



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.001217/2009-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.805 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2023
Recorrente HAPVIDA ASSISTENCIA MEDICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE INSTAURAÇÃO DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

A impugnação tempestiva do lançamento inaugura a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal. Não se configurando a instauração do contencioso em vista da preclusão temporal já em primeira instância, tampouco cabe recurso ao CARF no tocante ao mérito.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE.

Constatada a existência de grupo econômico de fato, não há como ser afastada a solidariedade imposta pelo artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/1991.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento

justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

DECADÊNCIA. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO POR DEVEDOR.

Caracterizada a existência de solidariedade passiva, a decadência deve ser aferida relativamente a cada sujeito passivo, em separado.

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. DESCUMPRIMENTO DE INTIMAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. USO DE INFORMAÇÕES DA DIPJ.

O descumprimento da ordem fiscal para apresentação de documentos necessários ao lançamento dá razão ao arbitramento. É razoável a utilização de informações de salários provenientes da DIPJ para arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Cabe prova em contrário, na fase litigiosa, dos valores arbitrados. Descabe, durante o contencioso, o refazimento do lançamento diante de provas contestatórias, sendo possível apenas sua anulação, manutenção ou correção.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

SUSTENTAÇÃO ORAL.

A sustentação oral por causídico é realizada nos termos dos arts. 58 e 59 do Anexo II do RICARF, observado o disposto no art. 55 desse regimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado pelo contribuinte autuado Hapvida – Assitência Médica Ltda para: a) excluir integralmente do lançamento o levantamento “DLU – Distribuição de Lucro”; b) excluir do lançamento efetuado no levantamento “DIP – Declaração DIPJ” os valores apurados nas contas “4413801130100 DROGAS E MEDICAMENTOS”, “4413801130200 MATERIAIS CIRÚRGICOS E HOSPITALARES”, “4413801130500 MATERIAL DE CONSULTÓRIOS” e “4413801130700 PRODUTOS ALIMENTÍCIOS”. Por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos voluntários apresentados pelos responsáveis solidários Hospital Antônio Prudente e Hapvida – Participações e Investimentos. Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário apresentado pela responsável solidária Hapvida – Administradora de Plano de Saúde (Canadá Administradora de Bens Imóveis S/S) para reconhecer a decadência do crédito tributário contra ela lançado.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Wilsom de Moraes Filho, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente o conselheiro Renato Adolfo Tonelli Junior.

Relatório

Pois bem. Trata-se de Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Principal AI (DEBCAD nº 37.146.730-6) emitido contra o sujeito passivo acima qualificado, doravante chamado de empresa ou impugnante, motivado pelo lançamento arbitrado das contribuições relativas à parte devida por segurados empregados e contribuintes individuais com lastro em fundamentação legal contida no relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD (fls. 31 a 32).

Foram confeccionados os seguintes levantamentos:

- “AFE – Lançamentos Contábeis Não Justificados”, incidindo a parte devida por segurados contribuintes individuais (rubrica 1F);
- “DIP – Declaração DIPJ”, incidindo a parte devida por segurados empregados (rubrica 11, alq. 8%);
- “DLU – Distribuição de Lucro”, incidindo a parte devida por segurados empregados (rubrica 11, alq. 8%);

O auto importou em R\$ 5.385.430,45.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 35/42, foram considerados como pagamentos a segurados empregados a distribuição de lucros e valores declarados em DIPJ, nos seguintes termos, *verbis*:

Responsáveis Solidários:

HAPVIDA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA - CNPJ 05.197.443/0001-38.

HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE S/S – CNPJ 05.874.946/0001-09

3. HAPVIDA Administradora de Plano Saúde - CNPJ 04.761.304/0001-22 A intimação do presente Auto é extensiva aos responsáveis solidários, na forma do art. 124 do CTN, os quais tomam ciência deste através de seu sócio administrador, Sr. Cândido Pinheiro Koren Lima, também procurador de Fundação Ana Lima. (...)

3.1.1 DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. A conta "2281501300700 – DIVIDENDOS A PAGAR" registra distribuição de lucros. Intimada a apresentar esclarecimentos acerca das normas e procedimentos referentes a tais distribuições, através do TIF 06, nada foi esclarecido, os valores foram considerados como remuneração a segurados empregados e registrados no levantamento DLU. O anexo III traz detalhamento dos valores.

3.1.2 VALORES DECLARADOS EM DIPJ - A empresa também declarou na DIPJ 2005 (fl.64), a quantia de R\$ 7.804.583,60 na ficha 4A, item 27 Custo do Pessoal Aplicado na Produção dos Serviços. Intimada a justificar a composição desses valores,

nada foi apresentado. Como tal informação se refere a custos de mão-de-obra com vínculo empregatício aplicada diretamente na produção dos serviços, os valores foram considerados como tal e, por conta de informações prestadas em GFIP também referentes a empregados, lançados na seguinte forma no levantamento DIP (...).

4. DA NÃO COMPROVAÇÃO DE DESPESAS Consoante art. 33 da Lei nº 8.212/91 e legislação correlata, detalhada no anexo FUNDAMENTOS LEGAIS DO DEBITO — FLD, a não comprovação de despesas é motivação bastante para que o fisco considere tais despesas como base de cálculo de tributos, cabendo ao contribuinte apresentar prova em contrário que desconstitua a presunção fiscal.

Regularmente intimada através do Termo de Intimação Fiscal 06 a apresentar os comprovantes de vários lançamentos em contas de despesas e demais esclarecimentos acerca de reembolsos efetuados, a empresa não se manifestou.

As bases de cálculo referentes aos lançamentos não comprovados que foram consideradas como base de cálculo pagamento a contribuinte individuais, encontram-se no ANEXO II e constam no levantamento AFE.

5 – DO GRUPO ECONÔMICO DE FATO A notificada faz parte de grupo econômico envolvendo diversas empresas trabalhando conjuntamente no ramo de saúde, inclusive com operações entre si e empresas sócias umas das outras.

Segue em anexo tabela identificando as relações entre as empresas através de seus controladores, demonstrando que todas as empresas listadas têm com direção, controle ou administração exercida diretamente pelo mesmo grupo de pessoas (fls do processo DEBCAD 37.178.048-9).

O contador responsável pelo preenchimento da DIPJ de todas as empresas solidárias, é o mesmo, RICARDO FIDÉLIS DA CUNHA, CPF xxx.

Toda a logística de gestão das empresas consideradas como solidárias, como contabilidade, financeiro, administradores, encontra-se no mesmo local, av Heráclito Graça 406, sendo que os funcionários atendem indistintamente a todas as empresas do grupo ostensivamente conhecido como HAPVIDA, inclusive o empregado Sr. Luiz Pereira Gomes Júnior, um dos que atendeu esta fiscalização, é empregado da Fundação Ana Lima. Repise-se que a empresa não apresentou nenhum documento que comprove qualquer tipo de pagamento a Fundação, o que também sugere que a mesma estaria prestando serviços à HAPVIDA sem a devida contraprestação, característica de grupo econômico, onde há prestação de serviços a todas as empresas do grupo indistintamente.

No mesmo endereço também trabalham os sócios Cândido Pinheiro K de Lima e Jorge Fontoura Pinheiro Koren de Lima, que dirigem todas as empresa do grupo.

A reclamação trabalhista 1147-2007-014-07-00-6, já citada, também ressalta a condição de grupo econômico, como bem lembrado pela eminente Juíza: "O p r ó p r i o Robson Luiz, ouvido em Juízo como testemunha da ré, declarou que prestou serviços em f a v o r da empresa acionada, trabalhando na sua sede e fazendo visitas para outras "empresas do Grupo e outras clínicas credenciadas".

Também nos autos do Processo 01953/2004-007-07-00-3, o Egrégio TRT da 7a. Região confirma em acórdão a solidariedade entre HAP VIDA ASSISTÊNCIA MEDICA LTDA e Hospital Antônio Prudente S/C Ltda.fls do processo DEBCAD 37.178.048-9) segundo excerto: "Tudo deixa entrever, portanto, que o demandante, a despeito daquele simulado ato de dispensa, continuou empregado do grupo de empresas reclamado. Decisão por unanimidade, conhecer e dar-lhe provimento para reconhecer a continuidade do vínculo empregatício no período de 31.12.2000 a 30.09.2003." (...)

As empresas responsáveis solidárias, inicialmente, não apresentaram defesa.

Inconformada com a autuação, cientificada por via postal 30.01.2009 (fl. 77), apresentou a empresa impugnação em 03.03.2009, acostada às fls. 78/91 (documentos anexos das fls. 92/382), alegando em síntese que:

Nulidade do auto de infração por irregularidade formal do procedimento / ofensa ao artigo 9º, parágrafo único, da portaria 11.371 e art. 142 do CTN.

- (i) Aduziu o Recorrente, neste tópico, que “[...] o art. 9º, caput, e seu Parágrafo Único, da Portaria 11.371/2007 da SRFB, prevê a necessidade do registro eletrônico e consequente intimação do contribuinte quanto a qualquer alteração do MPF, inclusive sua prorrogação”. Ainda, aduz que o “[...] o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, prevê claramente como vinculada a atividade administrativa do lançamento, isso quer dizer que o agente administrativo, quando da realização daquele, deve seguir todos os comandos previstos em lei, sob pena de tornar nulo o ato, já que o cumprimento ou não de determinados procedimentos relativos ao lançamento não cabem a discricionariedade do agente fiscal [...]”.
- (ii) Assim, concluiu aduzindo que o presente Auto de Infração seria nulo, uma vez que os agentes fiscais não teriam cientificado a Impugnante das prorrogações ocorridas no prazo do MPF, se tratando de vício insanável.

Distribuição de dividendos – Não incidência de contribuição previdenciária.

