



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.001219/2009-07
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2301-006.329 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 6 de agosto de 2019
Recorrentes HAPVIDA ASSISTENCIA MEDICA LTDA E
FAZENDA NACIONAL

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 CONTRIBUENTES 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.

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencido o relator que deu provimento parcial para restabelecer o lançamento relativo ao levantamento DLU. Quanto aos recursos voluntários, não conhecer dos recursos apresentados por Hapvida Participações e Investimentos e Hospital Antônio Prudente, rejeitar as preliminares dos demais recursos, afastar a alegação de decadência, indeferir o pedido de perícia e, no mérito, negar-lhes provimento.

Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado em substituição à conselheira Juliana Marteli Fais Feriato), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de julgar recurso de ofício¹ e recursos voluntários interpostos por HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA (e-fls 1107/1168) e por CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS S/S (e-fls 1028/1104), responsável solidária, em face do Acórdão n.º 08-23.903 (e-fls 928/956) prolatado pela DRJ Fortaleza na sessão de julgamento realizada em 09 de agosto de 2012.

2. Faz-se a transcrição do relatório inserto na decisão recorrida (com adaptações):

Início da transcrição do relatório do Acórdão n.º 08-23.903

Trata-se de Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Principal -AI (DEBCAD n.º 37.178.048-9) emitido contra o sujeito passivo acima qualificado, doravante chamado de empresa ou impugnante, motivado pelo lançamento arbitrado das contribuições relativas à parte patronal e relativas ao Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT (art. 22, incisos I e II da Lei 8.212/91) com lastro em fundamentação legal contida no relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls. 13 a 14).

Foram confeccionados os seguintes levantamentos:

- "AFE - Lançamentos Contábeis Não Justificados", incidindo a parte patronal sobre contribuintes individuais (rubrica 14, alq. 20%);

¹ Item 'c' do dispositivo: "Exonerar R\$ 4.013.878,09 do crédito" (e-fls. 929).

- "DIP - Declaração DIPJ", incidindo a parte patronal sobre empregados (rubrica 12, alq. 20%) e GILRAT (rubrica 13, alq. 2%);
- "DLU - Distribuição de Lucro", incidindo a parte patronal sobre empregados (rubrica 12, alq. 20%) e GILRAT (rubrica 13, alq. 2%);

O auto importou em R\$ 11.357.503,34.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 53/61, foram considerados como pagamentos a segurados empregados a distribuição de lucros e valores declarados em DIPJ, nos seguintes termos, *verbis*:

Responsáveis Solidários:

1. HAPVIDA PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA – CNPJ 05.197.443/0001-38.
2. HOSPITAL ANTONIO 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 - REMUNERAÇÕES PAGAS A EMPREGADOS

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 TFI 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:

COMPETÊNCIA	DECLARADO DIPJ	DECLARADO GFIP	DIFERENÇA LANÇADA MATRIZ
Jan/04	544.967,97	R\$ 148.361,21	R\$ 396.606,76
Fev/04	544.967,97	R\$ 145.124,60	R\$ 399.843,37
Mar/04	544.967,97	R\$ 143.656,88	R\$ 401.311,09
Abr/04	544.967,97	R\$ 138.347,59	R\$ 406.620,38
Mai/04	544.967,97	R\$ 138.366,71	R\$ 406.601,26
Jun/04	544.967,97	R\$ 132.023,94	R\$ 412.944,03
Jul/04	544.967,97	R\$ 124.354,05	R\$ 420.613,92
Ago/04	544.967,97	R\$ 115.173,23	R\$ 429.794,74
Set/04	544.967,97	R\$ 116.132,66	R\$ 428.835,31
Out/04	544.967,97	R\$ 118.310,82	R\$ 426.657,15
nov/04	544.967,97	R\$ 110.232,50	R\$ 434.735,47
dez/04	544.967,97	R\$ 111.250,61	R\$ 433.717,36
13 sal	544.967,97	R\$ 48.385,00	R\$ 496.582,97

(e-fls 54)

Os valores declarados em DIPJ são anuais, razão pela qual dividiu-se os valor de R\$ 7.084.583,60 pelas 13 competências de 2004, resultando em R\$ 544.967,97/mês.

4. DA NÃO COMPROVAÇÃO DE DESPESAS

Consoante art. 33 da Lei n.º 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.

Da Impugnação

As empresas responsáveis solidárias, inicialmente, não apresentaram defesa.

Inconformada com a autuação, cientificada por via postal 30.01.2009 (fl. 179), apresentou a empresa impugnação em 03.03.2009, acostada às fls. 181/194 (documentos anexos das fls. 195/496), alegando em síntese que:

(...) Foi editada a Portaria 11.371/2007, da Secretaria da Receita Federal, a qual dispõe em seu art. 12 que o prazo para a conclusão dos mandados de procedimento fiscal poderá ser prorrogado tantas vezes quantas necessárias, conferindo-se aos agentes fiscais tempo bastante para a conclusão dos procedimentos de fiscalização a fim de que, em prol do interesse público, seja apurada a correta declaração e recolhimento dos tributos federais;

Essa disposição, contudo, não pode ser interpretada ao bel prazer dos agentes de fiscalização, tal como ocorrido no presente caso, sob pena de se fazer 'tabula rasa' de princípios constitucionais, tais como o da segurança jurídica, ampla defesa e o devido processo legal, que devem ser observados nos processos de competência das autoridades administrativas (...)

Por outro lado, também em garantia aos princípios constitucionais em referência, o art. 9º, 'caput', e seu parágrafo único, da Portaria 11.371/2007 da SRFB, prevê a necessidade do registro eletrônico e conseqüente intimação do contribuinte quanto a qualquer alteração do MPF, inclusive sua prorrogação;

A lavratura do auto de infração, sem o cumprimento do procedimento/acima transcrito, acarreta vício daquele, que o inquina desde seu nascimento, por descumprimento do comando previsto no art.9º, parágrafo único. Isso porque mencionado dispositivo determina que a cada prorrogação efetuada, caberá ao agente fiscal responsável pelo procedimento fiscal cientificar ao sujeito passivo fiscalizado da prorrogação e alteração do MPF, de modo a possibilitar o amplo conhecimento do contribuinte sobre as atividades levadas a cabo pelos agentes, em estreito respeito aos princípios constitucionais supra invocados;

(...) O auto de infração impugnado traz como base de cálculo da contribuição previdenciária valores pagos aos sócios como dividendos, sob o fundamento de que intimada a esclarecer as normas e procedimentos referentes a tais distribuições, nada foi dito, tendo sido considerados os valores registrados na conta "22891501300700 - Dividendos a Pagar" como pagamentos de remuneração a empregados, fazendo incidir sobre os mesmos a contribuição previdenciária supostamente devida;

(...) a impugnante apresentou verbalmente os devidos esclarecimentos sobre os pagamentos em referência, cientificando os auditores fiscais que os valores questionados tratavam-se de pagamentos de dividendos aos cotistas, fato este facilmente perceptível pelo título da conta contábil em questão, não tendo os valores referenciados nenhuma correlação com pagamento de participação nos lucros aos empregados;

Como prova do acima exposto, a Impugnante faz juntar neste ato, cópia do seu razão analítico (doc. 02 anexo), onde constam os valores devidamente e debitados a tal título, bem como o razão analítico de sua controladora HapVida Participações e Investimentos Ltda (doc.03 anexo), onde consta o recebimento dos valores questionados, e a DIPJ (doc. 04 anexo), também de sua controladora, onde se verifica no Balanço Patrimonial o registro do ativo circulante no item "outras contas", os valores de saldo inicial e final tal qual registrado no Razão Analítico ora acostado.

Destaque-se, ainda, que referidos valores saíram da conta de lucros e prejuízos acumulados da impugnante, evidenciando, portanto, que além de se tratarem evidentemente de dividendos, referem-se a exercícios anteriores e não ao exercício de 2004.

(...) A impugnante, 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.

Dentro deste contexto, a impugnante fez constar em sua DIPJ 2005, o valor de R\$ 7.084.583,60, referente ao custo de pessoal aplicado na produção dos serviços.

De uma simples análise das contas contábeis indicadas na planilha referenciada, percebe-se que os pagamentos constantes daquelas não tem nenhuma natureza salarial, não se tratando de pagamento de mão-de-obra com vínculo empregatício.

Ora, como se falar em natureza salarial de pagamentos realizados a título de materiais cirúrgicos, drogas e medicamentos e materiais de consultório, dentre outros?

Outro item objeto da autuação, refere-se à incidência da contribuição previdenciária sobre despesas não comprovadas, tomando-as como pagamento a contribuintes individuais.

Cumpra asseverar, preambularmente, que os esclarecimentos prestados no TIF 6 foram devidamente apresentados aos auditores fiscais autuantes, de forma pessoal, com a demonstração da documentação pertinente.

