamento, por este colegiado, seja porque a diligência não foi realizada para o ano de 2003 (ainda que por eventual negligência da recorrente, que deveria ter sido oportunamente documentada), seja porque para os anos de 1999 a 2002, os critérios utilizados pela autoridade diligenciante para exclusão das deduções não foram uniformes, demandando ou correção ou melhores esclarecimentos.

Pelo exposto, voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a unidade local da RFB: (a) intime a recorrente a apresentar os livros e balancetes de 2003 à fiscalização, em trinta dias, sob pena de não aceitação das exclusões registradas na planilha por ela elaborada (fl. 416), e promova a análise da planilha à luz dos livros e balancetes eventualmente apresentados; e (b) explique a razão da diferença de critério utilizado para as exclusões, nos diferentes anos, ou corrija a planilha de fls. 771/772.

Por fim, deve a unidade local dar ciência do relatório de diligência à recorrente, conforme art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011, abrindo-se o prazo regulamentar para manifestação. Após a ciência e a eventual manifestação da empresa, os autos devem ser devolvidos a este CARF, para julgamento.

Rosaldo Trevisan