- (iii) Afirma que, diversamente do quanto concluído no Auto de Infração, a Impugnante, ora Recorrente, teria apresentado verbalmente os devidos esclarecimentos sobre os pagamentos em referência, cientificando os auditores fiscais que os valores questionados tratavam-se de pagamento de dividendos aos quotistas, fato este facilmente perceptível pelo título da conta contábil em questão, não tendo os valores referenciados nenhuma correlação com o pagamento de participação de lucros aos empregados.
- (iv) A título de exemplificação, aduziu que a cópia do seu razão analítico, juntado com sua manifestação, onde consta os valores devidamente creditados e debitados a tal título, bem como o razão analítico de sua controladora HAPVIDA PARTICIPAÇÕES e INVESTIMENTOS LTDA, onde consta o recebimento dos valores questionados, e a DIPJ, também de sua controladora, onde se verifica o Balanço Patrimonial o registro no Ativo Circulante no item “Outras Contas”, os valores de saldo inicial e final tal qual o registrado no Razão Analítico também acostado aos autos com a Impugnação.
- (v) Assim, concluiu a Recorrente, no tópico, que comprovado o efetivo pagamento a título de dividendos dos valores constantes da conta contábil “2281501300700 – DIVIDENDOS A PAGAR”, não haveria que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre aqueles, tal como realizado no auto de infração impugnado, sendo totalmente descabido, segundo o seu entendimento, o lançamento efetuado a tal título, quer por falta de substrato fático, quer por falta de substrato jurídico, como teria sido demonstrado.

Valores declarados em DIPJ – Inexistência de natureza salarial.

- (vi) Neste tópico, a Recorrente aduziu, em suma, que, na qualidade de operadora de planos de saúde, possui diversas despesas referentes a sua operação, dentre elas a de manutenção das suas clínicas de atendimento, material de atendimento médico etc.
- (vii) Dentro deste contexto, a Recorrente destacou que fez constar em sua DIPJ 2005 o valor de R\$ 7.084.583,60, referente ao custo de pessoal aplicado na produção dos serviços, sendo que, quando intimada para esclarecer a composição desses valores e seus registros contábeis, o teria feito na forma como requerido, pelo que não haveria que se falar em ausência de esclarecimentos.

- (viii) Assim, aduziu que “[...] o referido entendimento está totalmente equivocado, beirando a má-fé, pois consta na própria planilha ‘Resumo descritivos dos autos de infração’(doc. 05 anexo), elaborada pelos auditores fiscais autuantes, a qual acompanhou o auto de infração impugnado, as respectivas contas contábeis que deram origem ao valor indicado, inclusive as contas contábeis de contrapartida”. Isso porque, de uma simples análise, segundo afirmado pela Recorrente, percebe-se que os pagamentos constantes daquelas não tem nenhuma natureza salarial, não se tratando de pagamento de mão-de-obra com vínculo empregatício.
- (ix) Concluiu, então, que as duas principais contas contábeis indicadas (PESSOAL/CLINICAS AMBULATORIAIS E MATERIAL DE CONSULTÓRIOS), tem como contrapartida contas que compõem o grupo “OUTRAS DESPESAS ADMINISTRATIVAS”, não tendo qualquer relação com o grupo contábil referente aos pagamentos de pessoal com vínculo empregatício, pelo que deveria ser declarado improcedente o auto de infração lavrado, quanto a este lançamento.

Despesas não comprovadas – Inexistência

- (x) Noutro giro, afirmou, ainda, que foram prestados os devidos esclarecimentos requeridos pela fiscalização no TIF 6, de forma pessoal, com a demonstração da documentação pertinente, sendo equivocada a conclusão do lançamento realizada.
- (xi) Para tanto, a fim de justificar sua afirmação, a Recorrente aduziu que “*com efeito, os registros contábeis constantes do Anexo II do auto impugnado, os quais ensejaram a incidência de contribuição previdenciária, sob a alegativa de tratarem-se de pagamento a contribuintes individuais, não se incluem em hipótese alguma nessa categoria, não podendo servir de base para a referida tributação*”.
- (xii) Dessa forma, apontou que os registros contábeis das contas indicadas no Anexo II e devidamente registradas no Razão constante do MANAD entregue aos fiscais auditores, onde se perceberia que na realidade aquelas se dividem em 3 grupos: 1 – Valores de Liberação de Contas Médicas Liquidadas e Posteriormente Estornadas; 2 – Valores de Contas Médicas Realizadas por Ordem Judicial ou Creditados pelo SUS; 3 – Reembolso de Despesas para Usuários.
- (xiii) Tratando de forma pormenorizada, a Recorrente asseverou que (fls. 86):

“[...]”

33. Os ‘Valores de Liberação de Contas Médias Liquidadas e Posteriormente Estornadas’ referem-se as diversas contas médicas e hospitalares, as quais são apresentadas a Impugnante, onde têm seu registro contábil realizado mediante apresentação da conta, conforme determinação da regulamentação da Agência Nacional de Saúde – ANS, e, posteriormente, após serem analisadas pela auditoria médica da Impugnante, recebem redução (glosa) ou até sua negativa, quando então tem seu estorno parcial ou total realizado na contabilidade da Impugnante (ver planilha anexa – doc. 06).

34. Assim, sobre os valores acima mencionados não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária, já que se tratam de meros registros contábeis pelo recebimento dos procedimentos médicos realizados, os quais, posteriormente, após auditados, foram estornados parcialmente ou totalmente, face a sua não efetivação parcial ou total.

35. Quanto aos ‘Valores de Contas Médicas Realizadas por Ordem Judicial ou Creditados ao SUS’, estes se referem a valores de contas médicas oriundas de procedimentos realizados em face de ordem judicial, os quais serão pagos ao término da ação, ou referem-se a valores cobrados pelo SUS em face de atendimento médico de pacientes usuários do plano de saúde da Impugnante, os quais são registrados contabilmente e, após referendados ou não pela ANS através de processo administrativo (ver planilha anexa – doc. 06).

36. Por fim, os valores registrados a título de reembolsos, referem-se a ressarcimento aos seus usuários de despesas médicas arcadas por estes e devidamente cobertas pelo plano de saúde comercializado pela Impugnante, de acordo com cláusula contratual e normas emanadas da ANS, não se tratando, portanto, de pagamento a contribuintes individuais, mas de efetivo ressarcimento de valores, não havendo, assim, qualquer incidência de contribuição previdenciária, já que não são fato gerador daquela (ver planilha anexa – doc. 06).

37. Destaque-se que o histórico “Por conta e ordem da Fundação F. Feitosa” é um histórico padrão e quando do registro contábil, foi utilizado equivocadamente o número deste histórico padrão, o que não desnaturaliza a origem e legitimidade daquele.

38. Percebe-se, portanto, que a totalidade dos valores registrados no Anexo II do auto de infração impugnado não são fato gerador da contribuição previdenciária, sendo totalmente improcedente o lançamento realizado, impondo o acolhimento da presente impugnação.”

Grupo Econômico – Não configuração

- (xiv) Sob o tópico, a Recorrente declarou apenas que o fato das empresas possuírem sócios comuns não configura a existência de um grupo econômico, havendo, segundo seu entendimento, a necessidade haver uma empresa controladora, com evidente subordinação das demais em relação aquela, inclusive no que pertine as atividades empenhadas, o que não se verifica no presente caso, segundo aduz.

Da necessidade de perícia

- (xv) Por derradeiro, a Recorrente requereu a realização de perícia contábil, tendo nomeado assistente técnico e formulado quesitos (vide fls. 89 e 90).

Dessa forma, foram os autos encaminhados à 5ª Turma da DRJ/FOR, a qual, após a análise de todos os argumentos trazidos no auto de infração e em defesa, entendeu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos (fls. 385 a 389):

“[...]

Destarte, diante da insurgência do sujeito passivo quanto aos principais aspectos do lançamento e considerando que o mesmo em sua inteireza se deu de modo presuntivo, mister se faz para o deslinde do feito, a oitiva do Auditor-Fiscal responsável pela fiscalização quanto aos elementos de fato e documentos colacionados por ocasião da defesa, em obediência aos princípios do contraditório, ampla defesa e verdade material.

Assim, com base nos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações da Lei nº 8.748/93, proponho a devolução do processo à Unidade de Origem para:

1. Informar se havia algum impedimento para o sujeito passivo distribuir lucros entre os cotistas e ainda, se o lançamento foi realizado tão somente pela ausência de esclarecimentos no tocante a este aspecto do lançamento, ou, se a auditoria fiscal se

cercou de outros elementos que a fizeram presumir tratar-se de pagamento a segurados, camuflado de distribuição de lucros;

2. Quais as contrapartidas dos lançamentos efetuados na conta contábil 2281501300700? A empresa apresentou lucros, em quaisquer de suas contas, suficientes para proceder a distribuição no montante verificado?

3. Verificou-se a existência de lançamentos com históricos não relativos a distribuição de lucros: “pago Candido pinheiro de lima nf nº 110000”, “dev. De adiant a credenciados”, “receb. Emprest. Sócios 03.04”. A que se referem? A existência desses lançamentos atinge a credibilidade dos demais lançamentos da conta contábil a ponto de se considerar que os demais também possam não ser distribuição de lucro?

4. A empresa argumenta que a suposta distribuição de lucros teve como favorecida a sua controladora. Entretanto, de perfunctória análise dos documentos de fls. 216/314 (processo nº 10380.001219/2009-07), aparentemente o montante distribuído pela impugnante (R\$ 5.460.783,06) é superior ao supostamente recebido pela controladora (R\$ 5.296.983,73). Informar o motivo e o destino dessa diferença.

5. Anexar os arquivos digitais da contabilidade da empresa.

[...]”