(...) A assertiva acima é facilmente comprovada pela simples análise dos registros contábeis das contas indicadas no anexo II e devidamente registradas no Razão constante do MANAD entregue aos fiscais auditores, onde se perceberá 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 creditadas ao SUS; 3 - Reembolso de Despesas para Usuários (ver planilha anexa — doc. 6).

Com efeito, o simples fato das empresas possuírem sócios comuns não configura a existência de um grupo econômico, havendo necessidade de que haja uma empresa controladora, havendo evidente subordinação das demais em relação aquela, inclusive no que pertine as atividades desempenhadas.

No presente caso, embora haja sócios comuns, não existe empresa controladora, sendo a participação societária as mais diversas possíveis, conforme se vê dos contratos sociais e aditivos ora acostados (doc. 08 anexo). Ademais, cada empresa desenvolve sua atividade de forma totalmente autônoma, embora haja prestação de serviços de uma para outra, quando possível, mas sem qualquer critério de exclusividade. (...)

Demonstrando a necessidade de uma empresa controladora, a qual administra e controla toda a atividade econômica das demais controladas, é o posicionamento das diversas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, conforme se vê dos acórdãos abaixo: (...)

Infere-se, portanto, que os lançamentos realizados no auto de infração impugnado são frutos de evidentes equívocos contábeis dos auditores fiscais autores do auto impugnado, sendo essencial para configuração da improcedência daquele, além da documentação ora acostada pela Impugnante, a realização de perícia.

Assim, como assistente de perícia, a Impugnante indica a Sra. Creusimar Barbosa Lima, brasileira, divorciada, contadora, inscrita no CRC-CE n.º 010453/04-4, com endereço na rua Paula Barras, n.º 45 apartamento 303 -Meirelles, Fortaleza-CE, CEP 60.170-060, apresentando para serem respondidos os seguintes quesitos, sem prejuízo de quesitos complementares na época oportuna:

(i) Qual a natureza dos pagamentos realizados e registrados na conta contábil "2281501300700 - DIVIDENDOS A PAGAR"?

(ii) Os valores registrados na conta contábil "2281501300700 – DIVIDENDOS APAGAR" tem origem na conta de lucros e prejuízos acumulados da Impugnante? Caso positiva a resposta, tal demonstra que aqueles referem-se a exercícios anteriores e não ao exercício de 2004?

(iii) Existe registro empresa Hapvida Participações e Investimentos Ltda. dos dividendos recebidos da Impugnante e oriundos da conta contábil "2281501300700 - DIVIDENDOS A PAGAR"?

(iv) Considerando as respostas ofertadas aos quesitos (i), (ii) e (iii), podemos A PAGAR" referem-se a dividendos pagos aos sócios quotistas afirmar que os valores registrados na conta contábil "2281501300700 - DIVIDENDOS da Impugnante, não se referindo a pagamento de participação nos lucros por seus funcionários?

(v) Os valores registrados nas contas contábeis 4413801120400 - REPASSES DE CONVÊNIO; 4413801120500 - SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICOS MÉDICOS; 4413801120800 - PESSOAL/CLINICAS AMBULATORIAIS; 4413801130100 - DROGAS E MEDICAMENTOS; 4413801130200 - MATERIAIS CIRÚRGICOS E HOSPITALARES; 4413801130500 - MATERIAL DE CONSULTÓRIOS; 4413801130700 - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS, da Impugnante, referem-se a pagamento de mão-de-obra com vínculo empregatício?

(vi) Analisando a planilha anexa (doc. 07) confeccionada pela Impugnante, podemos afirmar que os registros feitos nas contas contábeis elencadas no título "Valores de Liberação de Contas Médicas Liquidadas e Posteriormente Estornadas", foram devidamente estornadas?

(vii) Analisando a planilha anexa (doc. 07) confeccionada pela Impugnante, podemos afirmar que os registros feitos nas contas contábeis elencadas no título "Valores de Contas Médicas Realizadas por Ordem Judicial ou Creditado ao SUS", foram registradas, também, na conta de processos judiciais, quantos 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?

(viii) Analisando a planilha anexa (doc. 07) confeccionada pela Impugnante, podemos afirmar que os registros feitos nas contas 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 Impugnante, não configurando pagamento por qualquer tipo de prestação de serviços por contribuintes individuais?

Junta ainda jurisprudência e doutrina abonadoras de suas teses.

Requer, a realização de perícia, oportunidade em que indica assistente de perícia e formula quesito e que seja julgado improcedente o auto de infração impugnado.

Resolução 1.864 – 5ª Turma da DRJ/FOR

Em 29.01.2010, esta Turma exarou a Resolução n.º 1.864 (fls. 499/503), solicitando à autoridade fiscal:

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 Cândido pinheiro de lima nf nº 110000", "dev de adiant a credenciados", "receb. Emprést. Sócios mês 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, 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.

Informação Fiscal (e-fls 507/508);
contabilidade 2004 (e-fls. 510/552)

Em 20.06.2011, a fiscalização formulou informação fiscal (fls. 507/552), aduzindo 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 apresentai" 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 -DIVIDENDOS 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 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.

Manifestação
HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA

Em 22.08.11 a impugnante se manifestou nos seguintes termos (fls. 554/555, documentos de fls. 556 a 559):

Diferentemente do aduzido na informação fiscal, a Impugnante apresentou 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 pagamento de participação nos lucros aos empregados.

Quanto à alegação de que citada conta alternou entre conta do passivo e do ativo, quando supostamente deveria ter como contrapartida conta de resultado ou conta de lucro, também não merece acolhida.

Primeiro a (sic) que se esclarecer que durante todo o exercício a Impugnante 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. Nos exercícios seguintes o resultado, pode ser distribuído aos quotistas da forma que melhor convier, quando lucrativo, ou compensado, ou rateado entre os quotistas.

Conforme se observa do razão (doc. anexo) da conta de lucros acumulados e da conta de dividendos a pagar, os valores que foram lançados na coluna de débito na conta de lucros acumulados foram lançados na coluna de crédito na conta de dividendos a pagar, gerando as contrapartidas indagadas pela auditoria fiscal; ou a decisão de pagar os dividendos foi tomada. Quando ocorrida a última hipótese, os valores foram lançados na coluna de débito na conta de dividendos a pagar e lançadas a crédito da conta bancária pelo pagamento, também obedecendo à boa prática contábil.

Ao que parece, o nobre auditor fiscal, ao afirmar que não detectou os pagamentos saindo da conta de lucros acumulados, analisou o razão da conta de dividendos a pagar somente na coluna de débito, quando é de fácil percepção que os valores lançados a crédito, constituídos pela obrigação de pagar os dividendos, foram originados da conta de lucros acumulados, por sua vez originada por lucros auferidos em exercícios anteriores.

Foi nesse sentido que a Impugnante trouxe aos autos, como prova do acima aduzido, cópia do seu razão analítico (doc. 03 anexo à Impugnação), onde consta os valores devidamente creditados e debitados a tal título, bem como o razão analítico de sua controladora Hapvida Participações e Investimentos Ltda. (doc. 04 anexo à Impugnação), onde consta o recebimento dos valores questionados, ea DIPJ (doc. 05 anexo à Impugnação), também de sua controladora, onde se verifica no 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 acostado.

Ressalte-se, ainda, que referidos valores saíram da conta de lucros e prejuízos acumulados da Impugnante, evidenciando, portanto, que, além de se tratarem evidentemente de dividendos, referem-se a exercícios anteriores e não ao exercício de 2004.

Assim, 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 descabido o lançamento efetuado a tal título, quer por falta de substrato fático, quer por falta de substrato jurídico.

Com esteio nas razões acima apresentadas, reitera a Impugnante o conhecimento e acolhimento da Impugnação para o fim de deferir a realização da perícia requisitada, face sua essencialidade para o julgamento do auto de infração impugnado, julgando-o, ao final, improcedente.

Cientificação de responsável solidária

Em 26.01.2012, foi exarado Despacho (fls. 601/602) solicitando a cientificação da empresa HAPVIDA ADMINISTRADORA DE PLANOS DE SAÚDE S/S, considerando que não havia prova de que tenha tomado ciência da exação.

Feita a diligência saneadora (fl. 604), transcorrido o prazo regulamentar, a empresa solidária² apresentou impugnação nos seguintes termos (fls. 608/638), documentos anexados das fls. 639/917:

Impugnação
CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS S/S

Preliminarmente:

- DA NÃO PARTICIPAÇÃO EM GRUPO ECONÔMICO:

(...) a empresa impugnante estava inativa não tendo exercido nenhuma atividade econômica na época dos fatos, conforme demonstra cópia anexa da DIPJ da empresa do ano fiscalizado (2004). A mencionada situação de inatividade perdurou pelos anos seguintes(...).