Em resposta à Resolução nº 1.865, proferida pela 5ª Turma da DRJ/FOR, o Auditor-Fiscal apresentou a “Informação Fiscal”, acostada às fls. 393 a 394, asseverando, em suma que:

“[...] Quanto ao questionamento do item 1 da Resolução supra, informo que os valores registrados na conta ‘2281501300700 – DIVIDENDOS A PAGAR’ foram considerados como base de cálculo de contribuições previdenciárias devido ao não atendimento pela empresa da intimação para apresentar esclarecimentos acerca dos lançamentos realizados na citada conta. Ademais, percebe-se que tal conta faz parte do passivo da empresa, tendo como contrapartidas ora contas do ativo, ora contas do próprio passivo, quando o que se esperava, se caso se tratasse realmente de distribuição de dividendos é que esta conta, ao menos ao final do período, tivesse por contrapartida uma conta de resultado, caso se tratasse de distribuição de resultados do próprio período, ou de uma conta de lucro, caso se tratasse de distribuição de resultado de períodos anteriores.

Desta forma, em virtude do indício de lançamento de remuneração disfarçado de distribuição de lucros e/ou dividendos, combinado com a ausência de esclarecimentos pela parte interessada, foram os lançamentos desta conta aferidos como remuneração de segurados empregados, com base no art. 33, §3º, da Lei 8.212/91.

O item 2 pergunta quais as contrapartidas da conta ‘2281501300700 – DIVIDENDO A PAGAR’. Informo que o Razão em anexo responde a estas perguntas, contudo, o mais importante é que, conforme resposta ao item 1, nenhuma contrapartida desta conta foi uma conta de resultado ou de lucro, evidenciando a possibilidade de pagamento de remuneração disfarçada de distribuição de lucros e/ou dividendos. Não há relevância quanto à existência de lucro seja no exercício de 2004, seja em exercícios anteriores já que nenhuma conta desta natureza foi contrapartida da conta ‘2281501300700 – DIVIDENDOS A PAGAR’.

Sobre o item 3, informo que não foi possível verificar a que se referem não só os lançamentos cujos históricos foram citados, mas nenhum dos lançamentos da conta ‘2281501300700 – DIVIDENDOS A PAGAR’ em virtude do não atendimento por parte da empresa das diversas intimações para apresentar documentos e esclarecimentos. A existência destes lançamentos fere a credibilidade de todos os lançamentos desta conta, mas não apenas por este fato, mas pela ausência de contrapartidas em contas de resultado e/ou lucro, e, principalmente, pela ausência de esclarecimentos por parte da empresa.

Quanto ao item 4, ressalto que nenhum dos lançamentos objeto dos levantamentos incluídos no presente crédito teve por beneficiário a empresa controladora, tampouco se

comprovou que qualquer destes lançamentos realmente se refere à distribuição de lucros e/ou dividendos.

As bases de cálculo de todos os créditos apurados no presente processo foram aferidas com fundamento no art. 33, §3º, da Lei nº 8.212/91, em virtude da não apresentação, pela empresa, de documentos e esclarecimentos indispensáveis para que se conheça a natureza (incidência ou não de contribuições sociais) de fatos e lançamentos contábeis.

[...]"

Após a intimação da Recorrente quanto aos termos da “Informação Fiscal”, esta apresentou manifestação de fls. 440 a 441, aduzindo, em suma, que:

1. Diferentemente do quanto informado pela fiscalização, houve apresentação de esclarecimentos verbais pela Impugnante, ora Recorrente, tendo sido devidamente cientificados os auditores fiscais que os valores questionados tratavam-se de pagamento de dividendos aos quotistas, fato este que, segundo alega, é facilmente perceptível pelo título da conta contábil, não tendo os valores referenciados nenhuma correlação com pagamento de participação nos lucros aos empregados.
2. Aduziu, também, que não prosperaria a assertiva de que a citada conta alterou entre conta do passivo e do ativo, quando supostamente deveria ter como contrapartida de resultado ou conta de lucro. Isso porque, durante o exercício a Recorrente apura as suas receitas e despesas e o resultado final das suas operações no encerramento do exercício, quando lucrativo, é lançado a conta de lucros acumulados, e quando deficitário, na conta de prejuízos acumulados. Assim, segundo alega, nos exercícios posteriores o resultado pode ser distribuído aos quotistas da forma que melhor convier, quando lucrativo, ou compensado, ou rateado entre os quotistas.
3. Concluiu, então, que restou comprovado o efetivo pagamento a título de dividendos dos valores constantes da conta contábil ‘2281501300700 – DIVIDENDOS A PAGAR’, não havendo que se falar, segundo seu entendimento, em incidência de contribuição previdenciária sobre estes.

Concluídas as manifestações, os autos foram novamente remetidos a DRJ/FOR, a qual, verificando a ausência de ciência de uma, das três empresas que compõem o grupo (“HAPVIDA – ADMINISTRADORA DE PLANO DE SAÚDE, atual CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS S/S”), determinou que fosse diligenciado a fim de notificá-la quanto ao presente auto de infração, conforme se verifica às fls. 487 a 488 destes autos.

Assim, tendo sido cumprida a diligência, houve a devida apresentação de impugnação às fls. 494/520, tendo repisado, em suma, os mesmos argumentos apresentados na impugnação 35/42 no tocante ao mérito, com exceção das seguintes preliminares:

Da ocorrência de decadência referente ao lançamento

1. Alegou a parte que, em razão de ter sido notificada apenas em 18.04.2012, a pretensão fiscal em relação a ela estaria prescrito, na forma do artigo 150, §4º, e 173, I, ambos do CTN, já que o período em questão é de janeiro e dezembro de 2004,

A Impugnante não integra grupo econômico

2. Aduziu a parte Impugnante, quanto a inexistência de grupo econômico, as mesmas razões outrora levantadas na primeira Impugnação apresentada (fls. 35/42), entretanto, no tocante a sua tese subsidiária, trouxe argumento baseado na

jurisprudência do E. STJ sobre a solidariedade tributária, a qual, segundo os excertos colacionados aos autos, afasta a tal responsabilização quando pautada, tão somente, na existência de grupo econômico.

3. Além disso, afirmou que não se poderia cogitar em responsabilização solidária no presente caso, na medida em que seria imprescindível demonstrar que as empresas autuadas realizaram conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sem irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros ou mesmo em grupo econômico, citando julgados também proferidos pelo E. STJ sobre a matéria.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº **08-24.020 da 6ª Turma da DRJ/FOR**, às fls. 726/755, julgando improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido na sua integralidade. Recorde-se:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAL PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE AS REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Constituem fatos geradores de obrigações tributárias as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e as pagas ou creditadas as contribuintes individuais.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CIÊNCIA VIA INTERNET. PRORROGAÇÕES.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo. Eventual falta de ciência do contribuinte na prorrogação do mesmo não implica nulidade do processo se cumpridas todas as regras pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Frisa-se que, nos termos da Portaria n.º 11.371/2007, a ciência pelo sujeito passivo do MPF dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. SOLIDARIEDADE PASSIVA. CARACTERIZAÇÃO. OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA.

Prescreve o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei. Tal solidariedade abrange tanto obrigação principal quanto acessória, dado o caráter abrangente do dispositivo legal.

CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não prosperam as alegações de cerceamento do direito de defesa, por obscuridade do lançamento. O Relatório Fiscal e os anexos do Auto de Infração trazem informações seguras e detalhadas sobre a base de cálculo, sua apuração, as contribuições devidas e o total acrescido de juros e multa.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO

Conforme prescreve o art. 18 do Decreto 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância poderá indeferir o pedido de realização de perícias ou diligências quando as considere prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformados com a decisão exarada pelo órgão julgador *a quo*, os Recorrentes interpuseram **Recursos Voluntários** acostados às fls. 771/792 (Hospital Antônio Prudente S/S); fls. 806/827 (HPVIDA – Participações e Investimentos Ltda.); fls. 873/915 (HPVIDA – Assistência Médica Ltda.) e fls. 1.224/1.283 (Canadá Administradora de Bens Imóveis S/S), reiterando os argumentos lançados em Impugnação, resumidamente, com as seguintes argumentações:

- (i) Todas afirmam não existir o suposto grupo econômico, já que todas buscam suas finalidades empresariais de forma independente e autônoma. Além disso, não teriam as solidárias participado dos alegados fatos geradores, não podendo ser aplicada a responsabilidade solidária;
- (ii) Já a Recorrente Canadá Administradora, repisa seus argumentos no tocante a prescrição da pretensão fiscal, uma vez que foi notificada do débito tributário oito anos após os fatos geradores;
- (iii) Ainda em preliminar, alega, assim como a empresa principal autuada, que a autoridade deixou de cientificar oportunamente a recorrente, dita solidária, e mesmo a principal, quanto às prorrogações de prazo para a conclusão do MPF, padecendo de nulidade o auto em questão;
- (iv) No mérito, aborda a distribuição de dividendos e a não incidência de contribuição previdenciária, destacando que os valores registrados na conta “2281501300700 – DIVIDENDOS A PAGAR”, saíram da conta de lucros e prejuízos da empresa fiscalizada, evidenciando que, além de se tratarem de dividendos, referem-se a resultados apurados em exercícios anteriores e não no exercício de 2004, conforme DRE’s juntadas pela fiscalizada, pelo que não haveria que se falar em contribuição previdenciária sobre esses valores;
- (xvi) Aduz, ainda, que nenhum dos valores declarados em DIPJ possuem natureza salarial, pois não se referem a pagamentos de empregados da empresa autuada;
- (v) Já em relação a incidência da contribuição previdenciária sobre despesas não comprovadas, a recorrente, assim como a devedora principal, afirma sua inexistência, uma vez que se tratam de meros registros contábeis pelo recebimento dos procedimentos médicos realizados, os quais, posteriormente, depois de auditados, foram estornados parcialmente ou totalmente, em face de sua não efetivação parcial ou total.
- (vi) Insistem as Recorrentes, ainda, na perícia técnica, afirmando que do Auto de Infração, boa parte é fruto de equívocos contábeis dos Auditores Fiscais, pelo que se mostra imprescindível a realização desta;

Em seguida, os Recursos Voluntários interpostos pelos Contribuintes foram apreciados pela 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual se manifestou através do Despacho nº 2403-090 de 22 de outubro de 2013, fls. 1.647/1.648 e deliberou pela conexão estabelecida entre este e o Processo principal nº. 10380.001219/2009-07.

Na sequência, a 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, ao examinar os presentes autos, converteu o julgamento em diligência (Resolução nº 2301-000.524 – fls. 1.650/1.665) com o objetivo de esclarecer alguns pontos, da seguinte forma:

“Não obstante a apresentação dos argumentos da fiscalização e aqueles de contraprova consignados pelas Recorrentes, entendo que o presente processo deverá ser

CONVERTIDO EM DILIGÊNCIA com o objetivo de esclarecer alguns pontos, dispostos por meio dos quesitos abaixo:

1. Diante de toda a documentação constante dos autos, qual a natureza dos pagamentos realizados e registrados na conta contábil 2281501300700 – Dividendos a pagar?
2. Diante de toda a documentação constante dos autos, os valores registrados na conta contábil 2281501300700 – Dividendos a pagar tem origem na conta de lucros e prejuízos acumulados da empresa fiscalizada? Em caso positivo, tal fato demonstra que aqueles se referem a exercícios anteriores e não ao exercício de 2004?
3. Diante de toda a documentação constante dos autos, existe registro na empresa Hapvida Participações e Investimentos Ltda. dos dividendos recebidos da empresa fiscalizada e oriundos da conta contábil 2281501300700 – Dividendos a pagar?
4. Analisando-se a planilha anexada aos autos como DOC. 07 pela empresa fiscalizada e toda documentação constante dos autos, pode-se afirmar que os registros feitos nas contas contábeis elencadas no título “Valores de liberação de contas médicas liquidadas e posteriormente estornadas”, foram devidamente estornadas?
5. Analisando-se a planilha anexada aos autos como DOC. 07 pela empresa fiscalizada e toda documentação constante dos autos, pode-se afirmar que os registros feitos nas contas contábeis “Valores de contas médicas realizadas por ordem judicial ou creditados ao SUS”, foram registradas, também, na conta de processos judiciais, quanto aos procedimentos realizados por ordem judicial, aguardando o término da ação para o seu pagamento; e, quanto aos registros creditados ao SUS, aguardam definição dos processos administrativos de ratificação dos procedimentos médicos?
6. Analisando-se a planilha anexada aos autos como DOC. 07 pela empresa fiscalizada e toda documentação constante dos autos, pode-se afirmar que os registros contábeis elencadas no título ‘Reembolso de despesas para usuários’, referem-se a pagamento de ressarcimentos de despesas realizados pelos usuários do plano de saúde da Fiscalizada?

Ato contínuo, deverão as Recorrentes serem intimadas do resultado da diligência, para, querendo, no prazo de 30 [trinta] dias, manifestarem-se.

Portanto, voto pela conversão do julgamento em diligência, nos termos do voto.”

Todavia, considerando a extinção da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, os autos foram encaminhados à 2ª Seção para novo sorteio, tendo sido distribuídos à Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa, sem, contudo, o devido cumprimento do quanto determinado pela Resolução 2301-000.524 (fls. 1.650/1.665), acima referida.

Em seguida, em sessão realizada no dia 05 de junho de 2018, os membros do colegiado, por meio da Resolução nº **2401-000.671** (e-fls. 1669 e ss), decidiram converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

[...] Conforme relatado, estes autos foram novamente sorteados em razão da extinção da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, sendo redistribuídos para esta relatoria. Dessa forma, tendo em vista o quanto levantado pela Presidente da 4ª Câmara da 2ª Seção, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, entendendo pelo encaminhamento da conexão existente entre os autos de nº 10380.001219/2009-07 e o presente, adotando, como razão da decisão, as mesmas fundamentações adotadas pela Presidente desta Seção. *In verbis*:

“O processo 10380.001219/2009-07 encontra-se na DRF Fortaleza/CE aguardando cumprimento de diligência (2301-000.524 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária) desde 11/09/2015.

Considerando que o processo 10380.001219/2009-07 trata de lançamento de contribuições previdenciárias, cota patronal, e o processo 10380.001217/2009-18 (sobrestado) de parcela de segurados, ambos da mesma ação fiscal, podemos concluir que o resultado da diligência do processo afetará diretamente o resultado do 10380.001217/2009-18. Dessa forma, entendemos que, para evitar

decisões conflitantes, a melhor prática é a apensação, ratificando o Despacho 2403-090 (4ª Câmara/3ª Turma Ordinária), fls. 1.647/1.648. Vejamos trecho:

‘Cuida-se de Auto de Infração lavrado em razão da ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias, relativas à cota segurados, consubstanciado no DEBCAD nº. 37.146.7306.

Ocorre, entretanto, que o processo em epígrafe resulta de uma fiscalização na qual se apurou, além das ditas contribuições, outras referentes à cota patronal, consubstanciada no processo nº. 10380.001219/2009-07.

Ademais, a autoridade fiscal, conforme fl. 74, faz menção ao referido processo aduzindo que deveria ser procedido o apensamento da presente autuação àquele, eis que se encontram conexos pelo mesmo suporte fático que culminou na lavratura dessas autuações.

Isto posto, entendo que os lançamentos fiscais constituídos no mesmo procedimento fiscal, tratando-se de relação jurídico-tributária cujos respectivos fatos geradores são consubstanciados pela homogeneidade temporal e pela mesma hipótese fática de incidência tributária, entendo que devam ser julgados corretamente, a fim de preservar a segurança jurídica e uniformidade das decisões, evitando, assim, decisões contrárias relativas ao mesmo caso concreto.”

Assim, nos termos da r. decisão acima transcrita (fls. 1.666/1.667), reconheço a existência de conexão entre os autos de nº 10380.001219/2009-07 e 10380.001217/2009-18 (sobrestado), devendo-se aguardar o julgamento do primeiro, para que, então, se possa proferir decisão, a fim de se preservar a segurança jurídica e a uniformidade das decisões. Ainda, após a prolação da decisão pela 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da DRF Fortaleza – CE, devem aqueles autos ser apensados a estes, ratificando-se, também, o Despacho de 2403-090 (4ª Câmara/3ª Turma Ordinária), fls. 1.647/1.648.

Em tempo, com o objetivo de propiciar a ampla defesa e o contraditório, deve ser oportunizado à Recorrente (HAPVIDA ASSISTENCIA MEDICA LTDA), prazo para, caso queira, se manifestar, sucinta e objetivamente, acerca da conexão ora reconhecida.

Após, retornem os autos para inclusão em pauta de julgamento.

Tendo sido instruído o presente processo em face da **Resolução nº 2401-000.671** com juntada das decisões definitivas relativas ao Processo nº 10380.001219/2009-07 (e-fls. 1707/1769) e considerando que a Relatora não mais integra nenhum dos colegiados da Seção, os autos foram encaminhados para inclusão em lote de sorteio, tendo sido distribuídos a este Conselheiro para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

Conforme demonstrado no quadro abaixo, os Recursos Voluntários interpostos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, deles tomo conhecimento. É de se ver:

Sujeito Passivo	Ciência do Lançamento	Impugnação	Ciência do Acórdão	Recurso Voluntário
-----------------	-----------------------	------------	--------------------	--------------------

Principal	HAPVIDA ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA	30/01/2009 (e-fl. 77)	03/03/2009 (e-fls. 78 e ss)	13/03/2013 (e-fl. 766)	27/03/2013 (e-fls. 873 e ss)
Solidários	HAPVIDA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA	30/01/2009 (e-fl. 75)	-	28/02/2013 (e-fl. 767)	27/03/2013 (e-fls. 806 e ss)
	HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE S/S	30/01/2009 (e-fl. 76)	-	28/02/2013 (e-fl. 769)	27/03/2013 (e-fls. 771 e ss)
	HAPVIDA – ADMINISTRADORA DE PLANO SAÚDE (atual CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS S/S)	18/04/2012 (e-fl. 490)	17/05/2012 (e-fls. 494 e ss)	28/02/2013 (e-fl. 768)	27/03/2013 (e-fls. 1224 e ss)

Observa-se, contudo, que os responsáveis solidários HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE e HAPVIDA - PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS, não ingressaram com as respectivas peças impugnatórias, restando caracterizado em relação a ambos o fenômeno processual da preclusão consumativa, sem instauração do contencioso administrativo fiscal (artigo 14 do Decreto nº 70.235/1972), o que prejudica a análise do mérito das alegações.

Em outras palavras, a apresentação intempestiva da impugnação ou sua ausência de apresentação, impede a instauração da fase litigiosa do processo administrativo e restringe a análise do Recurso Voluntário apenas às questões contrárias à declaração de revelia, não se conhecendo das demais razões recursais em virtude da preclusão.

Cabe pontuar que, na situação narrada, caberia aos mencionados responsáveis solidários a apresentação dos respectivos apelos recursais versando unicamente sobre o transcurso *in albis* do prazo para apresentação da impugnação e consequente decretação da revelia, não sendo possível transformar o recurso na impugnação que não foi apresentada.

Dessa forma, no caso dos autos, tem-se como consequência, a negativa de provimento aos recursos apresentados pelos responsáveis solidários HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE e HAPVIDA - PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS.