(...) mesmo que houvesse a configuração de grupo econômico formado pelas outras empresas autuadas, o que se admite tão-somente para prosseguir a argumentação, a impugnante em nada participou nos alegados fatos geradores, estando mesmo inativa já na época dos fatos, pelo que não se poderia atribuir solidariedade decorrente dessas operações.

No caso em discussão, embora as duas empresas que foram inicialmente autuadas e a ora impugnante apresentassem sócios em comum, único elemento apontado no auto de infração para estender a responsabilidade tributária à impugnante, a contribuinte que ora se defende não pertence, nem nunca pertenceu a qualquer grupo econômico.

Não obstante a contribuinte não integre grupo econômico, somente em homenagem à argumentação, cabe registrar que para que um grupo econômico de fato seja devidamente caracterizado é primordial que haja uma empresa controladora com subordinação das demais integrantes, inclusive no que concerne às atividades desempenhadas (...)

Por outro lado(...), mesmo que restasse caracterizado o grupo econômico, o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária.

² CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS S/S: sucedeu HAPVIDA ADMINISTRADORA DE PLANOS DE SAÚDE S/C.

Só haveria que se falar em responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico quando as empresas em questão fossem sujeitos da mesma relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo do tributo, ou seja, quando elas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador.

- DA DECADÊNCIA:

Assente-se também que, não obstante a data em que foi lavrado o Auto de Infração com relação às outras empresas, é indiscutível que a ciência inaugural da ora impugnante se deu tão-somente em 18/04/2012.(...) Assim, como o lançamento do crédito tributário com relação à impugnante apenas se deu em 18/04/2012 e uma vez que a cobrança objeto dos presentes autos diz respeito às competências de Janeiro a Dezembro de 2004, a Fazenda decaiu no direito de cobrar da impugnante os créditos constantes da autuação em questão.

- DOS VÍCIOS DO MPF

(...) a autoridade fiscal deixou de cientificar oportunamente a impugnante, dita solidária, e mesmo a própria empresa fiscalizada, quanto às prorrogações de prazo para conclusão do MPF. Tal conduta do agente fiscal afrontou as normas estatuídas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil quanto à execução dos procedimentos fiscais, notadamente o art. 9º, caput, e seu Parágrafo Único, da Portaria RFB n.º 11.371/2007 que obriga a ciência do contribuinte quanto às alterações no MPF, inclusive prorrogações, já no primeiro ato de ofício praticado após a alteração. Assim, a lavratura do auto de infração, sem o cumprimento do procedimento acima transcrito, acarreta vício insanável, que inquina o ato desde seu nascimento, por frontal descumprimento do comando previsto no art. 9º. Parágrafo Único. (...)

Houve malferimento dos princípios do devido processo legal, segurança jurídica e ampla defesa.

No mérito:

- DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS:

(...) ao contrário do que constou no auto de infração impugnado, aquela autuada apresentou oportunamente os devidos esclarecimentos sobre os pagamentos em referência, o tendo feito de forma verbal, restando esclarecido aos auditores fiscais que os valores questionados se referiam a pagamento de dividendos aos quotistas, como, aliás, evidenciado pelo título da conta contábil em questão, não tendo os valores referenciados nenhuma correlação com pagamento de participação nos lucros aos empregados.

Ademais, como prova do acima aduzido, já foi juntada aos autos pela empresa fiscalizada, como doc. 02, cópia do razão analítico em que constam os valores devidamente creditados e debitados a tal título, bem como o razão analítico da empresa Hapvida Participações e Investimentos Ltda, que foi juntada aos autos pela empresa fiscalizada, como doc. 03, onde consta o recebimento dos valores questionados. Foi juntado também aos autos pela empresa fiscalizada, como doc. 04, a DIPJ da Hapvida Participações, onde se verifica no Balanço Patrimonial o registro no Ativo Circulante no item "Outras Contas", dos valores de saldo inicial e final tal qual o registrado no Razão Analítico da empresa fiscalizada.

(...) referidos valores saíram da conta de lucros e prejuízos acumulados da empresa fiscalizada, evidenciando, portanto, que, além de se tratarem evidentemente de dividendos, referem-se a resultados apurados em exercícios anteriores e não no exercício de 2004, conforme já foi demonstrado nas DRE's (Demonstrações do Resultado do Exercício) que foram juntados pela fiscalizada.

- VALORES EM DIPJ:

(...) consta na própria planilha "Resumo descritivos dos autos de infração", elaborada pelos auditores fiscais autuantes e juntado aos autos pela empresa fiscalizada como doc. 05, as respectivas contas contábeis que deram origem ao valor indicado, inclusive as respectivas contas contábeis de contrapartida.

De uma simples análise das contas contábeis indicadas na planilha referenciada, percebe-se que os pagamentos constantes daquelas não tem nenhuma natureza salarial, não se tratando de pagamento de mão-de-obra com vínculo empregatício.

(...) como explicitado pelos próprios auditores fiscais na planilha antes referida, as duas principais contas contábeis indicadas ("Pessoal/Clinicas Ambulatoriais" e "Material de Consultórios"), tem (sic) como contrapartida contas que compõem o grupo "Outras Despesas Administrativas", não havendo qualquer relação com o grupo contábil referente aos pagamentos de pessoal com vínculo empregatício.

Ademais, a autoridade fiscal ao distribuir os valores que entendeu como devidos por critério de rateio (informou no Relatório Fiscal que utilizou como base os valores da DIPJ dividido pelas 13 Competências de 2004, chegando a um valor/mês), deixou a mesma de cumprir seu dever de diligência e buscar a verdade real. Optou por instituir valores médios, uma abstração matemática, em flagrante prejuízo da autuada, uma vez que sobre todos esses valores incidem juros e correção monetária mensal. Dessa forma, ao fazer distribuição linear mensal, com critério de rateio discricionário, passou a trabalhar com valores mensais fictícios, sob os quais fez incidir todos os acréscimos já desde o mês fictício arbitrado pela autoridade.

Diante disso, se de todo entender essa DRJ como devidos os valores, o que se admite apenas para prosseguir na argumentação, e na impossibilidade de apurar os montantes mensais alegadamente devidos, impossível adotar-se a denunciada ficção matemática em flagrante prejuízo do contribuinte, pelo que se deve, se não desconsiderados tais valores como base de cálculo, ao menos seja considerado como competência o último dia do último mês do período fiscalizado.

- DAS DESPESAS NÃO COMPROVADAS:

Outro item objeto da autuação refere-se à incidência da contribuição previdenciária sobre despesas não comprovadas, tomando-as como pagamento a contribuintes individuais.

Os registros contábeis constantes do Anexo II do auto impugnado, os quais ensejaram a incidência de contribuição previdenciária, sob a alegação 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.

A assertiva acima é facilmente comprovada pela simples análise dos registros contábeis das contas indicadas no Anexo II e devidamente registradas no Razão constante do MANAD entregue aos fiscais auditores, em que se perceberá 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 ao SUS; 3 — Reembolso de Despesas para Usuários (vide planilha anexada aos autos como Doc. 06 pela empresa fiscalizada).

Os "Valores de Liberação de Contas Médicas Liquidadas e Posteriormente Estornadas" referem-se às diversas contas médicas e hospitalares, as quais são apresentadas a Autuada, 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 empresa fiscalizada, recebem redução (glosa) ou até sua negativa, quando então tem seu estorno parcial ou total realizado na contabilidade da fiscalizada.

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, depois de

auditados, foram estornados parcialmente ou totalmente, em face de sua não efetivação parcial ou total.

Quanto aos "Valores de Contas Médicas Realizadas por Ordem Judicial ou Creditadas 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 Autuada, os quais são registrados contabilmente e, depois de referendados ou não pela ANS através de processo administrativo (vide planilha anexada aos autos como Doc. 06 pela empresa fiscalizada).

Por fim, os valores registrados a título de reembolsos, referem-se a ressarcimentos aos usuários de despesas médicas arcadas por estes e devidamente cobertas pelo plano de saúde comercializado pela Autuada, de acordo com cláusula contratual e normas emanadas da ANS.

Destaque-se que o histórico "Por conta e ordem da Fundação F. Feitosa" é um histórico padronizado incluído no sistema informatizado para agilizar a escrituração e quando dos registros contábeis, foi utilizado equivocadamente o código (número) deste histórico padrão, o que não desnaturaliza a origem e legitimidade daquele.

SOBRE O GILRAT:

o CARF, alinhado à melhor doutrina sobre a matéria, aponta como adequada a determinação da alíquota aplicável ao SAT/RAT tomando por base o risco envolvido na atividade preponderante, observado em cada competência o número de segurados em cada atividade. Assim, revela-se imprópria a fixação da alíquota utilizando-se, tão somente, o CNAE constante do cadastro fiscal.

(...) posto que a análise do DAD permite inferir com clareza que a autoridade fiscal utilizou tão somente o CNAE para a fixação da alíquota de SAT/RAT a ser aplicada à Autuada, tendo sido essa superior à mínima prevista, pugna-se pela exclusão do Acréscimo de alíquota, na forma do precedente do CARF aqui aduzido.

DO PEDIDO DE PERÍCIA:

O impugnante solidário se limitou a repetir os quesitos já levantados anteriormente pelo contribuinte.

Junta ainda jurisprudência e doutrina abonadoras de suas teses.

Requer cancelamento do auto, seja por decadência, inexistência de responsabilidade solidária ou vícios do MPF; subsidiariamente, a realização de perícia e que seja julgado improcedente o auto de infração impugnado; pelo princípio da eventualidade, redução da alíquota RAT e juntada posterior de documentos.

Final da transcrição do relatório do Acórdão nº 08-23.903

2.1. Ao julgar procedente em parte a impugnação, o acórdão recorrido tem a ementa que se segue:

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.

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.

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.

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.

2.2. Faz-se a transcrição do dispositivo:

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em:

- a) Julgar parcialmente procedente a impugnação;
- b) Manter as empresas solidárias no pólo passivo da exação, quais sejam, b.1) HAPVIDA - PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS LTDA -CNPJ 05.197.443/0001-38; b.2) HAPVIDA ADMINISTRADORA DE PLANOS DE SAÚDE S/S (cujo nome empresarial foi alterado para CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS em 06/2011) -CNPJ 04.761.304/0001-22; e, b.3) HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE LTDA - CNPJ 05.874.946/0001-09;

- c) Exonerar R\$ 4.013.878,09 do crédito;
- d) Manter crédito tributário em \$ 7.343.625,25 (AI DEBCAD n.º 37.178.048-9).

Recorre-se de ofício em virtude do valor exonerado ser superior ao previsto no art. 1º da Portaria MF N.º 3, de 03.01.08 (publicada no D.O.U. em 07.01.2008), a qual dispõe sobre a interposição de recurso de ofício de que trata o art. 34, I, do Decreto 70.235/72.

2.3. Esclareça-se, a decisão de primeira instância exonerou os valores do levantamento “DLU – Distribuição de Lucro” (e-fls 949/950) e procedeu retificação de valores no levantamento DIP (e-fls 950/952).

CONTENCIOSO EM SEGUNDA INSTÂNCIA

3. Passo a tratar do desenvolvimento dos atos processuais praticados no contencioso de segunda instância (subitens 3.1 a 3.7 infra)

3.1. Consta registros de interposição de Recursos Voluntários pelos responsáveis solidários:

- 3.1.1. HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE (e-fls 974/1001);
- 3.1.2. HAPVIDA - PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS (e-fls 1002/1027);
- 3.1.3. CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS S/S (e-fls 1028/1104);

Recurso Voluntário
HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA

3.2. Consta interposição de recurso voluntário pelo Contribuinte (e-fls 1107/1162), com as razões subdivididas conforme quadro apresentado a seguir:

I - DA TEMPESTIVIDADE	1108
II — A QUESTÃO	1108/1111
III — DA IRREGULARIDADE FORMAL NA EXECUÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL — DA FALTA DE CIENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE QUANTO AS ALTERAÇÕES NO MPF	1111/1119
IV — DO MÉRITO	1119
IV.1 — DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS — NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	1119/1123
IV.2 — VALORES DECLARADOS EM DIPJ — INEXISTÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL	1123/1130
IV.3 — DESPESAS NÃO COMPROVADAS - INEXISTÊNCIA	1130/1138
IV.4 — CONTRIBUIÇÃO AO SAT/RAT — ALÍQUOTA APLICÁVEL	1138/1149
V — DO REQUERIMENTO DE PERÍCIA. TÉCNICA	1149/1152

3.2.1. Faz-se a transcrição do pedido (e-fls 1152/1153):

Pelo exposto, espera e requer a recorrente o recebimento e provimento deste recurso, reiterando todos os argumentos já consignados por ocasião da apresentação da impugnação, a fim de que:

- a) Seja anulado o auto de infração em face dos apontados vícios no procedimento fiscal quanto à renovação do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), bem como em razão do arbitramento mensal fictício elaborado pela autoridade fiscal;
- b) Caso não acatado o pedido anterior, seja cancelada, com esteio em todas as razões de mérito explicitadas neste recurso, a totalidade dos débitos fiscais objeto da autuação ora recorrida, incluídos os débitos principais, multa de ofício e juros;
- c) Ainda que improvável, caso esse egrégio Conselho não se convença da procedência deste recurso a partir das razões trazidas nesse recurso e dos elementos já constantes dos autos, requer a recorrente que seja deferida a realização da perícia requisitada desde a impugnação;
- d) Persistindo ainda os débitos, hipótese que se cogita apenas pelo princípio da eventualidade, seja cancelado o lançado do SAT/RAT, ou quando menos, excluído o acréscimo de alíquota de SAT/RAT, na forma do precedente aduzido para ao final fixá-la no mínimo legal
- e) Seja o recorrente intimado para realizar sustentação oral quando da realização da sessão de julgamento de processo administrativo fiscal.

Recurso Voluntário
CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS S/S

3.3. Quanto ao recurso voluntário interposto pelo responsável solidário, CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS S/S (e-fls 1028/1104) as razões estão subdivididas conforme quadro que se apresenta a seguir:

I - Da tempestividade	1029
II — Súmula do RECURSO	1029/1033
III - DA OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA REFERENTE AO LANÇAMENTO ³	1033/1038
IV — A RECORRENTE NÃO INTEGRA GRUPO ECONÔMICO — INOCORRÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA	1038/1048
V — DA IRREGULARIDADE FORMAL NA EXECUÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL — DA FALTA DE CIENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE QUANTO AS ALTERAÇÕES NO MPF	1049/1057
VI— DO MÉRITO	1057
VI.1 — DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS — NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	1057/1061
VI.2 — VALORES DECLARADOS EM DIPJ — INEXISTÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL	1061/1068
VI.3 — DESPESAS NÃO COMPROVADAS - INEXISTÊNCIA	1068/1076
VI.4 — CONTRIBUIÇÃO AO SAT/RAT ALÍQUOTA APLICÁVEL	1076/1088
V — DO REQUERIMENTO DE PERÍCIA. TÉCNICA	1088/1090

³ Decadência: pede que se considere a data de notificação como 18/04/2012.

3.3.1. Faz-se a transcrição do pedido (e-fls 1090/1091):

Pelo exposto, espera e requer o recorrente o recebimento e provimento deste recurso, reiterando todos os argumentos já consignados por ocasião das apresentação da impugnação inicial, a fim de que:

1. Seja acolhido o presente recurso para declarar inexigível em face da recorrente os débitos fiscais objeto da autuação impugnada, incluídos o débito principal, multa de ofício e juros, seja porque se encontram decaídos, seja porque inexistente a responsabilidade solidária da recorrente;
2. Quando não provido o pedido anterior, seja anulado o auto de infração em face dos apontados vícios no procedimento fiscal quanto à renovação do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF);
3. Ainda que improvável, acaso superadas as preliminares, seja deferida a realização da perícia requisitada, face sua essencialidade para o esclarecimento das questões aduzidas no presente recurso;
4. Ao final, na hipótese de não ser cancelada a integralidade dos débitos constantes da autuação impugnada por decorrência das questões preliminares demonstradas, requer-se o cancelamento desses débitos com esteio em todas as razões de mérito explicitadas neste recurso;
5. Persistindo ainda os débitos, hipótese que se cogita apenas pelo princípio da eventualidade, seja cancelado o lançado do SAT/RAT, ou quando menos, excluído o acréscimo de alíquota de SAT/RAT, na forma do precedente aduzido, para ao final fixá-la no mínimo legal.
6. Seja o recorrente intimado para realizar sustentação oral quando da realização da sessão de julgamento de processo administrativo fiscal.
7. Por fim, pugna-se pela juntada posterior de outros documentos e informações que sejam úteis ao perfeito esclarecimento dos fatos aqui aduzidos.

Resolução n.º 2301-000.524

3.4. Por meio da Resolução n.º 2301-000.524 (e-fls 1204/1219), de 11 de fevereiro de 2015, o julgamento foi convertido em diligência, com o objetivo de buscar esclarecimentos acerca de quesitos especificados às e-fls 1218/1219, que se passa a transcrever:

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?

Informação Fiscal (e-fls 1221/1223)

3.5. Produzida informação fiscal (e-fls 1221/1223).

3.6. Em resposta, consta nos autos manifestação de inconformidade atribuída à HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA anexada em duplicidade (e-fls 1243/1266 e e-fls. 1273/129) ambas com a primeira folha em branco.