Em relação aos recursos apresentados por HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA (e-fls. 873 e ss) e CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS (e-fls. 1224 e ss), a análise será feita nos tópicos que seguem.

2. Preliminares.

2.1. Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Preliminarmente, os recorrentes HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA (e-fls. 873 e ss) e CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS (e-fls. 1224 e ss) suscitam a nulidade do lançamento, sob o fundamento de que a autoridade fiscal teria deixado de cientificar quanto às prorrogações de prazo para a conclusão do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Contudo, entendo que não assiste razão aos recorrentes.

Conforme bem pontuado pela decisão de piso, todo o procedimento de fiscalização se encontra amparado por regular expedição de MPF, que, em sua última prorrogação, indica como prazo final de conclusão dos trabalhos, 09.04.2009, tendo o procedimento encerrado em 28.01.2009, consoante TEAF (fls. 64/65). Cai por terra, dessarte, o argumento de que a fiscalização agiu sem autorização expressa de seu superior hierárquico.

Ademais, a Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007 traz expressamente a previsão de prorrogação do prazo de validade do MPF, inclusive tantas vezes quantas forem necessárias, sendo que a prorrogação é efetuada por meio eletrônico e essa informação estará disponível na *Internet* para consulta pelo sujeito passivo, a partir do código de

acesso fornecido com o termo que formaliza o início do procedimento fiscal, a dispensar a ciência pessoal.

A conduta adotada pela autoridade lançadora está consonante com o que previa a legislação para os procedimentos a serem realizados durante auditoria fiscal de contribuições previdenciárias, bem como está voltada para a sua cobrança, que se constituía no objeto da fiscalização ordenada.

Tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, conforme MPF expedido e prorrogado por autoridade competente, a mera ausência nos autos de comprovação do seu recebimento pelo contribuinte não enseja nulidade do procedimento fiscal e/ou do auto de infração dele decorrente, nem tampouco por cerceamento de defesa.

A propósito, o MPF é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do procedimento fiscal a emissão e o trâmite desse instrumento, a eventual falta de ciência do contribuinte na prorrogação do mesmo não implica nulidade do processo se cumpridas todas as regras pertinentes ao processo administrativo fiscal.

E, ainda que assim não o fosse, eventuais omissões ou incorreções afligindo os citados documentos não têm o condão de culminar na nulidade do lançamento tributário, disciplinado pelo artigo 142 do CTN, que se constitui em ato obrigatório e vinculado, sob pena de responsabilidade funcional por parte do agente fiscal. Somente na hipótese de o contribuinte provar que a presença do vício ocasionou prejuízo em sua defesa é que, eventualmente, tais vícios poderão acarretar na nulidade do crédito tributário.

Ademais, já está sumulado, no âmbito deste Conselho, o entendimento segundo o qual o lançamento de ofício pode ser realizado, inclusive, sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário (Súmula CARF nº 46 - Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Não há, pois, que se falar de contraditório na fase inquisitorial do procedimento prévio ao eventual lançamento de ofício. O contraditório é exercido durante o curso do processo administrativo, nas instâncias de julgamento, não tendo sido identificado qualquer hipótese de embaraço ao direito de defesa do recorrente.

Cabe destacar, ainda, que na fase oficiosa, a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. O princípio do contraditório é garantido pela fase litigiosa do processo administrativo (fase contenciosa), a qual se inicia com o oferecimento da impugnação.

Nesse sentido, vale ressaltar que a oportunidade de manifestação do contribuinte não se exaure na etapa anterior à efetivação do lançamento. Pelo contrário, na busca da preservação do direito de defesa do contribuinte, o processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, estende-se por outra fase, a fase litigiosa, na qual o autuado, inconformado com o lançamento que lhe foi imputado, instaura o contencioso fiscal mediante apresentação de impugnação ao lançamento, quando as suas razões de discordância serão levadas à consideração dos órgãos julgadores administrativos, sendo-lhe facultado pleno acesso à toda documentação constante do presente processo.

Caberia ao recorrente refutar a acusação fiscal, notadamente os motivos exarados para o presente lançamento tributário, todos bem descritos no Auto de Infração e nos documentos anexos.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Dessa forma, afasto a preliminar levantada pelos recorrentes.

2.2. Da Responsabilidade Solidária atribuída a CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS S/S.

Preliminarmente, a recorrente *CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS (e-fls. 1224 e ss)* suscita sua exclusão do polo passivo da relação jurídico-tributária, sob o fundamento de que sequer estava ativa à época dos fatos, bem como por entender que os elementos constantes nos autos seriam insuficientes para a caracterização do grupo econômico.

Contudo, entendo que não lhe assiste razão.

A meu ver, o trabalho realizado pela fiscalização foi no sentido de agregar diversos indícios e circunstâncias que apontam para a existência de um grupo econômico de fato, sem a conotação de qualquer prática de ato ilícito. Assim, partiu-se para a análise da composição societária das empresas, seus administradores, pelas atividades econômicas por elas exercidas e pelas relações entre elas estabelecidas.

A propósito, é de se destacar os pontos mais relevantes a caracterizar a existência do grupo econômico de fato, no caso dos autos: (i) de acordo com quadro societário, as empresas possuem sócios em comum (admitido pela própria solidária); (ii) há prestação de serviços de uma para outra (também admitido pela solidária, mesmo que “*de forma totalmente autônoma*”); (iii) há decisões judiciais reconhecendo a solidariedade entre as empresas do grupo; (iv) a fiscalização constatou que as empresas possuem logística única, como contabilidade, financeiro, administradores, mesmo endereço (Av Heráclito Graça 406), mesmo contador e funcionários atendendo indistintamente a todas as empresas do grupo ostensivamente conhecido como HAPVIDA.

Conforme bem assentado pela decisão recorrida, tais fatos constituem material probante suficiente para sustentar a existência sim de grupo econômico, o que leva a manutenção da solidária no polo passivo por expressa disposição do inciso II do art. 124 do CTN complementada com o art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91.

Ao se confundirem as operações travadas pelas empresas do grupo, tem-se que todas participavam em conjunto da materialidade do fato gerador, pois tinham interesse comum na sua ocorrência, uma vez que estavam interligados pelo capital. Isso demonstra o interesse comum no fato gerador das contribuições apuradas, autorizando a aplicação do art. 124, inciso II do CTN que dispõe que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, e dessa regra geral decorrem as disposições específicas de responsabilidade solidária para as contribuições previdenciárias, qual seja, empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, conforme previsto expressamente no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 (responsabilidade por grupo econômico).

Ora, devidamente fundamentada a consideração de que existe grupo econômico através dos elementos apresentados pelo Relatório Fiscal acima exposto, e de que há solidariedade em vistas da participação da empresa nas operações comerciais que deram ensejo à tributação, não cabe qualquer alegação de que foi indevida a colocação da empresa como solidária, pois enquadrada nos dispositivos legais acima citados.

Para configurar hipótese de responsabilização solidária, deve ser comprovado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, o que está demonstrado, razão pela qual se permite a inclusão da recorrente no polo passivo da relação jurídica na condição de corresponsável tributária solidária pelos débitos formalmente constituídos e atribuídos à atuada.

Nesses casos, a responsabilidade tributária estende-se a todas as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico, tanto pela desconconsideração da personalidade jurídica em virtude do desvio de finalidade e/ou confusão patrimonial, quanto pela existência de solidariedade decorrente da existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Assim, na situação dos autos, constatada a existência de atuação conjunta do sujeito passivo principal com a empresa arrolada como solidária, na situação que constituiu o fato gerador da exação, e existindo elementos nos autos que demonstram a confusão patrimonial na condução dos negócios, determinados concretamente pela direção unitária, não deve ser afastada a legitimidade passiva da recorrente.

Dessa forma, deve ser reconhecida a legitimidade passiva da recorrente como devedora solidária.

3. Prejudicial de Mérito - Decadência.

Do que se depreende dos autos, o lançamento se refere ao período de apuração 01/01/2004 a 31/12/2004, sendo que a recorrente **CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS** (e-fls. 1224 e ss) requer o reconhecimento da decadência do crédito tributário.

O devedor principal, **HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA** (e-fls. 873 e ss), por sua vez, não tratou da decadência em seu apelo recursal.

Contudo, por se tratar de matéria de ordem pública, levando em consideração a instauração do litígio e a interposição de apelo recursal conhecido por este Relator, passa-se ao exame da matéria também em relação ao devedor principal, **HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA** (e-fls. 873 e ss).

A esse respeito, cabe pontuar que, caracterizada a responsabilidade tributária de empresas, com a inclusão no polo passivo de devedores solidários, a decadência deve ser aferida relativamente a cada um deles em separado.

Nesses termos, tem-se que o sujeito passivo **HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA**, foi cientificado do lançamento, por via postal, no dia 30/01/2009 (e-fl. 77), tendo apresentado impugnação, no dia 03/03/2009 (e-fls. 78 e ss), considerada tempestiva.

A responsável solidária **CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS**, por sua vez, foi cientificada do lançamento, pessoalmente, no dia 18/04/2012 (e-fl. 490), tendo apresentado impugnação, no dia 17/05/2012 (e-fls. 494 e ss), considerada tempestiva.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, rejeitou a hipótese de decadência aventada, eis que, apesar de reconhecer a existência de pagamento apto a atrair a

incidência da regra do § 4º, do art. 150, do CTN, pontuou que o lançamento é único e indivisível, de modo que, considerando que tanto a devedora principal HAPVIDA ASSISTENCIA MEDICA LTDA como as solidárias Hapvida Participações e Investimentos LTDA e a Hospital Antônio Prudente LTDA foram cientificadas do crédito 30/01/2009 (fls. 177/179), não haveria que se falar em decadência para nenhuma delas, inclusive em relação à Canadá Administradora de Bens Imóveis S/S.

Em outras palavras, a decisão recorrida entendeu que **a decadência seria indivisível e que a cientificação de qualquer dos devedores seria suficiente para afastar a decadência em relação a todos eles.**

Entendo que a decisão recorrida merece reparos.

Explica-se.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele inorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

Para aplicar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de Contribuições Previdenciárias, é de extrema relevância, a constatação da existência ou não de antecipação de pagamento, o que influencia, decisivamente, na contagem do prazo decadencial, seja pelo artigo 150, § 4º, ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

Cabe pontuar, ainda, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na

base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF nº 99).

No caso dos autos, em relação ao sujeito passivo **HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA**, não há que se falar em decadência do crédito tributário, nem mesmo parcial, eis que, apesar da existência de pagamento antecipado, apto a atrair a incidência do §4º, do art. 150, do CTN, a ciência do lançamento ocorreu no dia 30/01/2009 (e-fl. 77), sendo que o período de apuração em epígrafe diz respeito a 01/01/2004 a 31/12/2004. Isso porque, mesmo considerando a competência mais distante, qual seja, 01/2004, o *dies a quo* seria 01/02/2004 e o *dies ad quem*, 31/01/2009.

Contudo, em relação à responsável solidária **CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS**, por sua vez, tendo em vista que foi cientificada do lançamento, pessoalmente, apenas no dia 18/04/2012 (e-fl. 490), o crédito tributário se encontra integralmente decaído, seja pelo art. 150, § 4º, ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Dessa forma, deve-se reconhecer a decadência da integralidade do crédito tributário, em face da responsável solidária **CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS**.

4. Mérito.

Conforme narrado, trata-se de Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Principal AI (DEBCAD nº 37.146.730-6), motivado pelo lançamento arbitrado das contribuições relativas à parte devida por segurados empregados e contribuintes individuais com lastro em fundamentação legal contida no relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD (fls. 31 a 32). Foram confeccionados os seguintes levantamentos:

- “AFE – Lançamentos Contábeis Não Justificados”, incidindo a parte devida por segurados contribuintes individuais (rubrica 1F);
- “DIP – Declaração DIPJ”, incidindo a parte devida por segurados empregados (rubrica 11, alq. 8%);
- “DLU – Distribuição de Lucro”, incidindo a parte devida por segurados empregados (rubrica 11, alq. 8%);

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 35/42, a base de cálculo de todos os créditos apurados no presente processo foi aferida com fundamento no art. 33, § 3º da Lei 8.212/91, em virtude da não apresentação, pela empresa de documentos e esclarecimentos indispensáveis para que se conheça a natureza (incidência ou não de contribuições sociais) de fatos e lançamentos contábeis, tendo sido considerados como pagamentos a segurados empregados a distribuição de lucros e valores declarados em DIPJ.

Em relação ao mérito, os recorrentes **HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA** (e-fls. 873 e ss) e **CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS** (e-fls. 1224 e ss) apresentam os mesmos argumentos que, em suma, são:

- (i) Não houve desconsideração da contabilidade da empresa e o critério de apuração adotado pela fiscalização, a aferição indireta, com base nas regras do art. 33, da Lei nº 8.212/91, macula o lançamento em sua totalidade;
- (ii) A autoridade preparadora acabou por confundir **distribuição de lucros** aos sócios/quotistas com suposta remuneração de segurados empregados, quando a discussão seria, quando não menos, se seriam pagamentos de *pro labore* aos sócios;

- (iii) Comprovado o efetivo pagamento a título de dividendos dos valores constantes da conta contábil "2281501300700 — *DIVIDENDOS A PAGAR*", não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre aqueles, tal como realizado no auto de infração impugnado, sendo totalmente insubsistente o lançamento efetuado a tal título, quer por falta de substrato fático, quer por falta de substrato jurídico;
- (iv) Em relação aos **valores declarados em DIPJ**, resta demonstrada a correta origem do valor referente a "*custo de pessoal aplicado na produção dos serviços*", inexistindo qualquer vinculação com pagamento a mão-de-obra com vínculo empregatício. *Subsidiariamente*, requer a recorrente a declaração de nulidade do auto, nesta parte, em decorrência da manifesta ilegalidade que foi o arbitramento de valores mensais fictícios pela autoridade fiscal;
- (v) Em relação às **despesas não comprovadas**, afirma que se tratam de valores de diversas contas médicas hospitalares, conforme regulamentação da Agência Nacional de Saúde ANS, ou mesmo valores oriundos de procedimentos em face de ordem judicial pagos ao término da ação; também se refeririam a valores cobrados pelo SUS; outra banda diria respeito a reembolsos a usuários de despesas médicas arcadas por estes e cobertas pelo plano de saúde comercializado pela auditada;
- (vi) Afirma que os lançamentos realizados no auto de infração recorrido são, em boa parte, fruto de equívocos contábeis dos auditores fiscais, sendo essencial para o perfeito esclarecimento e a consequente configuração da improcedência, além da documentação ora acostada pela recorrente, a realização de perícia.

Ao que se passa a examinar.

Pois bem. De início, destaca-se que diante da não apresentação de todos os documentos por parte da empresa, a legislação permite à Autoridade Fiscal fazer uso do disposto nos §§ 3º e 6º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212/91

Art. 33. [...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Observe-se que a aferição indireta tem por objetivo somente possibilitar a concretização dos §§ 3º, 4º e 6º, do art. 33, da Lei nº 8.212/91, eis que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, de modo que a apresentação deficiente da documentação, bem como a ausência de esclarecimentos, não podem impedir a constituição do crédito tributário correspondente. A mesma lei que prevê a aferição das contribuições devidas em face da apresentação deficiente da documentação ou falta de esclarecimento, também concede ao sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Dada a omissão da empresa, à época, em responder ao solicitado pela fiscalização por escrito, forma esta prevista em todas as intimações produzidas, o Auditor Fiscal efetuou

arbitramento tendo sido considerados como pagamentos a segurados empregados a distribuição de lucros e valores declarados em DIPJ. O Relatório do Auto de Infração descreve de forma minuciosa os valores apurados e o Relatório de Lançamentos os informam individualizadamente.

Nesse sentido, levando em consideração que o contribuinte deixou de apresentar os documentos e esclarecimentos solicitados, está a fiscalização autorizada a utilizar o método de arbitramento da base de cálculo, por aferição indireta, cabendo à empresa o ônus de descaracterizar a imputação que lhe é feita. A propósito, não se trata, pois, de mero descumprimento de obrigação acessória, mas de recusa em atender à intimação da fiscalização. Assim, a aferição indireta, não obstante seja procedimento excepcional, no presente caso acha-se perfeitamente autorizada, nos termos do artigo 33, § 3º, da Lei n.º 8.212/91.

Dessa forma, entendo que o auditor agiu ao amparo da lei e do Regulamento da Previdência Social, posto que autorizado pelo artigo 33 da Lei n.º 8.212/1991 e alterações posteriores. Não há, pois, o que reparar no procedimento fiscal, em razão da impossibilidade de apuração regular dos fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Observe-se que o critério de apuração, com base na aferição indireta, deve ser mantido, porquanto amparado na lei, mas pode, entretanto, ser ajustado a vista de eventuais provas em contrário aduzidas após o lançamento.

A esse respeito, coaduno com o voto vencido proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento e que, no caso dos autos, foi pela exclusão da totalidade do levantamento **“DLU – Distribuição de Lucro”**, bem como, em relação ao levantamento **“DIP – Declaração DIPJ”**, a exclusão dos valores lançados nas contas: “4413801130100 DROGAS E MEDICAMENTOS”; “4413801130200 MATERIAIS CIRÚRGICOS E HOSPITALARES”; “4413801130500 MATERIAL DE CONSULTÓRIOS”; e “4413801130700 PRODUTOS ALIMENTÍCIOS”.

A meu ver, o voto vencido decidiu acertadamente sobre a controvérsia posta, realizando uma análise minuciosa da prova acostada aos autos, motivo pelo qual endosso as razões anteriormente adotadas e que são convergentes com o entendimento deste Relator. Dessa forma, a bem da celeridade, aproveito para transcrever abaixo as razões explicitadas no voto vencido, adotando o entendimento lá exposto como razões de decidir:

[...] Do mérito

Da Aferição Indireta

O relatório fiscal foi explícito ao esclarecer que a falta de prestação de informações devidamente solicitadas por escrito ensejou o arbitramento de valores considerados como base de cálculo previdenciária, com esteio no art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Legal, portanto, a conduta fiscalizatória, dada a omissão da empresa, à época, em responder ao solicitado por escrito, forma esta prevista em todas as intimações produzidas. Como a ninguém é lícito tirar vantagem da própria ilicitude, o valor devido

há de ser quantificado, excepcionalmente, por outros meios distintos dos previstos originalmente em lei.

Entretanto, sustenta a empresa que prestou os esclarecimentos oralmente.

Não é este o auto específico que trata da falta da suposta prestação de informações, porquanto tal prática se constituiria em ferimento a dever instrumental, fora destarte, do escopo desta exação, que cuida de obrigações principais.

Por outro lado, pragmaticamente, faz-se necessário considerar as explicações e documentos ora trazidos pela empresa quando de sua impugnação e posterior manifestação no ato de intimação da Resolução nº 1.865 d a 5ª Turma da DRJ/FOR, visto que a aferição se sustenta porque não há prova de que o impugnante tenha atendido às correlatas intimações.

Proceder-se-á, doravante, a apreciação de mérito das rubricas ensejadoras do arbitramento, considerando que, feita a aferição indireta, o ônus da prova cabe ao sujeito passivo, consoante disposição legal suso reproduzida.