3.7. Exarado despacho de Saneamento (e-fls 1301/1302), verificou-se a concessão de oportunidade ao Recorrente para complementar a peça e, por fim, foi prolatado pela unidade preparadora o despacho anexado às e-fls. 1307, com a devolução dos autos ao CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Sávio Nastureles, Relator.

DO RECURSO DE OFÍCIO

4. A partir das informações apresentadas nos demonstrativos DSD (e-fls 11/12) e DAD-R (e-fls 922/927), pode-se ter a noção do montante do crédito tributário exonerado.

DSD (e-fls 11/12)				
Levantamento	Contribuição	Juros	Multa	Total original
AFE	3.544.478,64	2.208.276,58	1.063.343,59	6.816.098,81
DIP	1.208.870,12	742.765,98	362.661,05	2.314.297,15
DLU	1.176.952,26	697.069,43	353.085,69	2.227.107,38
	5.930.301,02	3.648.111,99	1.779.090,33	11.357.503,34

DADR (e-fls. 922/927)				
	Contribuição	Juros	Multa	Total (após decisão)
	3.923.384,22	2.478.628,84	941.612,19	7.343.625,25
Valor da exoneração				4.013.878,09

Contribuição			
Levantamento	original	exonerado	mantido
AFE	3.544.478,64	0,00	3.544.478,64
DIP	1.208.870,12	829.964,46	378.905,66
DLU	1.176.952,26	1.176.952,26	0,00
	5.930.301,02	2.006.916,72	3.923.384,30

4.1. O valor a ser fixado para o recurso de ofício está previsto no artigo 1º da Portaria MF n.º 63/2017.

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a **R\$ 2.500.000,00** (dois milhões e quinhentos mil reais).

4.2. Verifica-se que o montante da exoneração (R\$ 4.013.878,09) supera o limite de alçada, estabelecido pela P MF n.º 63/2017. Conheço do recurso de ofício e passo à análise.

DA EXONERAÇÃO DO CRÉDITO RELATIVO AO LEVANTAMENTO DLU

5. A abordagem da matéria pela decisão de primeira instância está disposta no tópico intitulado “Da distribuição de Lucros e Dividendos” (e-fls 949/950).

5.1. Faça a transcrição do trecho do voto inserto pertinente ao levantamento DLU.

Início da transcrição do trecho do voto inserto no Acórdão n.º 08-23.903

Da Distribuição de Lucros e Dividendos

Alega a defesa que a conta n.º 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 foifeita 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 n.º. 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.

Início da transcrição do trecho do voto inserto no Acórdão n.º 08-23.903

5.2. Pela leitura do texto supra transcrito, verifica-se que a autoridade julgadora considerou ter havido efetiva distribuição de lucros, ou ao menos partiu de tal premissa.

5.3. Ao examinar os autos, porém, e deter o olhar nos documentos anexados pela fiscalização (e-fls 510/552), representativos da contabilidade entregue pela empresa, ora Recorrente, verifica-se uma série de registros lançados a DÉBITO na conta "2281501300700 - DIVIDENDOS - A PAGAR" (conta do Passivo Circulante), tendo como contrapartida lançamentos a CRÉDITO em conta do Ativo Circulante.

5.4. A título de ilustração, segue visão parcial do documento anexado às e-fls 527:

CE FORTALEZA DRF

Fl. 527

Data	Cód.Conta	Conta	D/C	Valor	Saldo	D/C	Histórico
08/03/2004	2281501300700	DIVIDENDOS - A PAGAR	D	66,15	1.121.970,28	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04
08/03/2004	1211011000000	CAIXA	C	66,15	1.121.970,28	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04
08/03/2004	2281501300700	DIVIDENDOS - A PAGAR	D	66,15	1.121.904,13	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04
08/03/2004	1211011000000	CAIXA	C	66,15	1.121.904,13	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04
08/03/2004	2281501300700	DIVIDENDOS - A PAGAR	D	168,10	1.121.736,03	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04
08/03/2004	1211011000000	CAIXA	C	168,10	1.121.736,03	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04
08/03/2004	2281501300700	DIVIDENDOS - A PAGAR	D	47.500,00	1.074.236,03	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04
08/03/2004	1212010100000	BANCO DO BRASIL - FORTAI	C	47.500,00	1.074.236,03	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04
08/03/2004	2281501300700	DIVIDENDOS - A PAGAR	D	200.000,00	874.236,03	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04
08/03/2004	1212010100000	BANCO DO BRASIL - FORTAI	C	200.000,00	874.236,03	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04
08/03/2004	2281501300700	DIVIDENDOS - A PAGAR	D	19.000,00	855.236,03	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04
08/03/2004	1212010100000	BANCO DO BRASIL - FORTAI	C	19.000,00	855.236,03	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04
08/03/2004	2281501300700	DIVIDENDOS - A PAGAR	D	14.600,00	840.636,03	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04
08/03/2004	1212010100000	BANCO DO BRASIL - FORTAI	C	14.600,00	840.636,03	C	VR. REF. DISTRIBUICAO DE LUCRO 03/04

5.5. Pode-se divisar que os registros contábeis tais como se apresentam, não podem ser considerados como autêntica distribuição de lucros.

5.6. A ciência contábil ensina que dividendos representam a destinação dos lucros da sociedade e/ou companhia aos sócios e/ou acionistas.

5.7. Na contabilização de tal operação, é esperado que os dividendos diminuam a conta "Lucros Acumulados" no Patrimônio Líquido, e assim, podem ser transferidos para contas de "Dividendos a Pagar" (Passivo Circulante).

5.8. E, no caso dos autos, a situação fática é muito distinta da recomendável pelas normas e praxe contábeis. A inconsistência relacionada à contabilização dos valores registrados na conta 2281501300700 - DIVIDENDOS A PAGAR" está bem descrita na informação fiscal produzida ao tempo do contencioso em primeira instância (e-fls 507/508):

(...)

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.

(...)

O item 2 pergunta quais as contrapartidas da conta "2281501300700 -DIVIDENDOS 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.

5.9. No curso do contencioso em segunda instância, em resposta à diligência determinada pela Resolução n.º 2301-000.524, foi elaborada a informação fiscal (e-fls 1221/1223) confirmando as inconsistências dos registros contábeis. Transcrevo:

1. Diante de toda a documentação constante dos autos, qual a natureza dos pagamentos realizados e registrados na conta contábil 2281501300700 – Dividendos a pagar?

Reproduzo excerto da Informação Fiscal de fls 507, que responde a questão.

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 apresentai" 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.

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?

Não, como já explicitado, a contrapartida da citada conta é ora contas do ativo, ora contas do próprio passivo, e não conta de resultado, como lucros e prejuízos acumulados.

Em caso positivo, tal fato demonstra que aqueles se referem a exercícios anteriores e não ao exercício de 2004?

A resposta do item anterior foi negativa.

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?

Não em sua integralidade, os registros na conta 2281501300700 se referem a DISTRIBUIÇÃO LUCRO HAP VIDA MATRIZ e o doe 04 da conta 1261001102600, da empresa HAP VIDA PARTICIPAÇÕES, traz algumas contrapartidas.

A título exemplificativo, no dia 23 de janeiro de 2004 (fls 223), na conta 2281501300700, temos vários lançamentos com o mesmo histórico - VR. REF. DISTRIBUIÇÃO HAPVIDA MATRIZ LUCRO 01/04 - com registro total de R\$ 5.111,56 (cinco mil cento e onze reais e cinquenta e seis centavos), sendo que a contrapartida trazida pela recorrente (fls 268), no mesmo dia, na conta 1261001102600, da empresa HAP VIDA PARTICIPAÇÕES registra diverso valor - R\$ 2.111,56 (dois mil, cento e onze reais e cinquenta e seis centavos), a demonstrar a inconsistência do alegado.

Registre-se por oportuno que tal fato nada prova sem a devida apresentação documental, como documentos de caixa ou comprovantes de transferências bancárias demonstrando o efetivo repasse dos valores. Nada foi trazido aos autos, sendo assim tais registros são imprestáveis conforme RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/11, que aprovou a ITG 2000 — Escrituração Contábil. Reproduzo.

Documentação contábil

1. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam' ou compoñham a escrituração.
2. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos "usos e costumes".

A defesa apresentada tem outra inconsistência, pois informa que " ... a impugnante apresentou verbalmente os devidos esclarecimentos sobre os pagamentos em referência, cientificando os auditores fiscais que os valores questionados tratavam-se de pagamentos de dividendos aos cotistas, fato este facilmente perceptível pelo título da conta contábil em questão...", sendo que a empresa HAP VIDA PARTICIPAÇÕES não tem cotas/participação na empresa fiscalizada, conforme sintetizado em quadro de fls 102, e do quadro de vínculos de fls 35, logo, tais pagamentos não podem ser considerados como pagamentos a cotistas.