Da Distribuição de Lucros e Dividendos

Alega a defesa que a conta nº 2281501300700 DIVIDENDOS A PAGAR se trata de pagamentos de dividendos aos cotistas, não tendo nenhuma verba de natureza salarial.

Segue afirmando que os valores teriam saído da conta de lucros e prejuízos acumulados da impugnante, que além de se tratarem de dividendos, referem-se a exercícios anteriores e não ao exercício de 2004.

Por sua vez afirma a autoridade lançadora que as contrapartidas da conta “2281501300700 DIVIDENDOS A PAGAR” eram normalmente contas do ativo ou passivo, quando, o que se espera, se caso se tratasse realmente de distribuição de dividendos é que esta conta, ao menos ao final do período, tivesse por contrapartida uma conta de resultado Explica ainda a fiscalização que em virtude do indício de lançamento de remuneração disfarçada em distribuição de lucros e/ou dividendos combinado com a ausência de esclarecimentos foram aferidos os lançamentos como remuneração de segurados empregados.

Ocorre, entretanto, que há questão anterior e necessária à análise de mérito tendente a desfigurar a divergência apontada. Explica-se:

A distribuição de lucros nas sociedades limitadas pode ser feita por meio da atribuição de cotas aos sócios ou da distribuição do lucro propriamente dita.

Havendo a distribuição citada, há somente dois caminhos do ponto de vista do custeio previdenciário:

i) se o auditor fiscal concluir que a distribuição de lucros ou dividendos foi feita em conformidade com a legislação de regência, não há incidência da contribuição previdenciária, cabendo, apenas, a verificação do cumprimento das obrigações acessórias; já

ii) se essa distribuição se deu em desconformidade com a legislação de regência, devem ser tributados os valores distribuídos sob o título de pro labore, e não como remuneração a segurados empregados, dado que a rubrica lucros ou dividendos distribuídos é inerente a pagamentos a contribuintes individuais.

Diferente é a rubrica PLR Participação nos Lucros e Resultados, que, por sua vez, é própria de segurados empregados e pode ocorrer com e sem observância à legislação aplicável, mormente a Lei nº. 10.101/00.

Assim, o lançamento caracterizando a distribuição de lucros ou dividendos como salário de contribuição a segurados empregados, e não a contribuintes individuais, tal como foi feito, macula o ato com vício material insanável, devendo ser, pois, todo o levantamento “DLU – Distribuição de Lucro” ser extirpado da exação.

Dos Valores Declarados em DIPJ

O relatório fiscal informa que foi encontrada a quantia de R\$ 7.084.583,60 na ficha 4A item 27 (Custo do Pessoal Aplicado na Produção dos Serviços) da DIPJ.

A defendente, por sua vez, se insurge contra o lançamento em tela, aduzindo que não se pode falar de natureza salarial de pagamentos realizados a título de materiais cirúrgicos, drogas e medicamentos e materiais de consultório, dentre outros.

Novamente afirma que, quando intimada a prestar informações (ver TIF nº 3, fls. 48/49), “a Impugnante o fez da forma como requerido, entendendo os auditores fiscais, no entanto, que os esclarecimentos não estavam devidamente prestados” (fls. 84), por outro lado, não carrega prova alguma de que respondeu à intimação.

Convém frisar que a linha 4A-27 da DIPJ (fl. 66 do processo nº 10380.001219/2009-07) informa a mão-de-obra da própria empresa, utilizada nos serviços prestados, ou seja, o custo do pessoal (somente empregados) aplicado na produção dos serviços. Os encargos sociais dessa mão-de-obra, contribuições previdenciárias e FGTS, deveriam se encontrar na linha 4A/30 – Encargos Sociais, porém estão com valores zerados.

Aliás, abalando a credibilidade das informações prestadas em DIPJ, zerados também os valores de serviços prestados por pessoa física sem vínculo empregatício (linha 4A-28), serviços prestados por pessoa jurídica (linha 4A-29) e remuneração de dirigentes de produção dos serviços (linha 4A-26).

Argumentar que as informações contidas na linha 4A-27 da DIPJ não tratam de custos com pessoal, visto que englobariam lançamentos de drogas e medicamentos, por exemplo, é assumir que sua declaração, de fato, não merece respaldo.

Em sua peça defensiva, a empresa continua sem explicar o uso das contas contábeis que compõe o valor declarado, como também deixa de carrear a memória de cálculo dos respectivos números (conforme intimada por meio do TIF nº 03) e nem traz os documentos de caixa que abonam os lançamentos.

Quanto ao tema, limita-se a pedir perícia (quesito “V”), quando já dispõe (ou deveria dispor), de todas as informações hábeis ao desanuiamento do imbróglio. Não se vislumbra outro fim no pedido pericial respectivo, senão o protelatório, visto que o sujeito passivo já poderia ter acostado aos autos, quando de sua defesa inicial, caso fosse de seu interesse, todas as explicações e documentos de caixa relativos às contas malsinadas, de forma a se apontar se referem-se, ou não, à remuneração de segurados empregados.

A mera informação de que o grupo a que pertencem as contas não é referente ao pagamento de pessoal com vínculo não é conclusiva, visto que podem existir lançamentos em contas de outros grupos que traduzam remuneração de empregados. O grupo “Outras Despesas Administrativas” tem taxonomia ampla, podendo albergar contas que digam e outras que não digam respeito a fatos geradores previdenciários.

Assim, a dúvida quanto à essência fática dos lançamentos perdura, fortalecendo a tese de arbitramento.

Todavia, há de se levar em consideração os títulos contábeis que reproduzem o montante de R\$ 7.284.627,58 informado na DIPJ, conforme arrazoadado na peça defensiva.

Como a contabilidade não foi desqualificada, razoável seria expurgar os valores lançados em contas que, em situação contábil normal, não diriam respeito à contribuição previdenciária.

Isso se aplica às contas: “4413801130100 DROGAS E MEDICAMENTOS”; “4413801130200 MATERIAIS CIRÚRGICOS E HOSPITALARES”; “4413801130500 MATERIAL DE CONSULTÓRIOS”; e “4413801130700 PRODUTOS ALIMENTÍCIOS”.

Por outro lado, permanecem hígidos, os valores arbitrados constantes nas contas “4413801120400 REPASSES DE CONVÊNIOS”; “4413801120500 SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICOS MÉDICOS”; “4413801120800 PESSOAL/CLINICAS

AMBULATORIAIS”, visto que podem dizer respeito a salário de contribuição de segurados empregados.

Traduzindo em números, as tabelas abaixo reproduzem os valores retificados do arbitramento dos valores declarados em DIPJ:

CONTA	NOME	VALOR
4413801120400	REPASSES DE CONVÊNIOS	2.983,97
4413801120500	SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICOS MÉDICOS	23.076,83
4413801120800	PESSOAL/CLINICAS AMBULATORIAIS	3.486.001,14
Sub-total		3.512.061,94
Valor "linha 25" DIPJ 2005/2004		-200.043,98
Arbitramento Total		3.312.017,96
Valor por competência (Arbitramento Total/13)		254.770,61

COMPET	DECLARADO EM DIPJ	DECLARADO EM GFIP	DIFERENÇA LANÇADA MATRIZ
Jan/04	254.770,61	R\$ 148.361,21	R\$ 106.409,40
Fev/04	254.770,61	R\$ 145.124,60	R\$ 109.646,01
Mar/04	254.770,61	R\$ 143.656,88	R\$ 111.113,73
Abr/04	254.770,61	R\$ 138.347,59	R\$ 116.423,02
Mai/04	254.770,61	R\$ 138.366,71	R\$ 116.403,90
Jun/04	254.770,61	R\$ 132.023,94	R\$ 122.746,67
Jul/04	254.770,61	R\$ 124.354,05	R\$ 130.416,56
Ago/04	254.770,61	R\$ 115.173,23	R\$ 139.597,38
Set/04	254.770,61	R\$ 116.132,66	R\$ 138.637,95
Out/04	254.770,61	R\$ 118.310,82	R\$ 136.459,79
Nov/04	254.770,61	R\$ 110.232,50	R\$ 144.538,11
Dez/04	254.770,61	R\$ 111.250,61	R\$ 143.520,00
12 sal	254.770,61	R\$ 48.385,00	R\$ 206.385,61

São os montantes constantes na coluna “Diferença Lançada Matriz” que devem perdurar no levantamento “DIP – Declaração DIPJ”.

Ademais, não há cabimento na tese defensiva de que a auditoria “*deixou de cumprir seu dever de diligência e buscar a verdade real*”.

Ora, o arbitramento só existiu pela omissão de informações da empresa, que depois alega falta na verdade real. Um contra-senso por si só.

Também não é razoável o lançamento de todo o montante anual apenas na última competência, como quer a devedora solidária, já que os valores em DIPJ correspondem ao que foi pago durante o ano-calendário todo e não apenas em determinado mês.

Lógica, então, a repartição do total anual por competência, como fez a auditoria.

Da Não Comprovação de Despesas

Afirma a auditoria que, por meio do TIF nº 6, intimou o contribuinte a esclarecer e apresentar comprovante de vários lançamentos em contas de despesas e demais esclarecimentos acerca de reembolsos efetuados, não tendo se manifestado a empresa.

Nas impugnações, ambas afirmam que os esclarecimentos foram apresentados de forma pessoal, porém, novamente, não carregam aos autos nenhuma comprovação de que o tenham feito.

Alega a defesa que as despesas não se referem a pagamento de contribuintes individuais e, para tanto, aponta para o anexo 06 (fls. 260/336).

Afirma que se tratam de valores de diversas contas médicas hospitalares, conforme regulamentação da Agência Nacional de Saúde ANS, ou mesmo valores oriundos de procedimentos em face de ordem judicial pagos ao término da ação; também se refeririam a valores cobrados pelo SUS; outra banda diria respeito a reembolsos a

usuários de despesas médicas arcadas por estes e cobertas pelo plano de saúde comercializado pela auditada.