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?

A planilha apresentada, DOC 07, nada esclarece, sendo apenas reprodução, sem ordem cronológica, de alguns lançamentos.

O histórico registrado na maioria dos lançamentos - "POR CONTA E ORDEM DA FUNDAÇÃO F, FEITOSA", tampouco restou esclarecido pela recorrente, como um terceiro determina "Por conta e ordem"?

Por fim nenhum documento comprobatório, como documentos de caixa, transferências bancárias, etc...foi anexado, impossibilitando assim qualquer análise conclusiva quanto ao que consta das planilhas, documento elaborado de forma exclusiva pela recorrente, sem os respectivos comprovantes do que ali consta.

5.10. O exame acurado dos documentos anexados às e-fls 510/552, aliado às considerações expostas nas duas informações fiscais produzidas (e-fls 507/509 e e-fls 1221/1223), à falta de esclarecimentos por parte do contribuinte, ou ainda, a formulação de esclarecimentos verbais como mencionado nas peças recursais (e-fls), se mostram suficientes para este relator formar convicção de que os lançamentos contábeis envolvendo a conta contábil 2281501300700 – Dividendos a pagar não podem ser considerados representativos de distribuição de lucros.

5.11. Por este modo, entendo hígida a lavratura do auto-de-infração, destacadamente ao proceder o lançamento dos valores relativos ao levantamento DLU, tendo se equivocado a autoridade julgadora de primeira instância, ao considerar a premissa de ter havido distribuição de lucros, pois como se verificou, os lançamentos contábeis considerados no levantamento DLU não se coadunam com tal finalidade.

5.12. Diante das considerações acima delineadas e, principalmente, em vista dos registros contábeis inconsistentes e impróprios na conta contábil 2281501300700 – Dividendos a pagar, considero equivocada a parte conclusiva da decisão de primeira instância ao exonerar ‘todo o levantamento “DLU – Distribuição de Lucro”’.

5.13. Essas são as considerações que me levam a encaminhar pelo provimento do recurso de ofício, especificamente para restabelecer o montante do crédito tributário relativo ao levantamento DLU.

Da exoneração do crédito relativo ao levantamento DIP

6. A abordagem da matéria pela decisão de primeira instância está disposta no tópico intitulado “*Dos Valores Declarados em DIPJ*” (e-fls 950/952), e a considero devidamente motivada e congruente, ao expurgar os valores lançados em contas que, em situação contábil normal, não diriam respeito à contribuição previdenciária (contas: “4413801130100 DROGAS E MEDICAMENTOS”; “4413801130200 MATERIAIS CIRÚRGICOS E HOSPITALARES”; “4413801130500 MATERIAL DE CONSULTÓRIOS”; e “4413801130700 PRODUTOS ALIMENTÍCIOS”). Sem reparos a fazer na parte da decisão de primeira instância que promoveu exoneração parcial dos valores lançados relativos ao levantamento DIP.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Do recurso voluntário interposto por HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE

Do recurso voluntário interposto por HAPVIDA - PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS

7. Quanto aos recursos voluntários apresentados pelos responsáveis solidários HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE (e-fls 974/1001) e HAPVIDA - PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS (e-fls 1002/1027), com a falta de ingresso das respectivas peças impugnatórias, restou caracterizado em relação a ambos o fenômeno processual da preclusão consumativa, sem instauração do contencioso administrativo fiscal (artigo 17 do Decreto n.º 70.235/1972). Não conheço dos citados recursos.

Do recurso voluntário interposto por HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA

Do recurso voluntário interposto por CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS S/S

8. Os recursos são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade.

9. Do exame das duas peças recursais constata-se que há um núcleo comum, ao se confrontar o conjunto de alegações deduzidas pelo Contribuinte e aquele apresentado pelo Responsável Solidário. Detendo-nos nesse núcleo comum, verifica-se, ainda, coincidência entre as alegações deduzidas no corpo dos dois recursos.

9.1. Ambos formulam pedido de nulidade relacionado à pretensa irregularidade no curso do procedimento fiscal, e quanto ao mérito, suscitam as mesmas questões, como se pode observar nos quadros dispostos nos subitens 3.2. e 3.3 supra.

9.2. Cabe lembrar os tópicos descritivos das matérias de mérito que compõem o núcleo comum nos dois recursos,

VALORES DECLARADOS EM DIPJ — INEXISTÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL

DESPESAS NÃO COMPROVADAS – INEXISTÊNCIA

CONTRIBUIÇÃO AO SAT/RAT — ALÍQUOTA APLICÁVEL

9.3. Com pertinência às matérias de mérito – referindo-me àquelas deduzidas nos tópicos “VALORES DECLARADOS EM DIPJ — INEXISTÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL”, “DESPESAS NÃO COMPROVADAS – INEXISTÊNCIA” e “CONTRIBUIÇÃO AO SAT/RAT — ALÍQUOTA APLICÁVEL”, entendo que a fundamentação contida na decisão de primeira instância perfaz análise minuciosa em relação às questões deduzidas nos dois recursos.

10. Detendo-nos na matéria diferenciada contida no recurso apresentado pelo responsável solidário, a respeito da decadência e do inconformismo contra a imputação de responsabilidade solidária, aplica-se a mesma solução exposta no subitem 9.4, com a adoção da mesma fundamentação contida na decisão de primeira instância.

11. Segue-se, portanto, a transcrição dos trechos da decisão de primeira instância, que perfazem a análise das questões suscitadas nos recursos interpostos pelo Contribuinte e pelo Responsável Tributário.

Das preliminares

Da decadência

Em sua impugnação inicial, argui a Canadá Administradora de Bens Imóveis S/S, anteriormente denominada Hapvida Administradora de Planos de Saúde S/C, que decadentes os lançamentos dos fatos geradores ocorridos no ano de 2004, utilizando-se mesmo a incidência do art. 173, I do CTN, visto que cientificada posteriormente.

Importa considerar que a ciência da empresa HAPVIDA ASSISTÊNCIA MEDICA LTDA e dos demais devedores solidários (Hapvida - Participações e Investimentos LTDA e Hospital Antônio Prudente LTDA) aperfeiçoaram o lançamento, delimitando aí, o alcance do instituto decadencial, que é único, indivisível.

A responsabilidade solidária extensiva às empresas do grupo econômico e aos terceiros, com suas respectivas ciências do crédito, se revestem como garantia da exação, dado o arcabouço jurídico que os atraiu para o pólo passivo da lide administrativa, propiciando, desde logo, a possibilidade de contraditório e ampla defesa aos termos lavrados, porém não têm o condão de alterar o marco final decadencial outrora firmado.

No rumo, a decadência das contribuições sociais também é regida pelo Código Tributário Nacional, questão esta já pacificada pela Corte Suprema.

Tratando-se de tributo lançado por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, o prazo conta-se nos termos do §4o do art. 150 do CTN.

Por outro lado, se não houve pagamento por parte do sujeito passivo, não se trata de lançamento por homologação, quando o prazo decadencial a ser aplicado é o previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

(...)

O Parecer PGFN/CAT n.º 1617/2008, de 01 de agosto de 2008, o qual foi aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda em 18 de agosto de 2008, traz orientações de contagem do prazo decadencial que se coadunam com o contido neste decisório.

No caso em apreço, consoante RDA - Relatório de Documentos Apresentados (fl. 21), verifica-se que, para todo o período do crédito, houve pagamento tempestivo da contribuição (GPS - 2100), o que atrai a regra do §4o do art. 150 do CTN.

Mesmo considerando a competência mais recuada, qual seja, 01/2004, o dies a quo seria 01.02.2004 e o dies adquem, 31.01.2009.

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 há de se falar em decadência para nenhuma delas, inclusive a Canadá Administradora de Bens Imóveis S/S.

Nulidade por falta de ciência de prorrogação do MPF

Sustenta o administrado da falta de ciência pessoal da prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, o que, no seu entender, eiva de vício insanável todo o procedimento fiscal.

Preliminarmente, equivocou-se o defendente ao afirmar que a ciência da intimação deveria ser dada pessoalmente ao representante do município (art. 23, I do PAF), visto que o art. § 3º do mesmo artigo determina que as modalidades de intimação, sejam pessoal, por via postal ou por meio eletrônico, não estão sujeitas a ordem de preferência.

Pelo dispositivo retro mencionado, a intimação ou notificação feita por via postal é válida quando recebida no domicílio fiscal do sujeito passivo, ainda que a assinatura aposta no AR não seja do representante legal da pessoa jurídica.

Em segundo lugar, frisa-se que toda a fiscalização encontra-se amparada por regular expedição de MPF, que, em sua última prorrogação, indica como prazo final de conclusão dos trabalhos, 04.04.2011 e o procedimento encerrou-se em 24.01.2011, consoante TEAF (fls. 521/522). Cai por terra, dessarte, o argumento de que a fiscalização agiu sem autorização expressa de seu superior hierárquico.

No que se refere ao prazo de validade de MPF e suas prorrogações, cumpre transcrever os seguintes dispositivos da Portaria RFB n.º 11.371, de 12 de dezembro de 2007:

Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de novembro de 1997, 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.

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

- I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;
- II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

No caso, percebe-se que o contribuinte foi regularmente intimado do início e do final da fiscalização, não constando nos autos, porém, prova de que tenha tomado ciência da prorrogação.

Como se infere dos referidos dispositivos, há 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 Impugnante, a partir do código de acesso fornecido com o termo que formaliza o início do procedimento fiscal, a dispensar a ciência pessoal do sujeito passivo.

Nesse sentido decidiu o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, ao apreciar a matéria:

PRELIMINAR - MPF - FALTA DE CIÊNCIA DE PRORROGAÇÃO - A regulamentação do Mandado de Procedimento Fiscal estabelece que a prorrogação dos mesmos será controlada na Internet, não sendo necessária a ciência pessoal das mesmas.

(Acórdão n.º 102-48623. Processo n.º 18471.001003/2004-11. DOU de 23-11-2007. p. 153)

No rumo, decidiu o Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão n.º 102-47.884 (Relatora Conselheira Silvana Mancini Karam), que a prorrogação do MPF se faz por intermédio de registro eletrônico, e a mera ausência nos autos de comprovação de seu recebimento pelo contribuinte não enseja nulidade do procedimento fiscal e/ou do auto de infração dele decorrente:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - MPF -PRORROGAÇÃO - DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO - ENTREGA AO CONTRIBUINTE -PRELIMINARES DE NULIDADE REJEITADAS - A partir da Portaria n.º 3007/2001, a prorrogação do MPF se faz por intermédio de registro eletrônico, efetuado pela autoridade outorgante, ficando essa informação disponível para o contribuinte fiscalizado na internet. 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."

Sem embargo, a qualquer momento o auditado poderia (a ainda pode) consultar as alterações no MPF original, inclusive suas prorrogações, por meio do sítio da RFB, consoante explicação constante no TIAF (fls. 518/519). Os MPFs emitidos e suas alterações permanecem disponíveis para consulta na Internet, mediante a utilização do código de acesso, mesmo após a conclusão do procedimento fiscal correspondente. (artigo 18 da Portaria 11.371/2007).

Mister destacar as disposições do PAF acerca de nulidades:

Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei n.º8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Entende-se que a falta ciência da prorrogação do MPF não acarreta prejuízo algum ao contribuinte, que, repise-se, a qualquer momento poderia (e ainda pode) se certificar da regularidade do procedimento fiscal. Aliás, o próprio MPF também alertou que, em caso de dúvida, o contribuinte poderia entrar em contato, pessoal ou telefônico, com RFB.

Em verdade, 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 (neste sentido, Acórdão

202-18.738, de 13/02/2008 da Segunda Câmara do Segundo Conselho de contribuintes).

Mesmo porque constam expressamente da consulta do MPF na Internet suas prorrogações, e mesmo este não contivesse as ditas prorrogações, não constituiria óbice ao procedimento fiscal e não acarretaria a nulidade dos atos praticados, bem como não prejudica o lançamento, consubstanciado no auto de infração, pois não é pressuposto obrigatório de validade do lançamento, posto que os ditames de uma Portaria não podem se sobrepor às disposições do CTN e às do Decreto n.º 70.235/72.

Esse tem sido o entendimento dos Conselhos de Contribuintes, conforme demonstram os Acórdãos n.ºs 103-22.297; 202-15.847; 105-15.327; e 102-46.676, cuja ementa deste abaixo se transcreve:

"NORMAS PROCESSUAIS - FALTA MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO -INEXISTÊNCIA - A Portaria SRF n.º 1.265, de 1999, que instituiu o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, em virtude do princípio da legalidade (CF, art. 5º, inc. II) e da hierarquia das leis, não se sobrepõe às disposições do Código Tributário Nacional - CTN, às do Decreto n.º 70.235, de 1972, em especial às dos arts. 7º e 59, que versam, respectivamente, sobre o início do procedimento fiscal e sobre as hipóteses de nulidade do lançamento.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL - Disposições das Leis n.ºs 2.354, de 1954, e 10.793, de 2002 e do Decreto-Lei n.º 2.225, de 1985, se sobrepõem à Portaria SRF n.º 1.265, de 1999.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O Mandado de Procedimento Fiscal é apenas um instrumento gerencial de controle administrativo da atividade fiscal, que tem também como função oferecer segurança ao sujeito passivo, ao lhe fornecer informações sobre o procedimento fiscal contra ele instaurado e possibilitar-lhe confirmar, via Internet, a extensão da ação fiscal e se está sendo executada por servidores da Administração Tributária e por determinação desta." (Acórdão n.º 102-46.676; Recurso n.º 136.803; Relator José Oleskovicz; Data da Sessão: 16/03/2005).

Estes instrumentos, instituídos por meio de portaria, não podem obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal por força de lei (artigo 6º da Lei n.º 10.593/2002). Ainda que haja irregularidades na emissão do MPF, o que não é o caso em exame, a competência do Auditor Fiscal tanto para executar a ação fiscal quanto para constituir o crédito tributário mediante atividade de lançamento não é abalada, posto que decorrem de lei.

Do grupo econômico e da sujeição passiva solidária

A responsabilidade solidária discutida toma assento no inciso II do art. 124 do CTN c/c art. 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212/91, verbis:

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei. (...)

Lei 8.212/91

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei n.º 8.620, de 5.1.93) (...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei.

Assim, provada a existência de um grupo econômico, mesmo que "de fato", se faz incidir o inciso II do art. 124 do CTN, combinado com a disposição expressa do art. 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212/91.

No rumo, a solidariedade fixada na legislação previdenciária em relação ao grupo econômico é bastante ampla, abrange todas as obrigações das empresas ali impostas. Basta um dos componentes do grupo não cumprir as obrigações previdenciárias, para todos assumirem a responsabilidade por via de solidariedade, sem benefício de ordem, mesmo sem comprovação de participação no fato gerador.

Assim dispõe a Instrução Normativa SRP n.º 03 de 14 de julho de 2005 (regras essas repetidas na Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13.11.2009), literis:

Art. 179. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal:

I - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, entre si, conforme previsto no inciso IX do art. 30 da Lei n.º 8.212, de 1991; (Nova redação dada pela IN MPS SRP n.º 20, de 11/01/2007) (...)

Art. 748. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Art. 749. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do art. 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.

Dando seguimento ao tema, traz-se à baila a lição do ilustre REQUIÃO (apud IBRAHIM, 2007, p. 335), que assim define grupo econômico:

Um agrupamento de empresas, juridicamente independentes e economicamente sujeitas à direção única. Dessa forma, correspondem à holding do direito norte-americano, que constitui também sociedade que administra os negócios ou controla as sociedades a elas sujeitas.

Acompanhando a formulação anterior acerca de grupo econômico - ou grupo de empresas ou ainda grupo de sociedades -, o Professor Wladimir Novaes Martinez ensina que:

""Grupo econômico pressupõe a existência de duas ou mais pessoas jurídicas de direito privado, pertencentes às mesmas pessoas, não necessariamente em partes iguais ou coincidindo os proprietários, compondo um conjunto de interesses econômicos subordinados ao controle de capital".

O importante, na caracterização da reunião dessas empresas, é o comando único, a posse de ações ou quotas capazes de controlar a administração, a convergência e políticas mercantis, a padronização de procedimentos e, se for o caso, mas sem ser exigência, o objetivo comum." .

Delineia-se, assim, a noção clássica de grupo econômico por subordinação, caracterizado pela reunião de empresas através de um processo de concentração e sob uma direção comum, mas sem fusão de patrimônios e nem a perda da personalidade jurídica de cada empresa integrante, os grupos de sociedade visam à concretização de empreendimentos comuns.

Para a legislação trabalhista, basta a existência de poder de controle único sobre diversas empresas para caracterizar-se o grupo econômico, independente do tipo de empresa ou da natureza do poder. O art.2º, § 2º, da Consolidação das Leis Trabalhistas - CLT, estatui que:

Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Evoluindo a interpretação literal do artigo 2º, §2º, da CLT, a jurisprudência trabalhista já tem reconhecido, inclusive, a existência de grupo econômico por coordenação, mais flexível, cuja caracterização não depende da circunstância de uma das empresas exercer posição de domínio sobre as demais, uma vez que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento, o que contraria a alegação defensiva de que há necessidade de empresa controladora para configuração de grupo econômico.

Seja por subordinação, seja por coordenação, no grupo econômico deve haver a atuação de sujeitos plúrimos que o constituem.

No caso em análise, as circunstâncias que apontam para a atuação de um grupo econômico de fato são:

- de acordo com quadro societário, as empresas possuem sócios em comum (admitido pela própria solidária);
- há prestação de serviços de uma para outra (também admitido pela solidária, mesmo que "de forma totalmente autônoma");
- há decisões judiciais reconhecendo a solidariedade entre empresas do grupo;
- 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.

Esses fatos constituem material probante suficiente para sustentar a existência sim de grupo econômico, o que leva a manutenção das solidárias no pólo passivo por expressa disposição do art. no inciso II do art. 124 do CTN complementada com o art. 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212/91.

Hígido, porquanto, a posição solidária das empresas estabelecida pela fiscalização, configurando a legitimidade postulatória dos solidários.

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 n.º 8.212/91.

Art. 33. A 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.866 produzida por esta Turma, 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.

(...)

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 n.º 3, fls. 41/42), "a Impugnante o fez da forma como requerido, entendendo os auditores fiscais, no entanto, que os esclarecimentos não estavam devidamente prestados" (fls. 187 e 627), por outro lado, não carrega prova alguma de que respondeu à intimação.

Convém frisar que linha 4A-27 da DIPJ (fl. 66) 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 social, 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 n.º 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 desanuviamiento do imbróglío. 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 arrazoado 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 CONVÊNIO"; "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 CONVÊNIO	2.983,97
4413801120500	SERVIÇOS DE DIAGNÓSTICOS MEDICOS	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
13 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 os anexos 06 (fls. 367/370) e 07 (fls. 371/450).

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.

Quando se estudam os documentos acostados, percebe-se que o anexo 06 apenas discrimina a composição do auto, não trazendo informação clarificadora alguma para os lançamentos sob combate.

O de número sete 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 GILRAT

O impugnante solidário afirma que o CNAE não deveria ter sido utilizado para a determinação do percentual correspondente ao GILRAT, mas sim, o número de segurados em cada atividade desenvolvida pelo empregador.

No caso vertente, verifica-se que a alíquota de 2% foi aplicada, conforme o Discriminativo Analítico de Débito - DAD (fls. 04/10) pelas razões que se seguem:

O art. 22, inciso II, "a", da Lei n.º 8.212, de 1991, assim dispõe:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de (...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (...)

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio; (grifou-se)

Por sua vez, o art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999, reproduz a exigência legal de contribuição de dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio, remetendo a classificação da empresa, segundo sua atividade preponderante, ao Anexo V do Regulamento. Assim dispõe o referido dispositivo:

Art.202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:(...)

II-dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou (...)

§3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V. (...) (grifou-se)

O Anexo V, por sua vez, apresenta a relação de atividades preponderantes e correspondentes graus de risco, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE.

Conforme se pode verificar no referido anexo, a atividade do contribuinte era classificada à época no código 85.11-1: Atividades de atendimento hospitalar, com a incidência da contribuição à alíquota de 2%.

Portanto, não há falar em "exclusão de acréscimo de alíquota", visto que não houve qualquer exigência de contribuição adicional a tal título ou mesmo reenquadramento de atividade, tendo sido exigida apenas a contribuição devida para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, à alíquota de 2%, em face da classificação da atividade preponderante do contribuinte, tudo de acordo com o prescrito na legislação de regência colacionada

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 entendê-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).

Final da transcrição de trecho do voto inserto no Acórdão nº 08-23.903

CONCLUSÃO

12. Diante do exposto, VOTO:

12.1. Por DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO, para restabelecer o montante do crédito tributário relativo ao levantamento DLU (subitem 5.13 supra);

12.2. Por NÃO CONHECER dos recursos voluntários interpostos por HOSPITAL ANTÔNIO PRUDENTE e por HAPVIDA - PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS (item 7 supra);

12.3. Quanto ao recurso voluntário interposto por HAPVIDA - ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA, por rejeitar a preliminar, indeferir o pedido de perícia e, no mérito, negar provimento ao recurso.

12.4. Quanto ao recurso voluntário interposto por CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS S/S, por rejeitar a preliminar, não reconhecer a decadência, indeferir o pedido de perícia e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles

Voto Vencedor

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes - Redatora designada

Em que pese a pertinência das razões e fundamentos legais expressos no voto do Ilustre Relator, ousou discordar de suas conclusões no tocante ao provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecimento do crédito tributário relativo ao levantamento DLU.

Segundo informação fiscal de e-fls. 1221 a 1223, os valores apurados no levantamento DLU referem-se a lançamentos registrados na conta 2281501300700 - DIVIDENDOS A PAGAR, que foram considerados como base de cálculo de contribuições previdenciárias, em razão do não atendimento pela empresa da intimação para apresentar esclarecimentos, e, por ter sido identificado como contrapartidas contas do ativo e passivo ao invés de contas de resultado (lucro do próprio período) ou de lucro (resultado de períodos anteriores).

A decisão de primeira instância votou por excluir a rubrica DLU sob a seguinte fundamentação:

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 n.º 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. (grifei)

A recorrente alega em sede de recurso:

- que os valores questionados tratavam-se de pagamentos de dividendos aos cotistas, fato este perceptível pelo título da conta contábil em questão;
- que os referidos valores saíram da conta de lucros e prejuízos acumulados de exercícios anteriores a 2004, evidenciando se tratarem de dividendos;
- que não há correlação com pagamento de participação nos lucros aos empregados;
- que a distribuição de dividendos não há como ser feita a segurados empregados, como entendeu a fiscalização, pois trata-se de rubrica inerente a pagamentos de contribuintes individuais;
- junta cópia do seu razão analítico (e-fls. 217 a 258);
- junta razão analítico de sua controladora HapVida Participações e Investimentos a fim de comprovar o recebimento dos valores questionados (e-fls. 259 a 316);
- junta DIPJ de sua controladora (e-fls. 317 a 366), onde se verifica no Balanço Patrimonial o registro do ativo circulante no item "outras contas", saldo inicial e final conforme registrado no Razão Analítico ora acostado.

Ao analisar o recurso de ofício, o ilustre relator votou por dar provimento para restabelecer o levantamento DLU, pois, a seu ver, os lançamentos contábeis envolvendo a conta 2281501300700 – Dividendos a pagar não representam distribuição de lucros. Peço vênica para copiar parte do voto que tece considerações sobre o assunto:

5.6 A ciência contábil ensina que dividendos representam a destinação dos lucros da sociedade e/ou companhia aos sócios e/ou acionistas.

5.7 Na contabilização de tal operação, **é esperado que os dividendos diminuam a conta “Lucros Acumulados” no Patrimônio Líquido, e assim, podem ser transferidos para contas de “Dividendos a Pagar”** (Passivo Circulante). (grifei)

5.8 E, no caso dos autos, a situação fática é muito distinta da recomendável pelas normas e praxe contábeis. A inconsistência relacionada à contabilização dos valores registrados na conta 2281501300700 - DIVIDENDOS A PAGAR” está bem descrita na informação fiscal produzida ao tempo do contencioso em primeira instância (e-fls 507/508): (...)

Contudo, discordo do nobre relator, pois ao examinar o razão de e-fls. 217 a 258, verifico que há sim, lançamentos a crédito na conta 2281501300700 - DIVIDENDOS A PAGAR, em contrapartida de débito na conta LUCROS ACUMULADOS conforme demonstro seguir:

		HAPVIDA_MATRIZ	
		Saldo em 30/01/2004	174.609,78
31/01/2004	1056-10	TRANSF DE LUCROS ACUMULADOS P/DIVIDENDOS A PAGAR N/DATA HAPVIDA MATRIZ	1.200.000,00
		Saldo em 27/02/2004	0,00
29/02/2004	1518-25	TRANSF DE LUCROS ACUMULADOS P/DIVIDENDOS A PAGAR N/DATA HAPVIDA MATRIZ	1.150.000,00
31/03/2004	1519-26	TRANSF DE LUCROS ACUMULADOS P/DIVIDENDOS A PAGAR N/DATA HAPVIDA MATRIZ	1.300.000,00

Também identifico, pela análise do razão analítico da controladora HapVida Participações e Investimentos (e-fls. 259 a 316) e DIPJ (e-fls. 317 a 366), o recebimento dos lucros/dividendos distribuídos.

Destaco também, que coaduno com o posicionamento adotado pela DRJ, pois entendo que a distribuição de lucros/dividendos caracterizada como salário de contribuição de empregados, macula o lançamento com vício material insanável, pois essa rubrica é inerente a pagamentos a contribuintes individuais a título de pró-labore.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e mantenho a exoneração do crédito tributário relativo ao levantamento DLU.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Redatora designada