O anexo de número seis traz a mera reprodução contábil dos lançamentos, sem contudo, esclarecê-los por meio de comprovantes ou documentos de caixa.

Em outras palavras, em que pese serem críveis as informações, cabe à defesa a prova em contrário dos valores arbitrados, suficientes para desconstituir o arbitramento, e, para tanto, não basta a mera descrição contábil das contas, mas sim, a prova documental das alegações, nem que seja por amostragem, o que não foi feito à época da auditoria, tampouco agora.

Assim, frente a falta de robustez probante defensiva, mantém-se a aferição constituída.

Do pedido de perícia

Sobre o pedido de perícia, julgo esta desnecessária, pelos motivos já acostados na seção “*Dos Valores Declarados em DIPJ*”, além de estar perfeitamente instruído o presente processo com todos os elementos necessários ao seu julgamento.

A denegatória encontra supedâneo no art. 18 do Decreto 70.235/72, *verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).

Os quesitos de “I” a “IV” encontram-se prejudicados, tendo em vista o disposto na seção “*Da Distribuição de Lucros e Dividendos*”, enquanto que o quesito “V” foi considerado protelatório, consoante já explanado na seção respectiva. Os de números “VI” a “VIII” foram contemplados na seção “*Da Não Comprovação de Despesas*”.

Da inconstitucionalidade de lei e inobservância de princípios constitucionais

Calcado em argumentação de inconstitucionalidade, protesta o contribuinte contra ilegalidades de normas e malferimento a diversos princípios.

Quanto ao tema, o julgador administrativo não detém autorização legal para apreciar e afastar a aplicação da legislação de regência com base em eventual ofensa constitucional, diante da expressa vedação cunhada no Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Do pedido de juntada posterior de documentos

Não cabe a juntada posterior de documentos, salvo quando demonstrado algum dos requisitos do §4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, o que não é o caso em testilha:

Art. 16. (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

A propósito, o entendimento acima está em completa consonância com o que restara decidido nos autos do Processo nº 10380.001219/2009-07, decorrente do mesmo

Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), em que foi cobrada a cota patronal, tendo sido exarado o **Acórdão nº 2301-006.329**, em sessão de 06 de agosto de 2019. É de se ver a ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE AS REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Constituem fatos geradores de contribuições sociais as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais. As contribuições previdenciárias incidentes estão previstas nos arts. 22, incisos I e II (parte da empresa e RAT sobre as remunerações dos empregados), e inciso III (parte da empresa sobre as remunerações dos contribuintes individuais) da Lei 8.212/91.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CIÊNCIA VIA INTERNET. PRORROGAÇÕES.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo. Eventual falta de ciência do contribuinte na prorrogação do mesmo não implica nulidade do processo se cumpridas todas as regras pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Frise-se que, nos termos da Portaria n.º 11.371/2007, a ciência pelo sujeito passivo do MPF dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

CONTRIBUIÇÃO PARA O GILRAT. PREVISÃO LEGAL. PERCENTUAL CONFORME O CNAE.

São exigíveis as contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (Gilrat), no percentual previsto para a classificação da empresa conforme o Código Nacional de Atividade Econômica - CNAE.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. SOLIDARIEDADE PASSIVA. CARACTERIZAÇÃO. OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA.

Prescreve o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei. Tal solidariedade abrange tanto obrigação principal quanto acessória, dado o caráter abrangente do dispositivo legal.

(CARE - Acórdão nº 2301-006.329 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Cons. Antonio Sávio Nasureles – Relator. Cons. Sheila Aires Cartaxo Gomes - Redatora designada)

Em relação aos demais valores não considerados neste voto, resta perfeitamente demonstrada nos autos a motivação legal e fática do lançamento, tendo sido a aferição indireta, imbuída dos critérios de proporcionalidade e razoabilidade, capaz de permitir uma maior aproximação dos verdadeiros salários-de-contribuição devidos, motivo pelo qual, não merece prosperar a insatisfação do recorrente.

Assim, em relação às demais rubricas questionadas, constato que a documentação acostada aos autos que, em grande parte, resume-se a lançamentos contábeis e planilhas elaboradas pelo próprio sujeito passivo, não se prestam à comprovação do alegado.

Conforme bem assentado pela decisão recorrida, em que pese serem críveis as informações, cabe à defesa a prova em contrário dos valores arbitrados, suficientes para desconstituir o arbitramento, e, para tanto, não basta a mera descrição contábil das contas, mas

sim, a prova documental das alegações, nem que seja por amostragem, o que não foi feito à época da auditoria, tampouco agora.

Certo é que as alegações apresentadas pelo Recorrente devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, especialmente para combater a aferição indireta, como no presente feito, não sendo suficiente juntar uma massa enorme de documentos aleatórios, sem a devida correlação com o que se pretende comprovar. Argumentações com ausência de prova enseja o indeferimento da pretensão, haja vista a impossibilidade de se apurar a veracidade das alegações.

Ademais, oportuno destacar que incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe, portanto, ao contribuinte o ônus de enfrentar a acusação fiscal, devidamente motivada, apresentando os argumentos pelos quais entende que o presente lançamento tributário merece ser declarado improcedente, bem como os documentos pertinentes para fins de comprovar os fatos narrados.

No presente caso, o lançamento foi efetuado por aferição indireta e caberia ao impugnante o ônus da prova em contrário, que só seria cumprido mediante a apresentação de documentos e esclarecimentos incontroversos, comprovando, de forma consistente, que os fatos sobre os quais se funda o lançamento, ocorreram de modo diferente do considerado pela autoridade lançadora, o que não foi realizado no presente processo administrativo fiscal.

Assim, sobre a comprovação dos fatos alegados, entendo que o recorrente não se desincumbiu de comprovar suas alegações, ficando apenas no campo das suposições, o que, a meu ver, não têm o condão de afastar a higidez da acusação fiscal.

Sobre as demais alegações apresentadas pelo sujeito passivo, não acrescentam e nem diminuem o lançamento fiscal, quando, na verdade, confirmam que o trabalho da Fiscalização está correto. Em nenhum momento o sujeito passivo demonstra, efetivamente, que os valores lançados e não considerados neste voto são indevidos, limitando-os a trazer alegações genéricas e que não afastam a responsabilidade pelo crédito tributário.

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Ademais, cabe pontuar que o litigante deveria ter sido zeloso em guardar documentos para apresentação ao Fisco, até que ocorresse a decadência/prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (conforme art. 195, parágrafo único do CTN). Trata-se, pois, do ônus de munir-se de documentação probatória hábil e idônea de suas atividades.

Para além do exposto, destaco que o sujeito passivo apresentou seu Recurso em março de 2013, sendo que até o presente momento (ano-calendário 2023), o recorrente não anexou qualquer documento complementar nos autos, que pudesse comprovar o adimplemento

de suas obrigações tributárias, não havendo que se falar em dilação de prazo para a juntada de novos documentos, que, inclusive, deveriam ter sido apresentados quando da impugnação.

Tem-se, pois, que o contribuinte teve tempo suficiente para encaminhar os documentos comprobatórios, durante o curso do processo administrativo fiscal, não havendo, pois, que se falar em cerceamento de defesa ou violação à ampla defesa, eis que, se não exercido, foi por opção do próprio contribuinte.

Dessa forma, como o contribuinte não apresentou a documentação idônea solicitada pela fiscalização e nem mesmo demonstrou, de forma efetiva, a incorreção da base de cálculo do lançamento para além dos valores já considerados neste voto, reputo correto o arbitramento levado a cabo, por falta de comprovação.

Para além do exposto, rejeito o pedido para realização de perícia ou conversão do julgamento em diligência, eis que já houve a conversão do julgamento em diligência em ocasião anterior. Ademais, entendo que tal instrumento não serve para fins de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Em outras palavras, pretende o contribuinte, por via da prova pericial, que sejam produzidas as provas que embasam as informações, cujo ônus cabe a ele próprio.

Nesse desiderato, os elementos de prova a favor do recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Assim, o pedido de prova pericial técnica ou mesmo a conversão do julgamento em diligência, não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

A propósito, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

Para além do exposto, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

Cabe pontuar, ainda, que o julgador não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada também no âmbito do STJ (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP).

Por fim, cabe esclarecer que as pautas de julgamento dos Recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação da data, horário e local, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o patrono do sujeito passivo, querendo, estar presente para realização de sustentação oral na sessão de julgamento (parágrafo primeiro do art. 55 c/c art. 58, ambos do Anexo II, do RICARF).

Conclusão

Ante o exposto, voto por:

- a) CONHECER dos Recursos Voluntários apresentados pelos responsáveis solidários HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE e HAPVIDA - PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS para NEGAR-LHES PROVIMENTO.
- b) CONHECER do Recurso Voluntário apresentado pela responsável solidária HAPVIDA – ADMINISTRADORA DE PLANO DE SAÚDE, atual CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS S/S para REJEITAR A PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA e DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de reconhecer a decadência do crédito tributário contra ela lançado.
- c) CONHECER do Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo principal HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA para REJEITAR AS PRELIMINARES e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de determinar a exclusão da totalidade do levantamento **“DLU – Distribuição de Lucro”**, bem como, em relação ao levantamento **“DIP – Declaração DIPJ”**, a exclusão dos valores apurados nas contas: “4413801130100 DROGAS E MEDICAMENTOS”; “4413801130200 MATERIAIS CIRÚRGICOS E HOSPITALARES”; “4413801130500 MATERIAL DE CONSULTÓRIOS”; e “4413801130700 PRODUTOS ALIMENTÍCIOS”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite