



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720092/2014-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.310 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de abril de 2024
Recorrente REDE D'OR SAO LUIZ S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

NULIDADE. DIREITO DE DEFESA. PREJUÍZO CONCRETO. PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Não incidem em nulidade o procedimento fiscal ou o lançamento tributário quando o contribuinte não demonstra a existência de prejuízo concreto para a elaboração de sua impugnação.

EVENTUAIS IRREGULARIDADES NO MPF NÃO GERA NULIDADE NO LANÇAMENTO. SÚMULA CARF n. 171.

Eventual irregularidade na prorrogação do MPF não implica em nulidade do lançamento. Súmula CARF nº 171.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Caracterizam omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem individualizada dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM. MUTUO. NÃO COMPROVAÇÃO.

A comprovação de que os valores recebidos se referem a parcelas de mútuos contratados com outras empresas do mesmo grupo empresarial deve ser feita com os documentos hábeis e idôneos que suportem cada um dos registros contábeis nas contas de razão apresentadas.

JUROS SELIC. SÚMULA CARF n. 108.

Nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos: (i) em negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte autuado, vencido o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (Relator), que dava provimento ao recurso; (ii) em dar parcial provimento ao recurso voluntário do responsável tributário Medise Medicina Diagnóstico e Serviços S.A., para afastar a sua responsabilidade, vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva e o Conselheiro

Neudson Cavalcante Albuquerque, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Genero Serra.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão nº **14-62.568**, proferido pela 1ª Turma da DRJ/RPO que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação.

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, abrangendo o ano calendário de 2010, a autoridade fiscal constatou depósitos bancários de origem não comprovada, lavrando o respectivo auto de infração, cuja ciência foi realizada em 22/01/2015. Segue abaixo relato fiscal (fls. 67 e seguintes), o qual descreve os fatos que ensejaram a constituição do crédito tributário:

4. INFRAÇÃO - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

4.1. Na movimentação financeira efetuada em instituições bancárias pelo sujeito passivo em 2010 há créditos no total de R\$ 68.687.916,42. Contudo, na sua DIPJ do ano calendário 2010, o sujeito passivo informou uma receita de vendas no total de R\$ 24.880.658,26 (recibo de entrega: 19.14.52.15.56, ND: 0001479766). Examinando a contabilidade do sujeito passivo, constata-se que grande parte desta divergência tem sua origem em mútuos com pessoas ligadas, os quais não foram comprovados.

4.2. Apesar das reiteradas intimações efetuadas (TIF 01, item 07; TIF 02, item 06; TIF 05, item 05; TIF 06, item 05; TIF 11, item 08 e TIF 13, item 07, arquivo TIFs em anexo), o sujeito passivo não apresentou os extratos das contas bancárias e documentação suporte. Assim sendo,

foram solicitadas as informações sobre as movimentações financeiras (RMF) diretamente às instituições financeiras (arquivo RMF em anexo).

4.3. No plano de contas contábeis do sujeito passivo existem registros relacionados aos bancos BRADESCO (conta 111020003 - BANCO BRADESCO C/C 6034-8); SICREDI (UNICRED) (conta 111020012 - BANCO UNICRED C/C 05348-1); SAFRA (111020004 - BANCO SAFRA C/C 41.552-5) e ITAÚ (conta 111020002 - BANCO ITAU C/C 52.933-6), entre outros (arquivo BALANCETES em anexo). Os bancos informaram a existência de contas bancárias com numerações iguais às descritas nas contas contábeis, cujos arquivos magnéticos com as movimentações financeiras foram fornecidos devidamente autenticados (arquivos BANCOS em anexo; arquivos RMF BRADESCO; RMF ITAÚ; RMF SICREDI e RMF SAFRA anexos ao e-processo 10872.720.092/2014-46). Comparando-se os registros contábeis com as movimentações bancárias, não foram identificadas divergências.

4.4. Os débitos nas contas contábeis bancos ora em análise têm sua origem apenas em contas do passivo do grupo 224 – CRÉDITOS COM PESSOAS LIGADAS e do ativo do grupo 12101 - CONTA CORRENTE COM PESSOAS LIGADAS. A nomenclatura dos grupos contábeis já indica se tratar de grupo econômico.

4.5. Examinando os débitos nas contas bancos 111020003; 111020012; 111020004 e 111020002 cujos créditos têm origem em contas do ativo do grupo 12101 - CONTA CORRENTE COM PESSOAS LIGADAS, constata-se que se trata do recebimento de valores relacionados a contratos de mútuo (planilha 16, arquivo Planilhas em anexo). Nestes casos as contra partidas são em face de ativos; ou seja, o sujeito passivo concede mais recursos do que recebe das pessoas ligadas.

4.6. No TIF 07, itens 11 e 12; TIF 11, item 08; TIF 13, item 07 e TIF 14, item 02 (cópia e anexo, arquivo TIFs), o sujeito passivo foi intimado a apresentar os contratos de mútuo celebrados com as empresas ligadas, os registros contábeis e a documentação suporte das baixas destes mútuos, ainda que em período posterior ao ano de 2010, definir e comprovar o valor dos juros recebidos e comprovar o valor do recolhimento do IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) eventualmente recolhido. Estas intimações não foram atendidas, não tendo sido apresentada nenhuma documentação ou esclarecimento.

*4.7. Examinando a movimentação financeira da conta bancária 41.552-5 do BANCO SAFRA, constata-se que o recebimento de **R\$ 300.000,00** em **26/08/2010**, descrito nos registros contábeis da conta **111020004 – BANCO SAFRA C/C 41.552-5** como pagamento de mútuo feito pela empresa ligada HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU (planilha 16, arquivo Planilhas em anexo), foi na verdade pago com recursos de origem do próprio sujeito passivo (origem dos recursos foi a conta 23.639, agência 4501, do banco SICREDI, através de uma transferência interbancária; **planilha 17**, arquivo Planilhas em anexo). No TIF 14, item 01 (cópia e anexo, arquivo TIFs), o sujeito passivo foi intimado a*

comprovar com documentos a origem dos recursos de R\$ 300.000,00 registrados a débito na conta 111020004 - BANCO SAFRA C/C 41.552-5 em 26/08/2010. Esta intimação não foi atendida, não tendo sido apresentada nenhuma documentação ou esclarecimento. Resta comprovado que a origem dos recursos descrita no registro contábil foi dissimulada, além de não terem sido comprovados os mútuos alegados.

4.8. Grande parte dos recursos ingressados nas contas bancos 111020003; 111020012; 111020004 e 111020002, têm sua origem em contas do passivo. Mais precisamente do passivo exigível a longo prazo (PELP) relacionado a créditos com pessoas ligadas. As contas descritas no passivo circulante (PC) têm movimentação pouco relevante e são descritas como contas correntes entre pessoas jurídicas. A classificação no PELP ratifica o fato de não se tratarem de contas correntes entre pessoas jurídicas, visto que sua liquidação deve extrapolar o ano calendário, como no caso de mútuos.

4.9. Examinando os débitos em contas bancos cujos créditos têm origem no grupo do passivo 224 – CRÉDITOS COM PESSOAS LIGADAS, constata-se que todos são descritos como empréstimos formalizados como mútuos com empresas ligadas (planilha 16, arquivo Planilhas em anexo).

4.10. Foram abertos procedimentos de diligência fiscal em face das empresas ligadas que fornecem recursos ao sujeito passivo, FMG EMPREENDIMENTOS HOSPITALARES S.A (CNPJ: 30.499.826/0001-08); JM & AM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ: 07.374.944/0001-78); MEDISE MEDICINA DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS S.A (CNPJ: 29.259.736/0001-60) e CASA DE SAÚDE E MATERNIDADE JOARI S.A (CNPJ: 33.910.167/0001-49), descritos na contabilidade como passivos na forma de mútuos, mas não comprovados. Estas empresas foram reiteradamente intimadas a apresentar os contratos de mútuo celebrados com a empresa HOSPITAL REALCORDIS S.A., assim como os registros contábeis nos livros Diários relacionados, do pagamento e do recebimento dos recursos e toda documentação suporte (recibos de pagamento e recebimentos dos recursos), no período de 01/01/2010 a 31/12/2010 (arquivos TIFs FMG; TIFs MEDISE; TIFs JM & AM e TIFs JOARI em anexo). Estas intimações não foram atendidas, não tendo sido apresentada nenhuma documentação ou esclarecimento.

4.11. No TIF 07, itens 02; 04; 07 e no TIF 13, item 07 (cópia e anexo, arquivo TIFs), o sujeito passivo foi intimado a apresentar os contratos de mútuo firmados com as empresas ligadas, os registros contábeis e a documentação suporte das baixas destes mútuos, ainda que em período posterior ao ano de 2010, e definir e comprovar o valor dos juros pagos e confirmar a origem destes recursos. No TIF 07, item 03 e no TIF 13, item 07 (cópia e anexo, arquivo TIFs), o sujeito passivo foi intimado a apresentar a documentação suporte dos registros contábeis listados em planilha anexa, definindo os beneficiários de cada um deles, os quais se

referem às baixas do mútuo em face das empresas ligadas. Estas intimações não foram atendidas, não tendo sido apresentada nenhuma documentação ou esclarecimento.

4.12. As origens dos créditos nas contas bancárias informadas pelas instituições financeiras foram comparadas com os registros contábeis dos passivos e foram identificadas divergências. No caso da empresa ligada JM & AM, pertencente aos sócios do sujeito passivo (arquivo QSA MÚTUO em anexo), constata-se que os recursos (R\$ 2.542.000,00) ingressados em contas bancárias têm como **origem a empresa ligada, e também de propriedade dos mesmos sócios, FMG EMPREENDIMENTOS HOSPITALARES S.A** (CNPJ: 30.499.826/0001-08) (arquivo QSA MÚTUO em anexo) (informações da instituição bancária, planilha 18, arquivo Planilhas em anexo). Contudo, os registros contábeis destes recursos têm como contra partida a conta do passivo 224020008 - JM & AM (planilha 19, arquivo Planilhas em anexo). Toda a transferência foi feita em 12/2010. Tais registros dissimulam a origem dos recursos que vêm da empresa ligada FMG, e os transfere para a empresa ligada JM & AM. No TIF 14, item 03 (cópia e anexo, arquivo TIFs), o sujeito passivo foi intimado a apresentar a documentação suporte dos registros contábeis listados em planilha anexa, definindo a origem de cada um dos recursos recebidos em banco, apresentando o contrato de mútuo que contempla os valores relacionados e as baixas das obrigações, ainda que em período posterior a 2010. Esta intimação não foi atendida, não tendo sido apresentados documentações ou esclarecimentos quaisquer.

4.13. Além disso, analisando as informações prestadas em DIMOF pelas instituições financeiras, constata-se que a empresa ligada JM & AM teve débitos em suas contas correntes bancárias que totalizam apenas R\$ 1.717.128,59 em 12/2010 (planilha 20, arquivo Planilhas em anexo). Ainda que todos estes débitos se referissem ao mútuo registrado na contabilidade do sujeito passivo, o valor estaria abaixo do que foi contabilizado (R\$ 2.542.000,00), ratificando o fato de os depósitos terem sido feitos pela empresa ligada FMG. Assim sendo, fica evidente que não há contrato de mútuo que identifique a origem e motivação dos recursos recebidos, visto que foram depositados em conta bancária por pessoa distinta da titularidade da obrigação criada na contabilidade através de simulações nos registros contábeis.

4.14. Pelo acima exposto constata-se que o sujeito passivo, além de receber valores a título de “mútuo” (planilha 16, arquivo Planilhas em anexo), também concede, simultaneamente, empréstimos a este mesmo título a empresas ligadas (créditos em contas bancos em face a débitos em contas do ativo na planilha 21, arquivo Planilhas em anexo). Ao HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU e ao HOSPITAL GERAL DE BANGU são concedidos recursos na forma de mútuo. É de se destacar que a concessão de recursos a título de mútuo para o HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU LTDA (conta 121010001 - HOSPITAL DE CLINICAS BANGU LTDA) continuou a ocorrer mesmo no período a

partir do qual a empresa deixou de funcionar (R\$ 1.970.000,00 a partir de 10/2010). Evidenciase, desta forma, que não havia qualquer intenção de receber estes valores de volta.

4.15. Para uma empresa que não é do ramo financeiro, a contratação de mútuo visa suprir uma necessidade de recursos, o que é contraditório com o fato de ao mesmo tempo a empresa emprestar recursos para outras empresas ligadas. Tal fato indica a inexistência de propósito negocial nas transações formalizadas como mútuos, visto que o sujeito passivo dedica-se a atividades hospitalares. Simula-se a criação de operações de mútuo que têm como resultado final o ingresso de recursos de origem não comprovada e o pagamento sem causa/operação não comprovada, sem a devida tributação. Fica evidente o abuso da direito, com desvio de finalidade em todas as operações descritas como mútuos.

4.16. Ainda que os mútuos tivessem sido formalizados mediante contratos, inclusive com os registros contábeis nos Livros das empresas ligadas envolvidas, e documentação suporte, seria necessário comprovar o propósito negocial dos mesmos. Assim sendo, no TIF 12, item 02 e no TIF 13, item 07 (cópias e anexo, arquivo TIFs), o sujeito passivo foi intimado a esclarecer e comprovar com documentos idôneos quais foram os benefícios ou necessidades que motivaram a celebração de mútuos com cada uma das empresas ligadas HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU LTDA (CNPJ: 30.486.369/0001-17); HOSPITAL GERAL DE BANGU (CNPJ: 72.407.349/0001-53); FMG EMPREENDIMENTOS HOSPITALARES S.A (CNPJ: 30.499.826/0001-08); JM & AM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ: 07.374.944/0001-78); MEDISE MEDICINA DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS S.A (CNPJ: 29.259.736/0001-60) e CASA DE SAÚDE E MATERNIDADE JOARI S.A (CNPJ: 33.910.167/0001-49); esclarecer e comprovar com documentos idôneos se tais mútuos seriam celebrados com empresas não ligadas e quais seriam as motivações para tanto, visto ser a atividade da empresa a de prestação de serviços hospitalares, sem qualquer relação com atividade financeira; e finalmente esclarecer e comprovar com documentos idôneos quais foram os benefícios ou necessidades que motivaram a criação de diferentes etapas para o fluxo de recursos entre as empresas ligadas, cujas mais relevantes (FMG e REALCORDIS) foram posteriormente incorporadas pela empresa REDE D'OR SÃO LUIZ S/A (CNPJ: 06.047.087/0001-39). No TIF 12, item 03 e no TIF 13, item 07 (cópias e anexo, arquivo TIFs), o sujeito passivo foi intimado a esclarecer e comprovar com documentos idôneos qual foi o motivo de ter recebido recursos através de mútuos em algumas situações (FMG EMPREENDIMENTOS HOSPITALARES S.A; JM & AM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA; MEDISE MEDICINA DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS S.A. e CASA DE SAÚDE E MATERNIDADE JOARI S.A) e, simultaneamente, ter emprestado recursos a este mesmo título (HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU LTDA; HOSPITAL GERAL DE BANGU); sempre com empresas ligadas. Estas intimações não foram atendidas, não tendo sido apresentada nenhuma

documentação ou esclarecimento. Apesar das intimações feitas, o sujeito passivo não comprovou a existência de motivação extra tributária nas operações realizadas. Resta evidente a discrepância entre a causa típica do negócio escolhido (mútuo – obtenção de recursos) e a intenção prática pretendida em concreto (auferimento de recursos de origem não comprovada e pagamento sem causa).

4.17. Há presunção de que as transações e operações societárias ocorridas na atuação empresarial da sociedade guardem correspondência com o seu objeto social e que, portanto, encerrem um propósito negocial. Assim, a fiscalização tributária, havendo indícios do contrário, deve produzir provas que afastem essa presunção. No caso em tela, tais indícios são evidentes, conforme acima descrito; sendo prova a escrituração contábil e as descrições das operações feitas nos históricos dos registros contábeis (recebendo e concedendo mútuos). Evidenciase que as operações de mútuo em análise são anormais, ou seja, destoam da rotina empresarial da sociedade (objeto social), evidenciando que os motivos das transações são exclusivamente tributários. Em diversas situações restou inclusive comprovado que as origens dos recursos são diferentes das informadas pelo sujeito passivo nos registros contábeis.

4.18. O elemento temporal ratifica a ausência de propósito negocial na medida em que não há tempo hábil para que decisões tomadas em um primeiro momento, em uma primeira rodada de operações, surtam efeito. De fato, constata-se que o sujeito passivo, ao mesmo tempo, recebe recursos de empresas ligadas e concede recursos a outras empresas ligadas (planilhas 16 e 21, arquivo Planilhas em anexo).

4.19. Conforme descrito anteriormente neste relatório fiscal, um ponto que também chama a atenção é a inexistência fática de uma das empresas ligadas (HOSPITAL GERAL DE BANGU) ao final do período. Apesar das intimações efetuadas, as empresas envolvidas (HOSPITAL GERAL DE BANGU e HOSPITAL DE CLÍNICAS DE BANGU) e o sujeito passivo não conseguiram esclarecer ou comprovar como ambas utilizaram o mesmo ativo (ocuparam o mesmo endereço), além de a empresa mencionada não possuir mais segurados empregados ao final do período. Houve uma transferência dos segurados empregados para a empresa controlada pelo sujeito passivo, HOSPITAL DE CLÍNICAS DE BANGU. Ainda assim, o fluxo de recursos através de mútuos com a empresa inativa se manteve e nada foi quitado.

4.20. Outro elemento que sobressai no caso em tela refere-se à interdependência entre as partes envolvidas; ou seja, as operações ocorrem entre sociedades coligadas/controladas, em cujos quadros societários invariavelmente constam as pessoas físicas Jorge Neval Moll Filho e/ou parentes; Ricardo Carlos José Carrera Bandera e/ou parentes e as próprias empresas envolvidas (arquivos QSA MUTUO e Sociedades Jorge Moll em anexo). No período analisado os sócios do sujeito passivo são a pessoa física Jorge Neval Moll Filho e a pessoa jurídica FMG EMPREENDIMENTOS HOSPITALARES S.A (arquivo CS

REALCORDIS, página 19), apesar de a informação não ter sido repassada à SRFB através da atualização do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ). Conforme documentação arquivada na JUCERJA (arquivo CS HOSP CLIN BANGU em anexo), restou comprovado que o HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU é uma empresa controlada pelo sujeito passivo. Verifica-se também que as empresas compartilham empregados entre si, tendo informado diversos deles em suas GFIPs de forma simultânea e transferido empregados entre si sem haver rescisão contratual; ou seja, assumindo os encargos trabalhistas e previdenciários. Além destes fatos, existem os mútuos entre estas empresas, cujas quitações não foram comprovadas ao final do período ou em momentos posteriores. Constata-se também que o sujeito passivo efetua pagamentos relacionados à Folha do HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU, computando-os em seu ativo, o qual não é baixado ao final do período em análise, o que é uma violação ao princípio contábil da entidade (planilha 22, arquivo Planilhas em anexo). Nestas situações (transações entre empresas do mesmo grupo econômico) há uma ausência de efeitos econômicos perante terceiros, ficando as operações limitadas a um mesmo grupo econômico.

4.21. Os valores creditados nas contas bancárias foram corretamente escriturados pelo sujeito passivo nas contas contábeis, sendo que as origens dos recursos foram descritas nos históricos dos registros como mútuos com empresas ligadas, os quais, apesar das intimações efetuadas, não foram comprovados.

4.22. As informações prestadas pelos bancos BRADESCO, ITAÚ, SAFRA e SISCREDI incluem em alguns casos a origem dos recursos movimentados. Foram selecionados os pagamentos bancários feitos ao sujeito passivo pelas empresas ligadas HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU; HOSPITAL GERAL DE BANGU; FMG EMPREENDIMENTOS HOSPITALARES S.A e MEDISE MEDICINA DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS S.A, descritas nos registros contábeis como tendo concedido recursos ao sujeito passivo na forma de mútuo não comprovado (planilha 23, arquivo Planilhas em anexo). Destaca-se que na planilha 23 todos os valores foram efetivamente recebidos pelo sujeito passivo, visto que foram depositados em contas correntes bancárias do mesmo, comprovando a efetiva entrada de recursos de origem não comprovada. No TIF 14, item 05 e no TIF 17, item 02 (cópia e anexo, arquivo TIFs), o sujeito passivo foi intimado a comprovar com documentos quem foram os depositantes e a motivação dos pagamentos recebidos elencados em planilha anexa, além de comprovar a existência da operação eventualmente alegada. Esta intimação não foi atendida, não tendo sido apresentada nenhuma documentação ou esclarecimento. Restaram sem comprovação os motivos e as origens dos pagamentos recebidos.

4.23. O valor total dos recebimentos a partir das informações bancárias é menor do que os recebimentos de mútuos registrados na contabilidade (planilhas 16 e 23, arquivo Planilhas em anexo) em parte devido ao fato

de que em alguns casos os depositantes dos pagamentos não foram informados pelos bancos. Contudo, mesmo nestas situações onde os depositantes dos recursos não foram identificados, existe a informação de que os cheques recebidos foram depositados em contas bancárias do sujeito passivo, evidenciando o efetivo recebimento de recursos de origem/operação não comprovada (planilha 24, arquivo Planilhas em anexo). Tais recursos não foram depositados por clientes do sujeito passivo, os quais são identificados ou o histórico do lançamento bancário descreve se tratar de “crédito de produção”. No TIF 14, item 05 (cópia e anexo, arquivo TIFs), o sujeito passivo foi intimado a apresentar documentos e esclarecimentos. Esta intimação não foi atendida, não tendo sido apresentada nenhuma documentação ou esclarecimento. Mais uma vez, restaram sem comprovação os motivos e as origens dos pagamentos recebidos (planilha 24, arquivo Planilhas em anexo).

4.24. Caracterizam-se como omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações (art. 42, Lei 9.430/96) (planilha 23 e 24, arquivo Planilhas em anexo).

4.25. Apesar das intimações feitas (TIF 07, itens 01 a 07, 11 e 12; TIF 11, itens 03, 07 a 11 TIF 13, item 07 e TIF 14, arquivo TIFs em anexo) e das diligências efetuadas (arquivos TIFs FMG, MEDISE, JM & AM, JOARI, HCB e HGB em anexo), nenhuma documentação ou esclarecimento foi apresentado, seja pelo sujeito passivo ou pelas empresas diligenciadas; as quais são todas ligadas ao sujeito passivo de alguma forma, e em cujos quadros societários invariavelmente constam as pessoas físicas Jorge Neval Moll Filho e/ou parentes e Ricardo Carlos José Carrera Bandera e/ou parentes (arquivos QSA MUTUO e Sociedades Jorge Moll em anexo).

4.26. Os valores dos recebimentos em contas bancárias cujas origens/operações não foram comprovadas foram objeto de constituição do crédito tributário decorrente da infração de omissão de receitas por presunção legal, caracterizada pela existência de depósitos bancários de origem não comprovada (planilhas 23 e 24, arquivo Planilhas em anexo). Os valores dos lançamentos foram obtidos a partir dos extratos bancários fornecidos pelas instituições bancárias, conforme descrito nas planilhas mencionadas.

4.27. Visto que, apesar de devidamente intimado de forma reiterada, o sujeito passivo não atendeu às intimações para prestar esclarecimentos e apresentar documentações, a multa de ofício de 75% referente às obrigações principais foi agravada em 50% (passando a ser de 112,5%) em relação aos fatos geradores acima descritos.

5. DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

5.1. No presente procedimento fiscal constata-se que houve simulação dos registros contábeis com o objetivo de dissimular e omitir de suas declarações obrigatórias as receitas auferidas através da recepção de recursos de origem não comprovada e efetuar pagamentos a beneficiários não identificados. Tais simulações foram aproveitadas pelo sujeito passivo e pelas empresas ligadas que efetuaram pagamentos e também receberam recursos. Trata-se do grupo econômico anteriormente caracterizado, que reúne as pessoas com interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (Inciso I do art. 124 do CTN).

5.2. Foi lavrado o crédito tributário devido em face do contribuinte REDE D'OR SÃO LUIZ S/A (CNPJ: 06.047.087/0001-39), tendo sido constituído o processo 10872.720.092/2014-46. Ante o exposto, fica caracterizada a sujeição passiva solidária relacionada a este crédito tributário, nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), cuja ciência foi feita aos responsáveis juntamente com o referido crédito tributário (arquivos TSPS FMG; TSPS JM & AM; TSPS MEDISE; TSPS JOARI; TSPS HCB e TSPS HGB em anexo).

5.3. Conforme descrito neste Relatório Fiscal, as pessoas jurídicas FMG EMPREENDIMENTOS HOSPITALARES S.A (CNPJ: 30.499.826/0001-08); JM & AM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (CNPJ: 07.374.944/0001-78); MEDISE MEDICINA DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS S.A (CNPJ: 29.259.736/0001-60); CASA DE SAÚDE E MATERNIDADE JOARI S.A (CNPJ: 33.910.167/0001-49); HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU LTDA (CNPJ: 30.486.369/0001-17) e HOSPITAL GERAL DE BANGU (CNPJ: 72.407.349/0001-53) constituem um grupo econômico de fato, juntamente com o sujeito passivo HOSPITAL REALCORDIS S/A (CNPJ: 05.524.375/0001-74) e a empresa incorporadora e controladora de todo o grupo REDE D'OR SÃO LUIZ S/A (CNPJ: 06.047.087/0001-39). Estas pessoas jurídicas têm interesses comuns no fato gerador, na medida em que o resultado de uma interessa às demais, notadamente em se tratando de grupo econômico de fato, no qual foram identificadas irregularidades administrativas e fiscais, e, justamente em face de tais irregularidades (dissimulação, simulação e omissão), pode-se considerar até mesmo que esteja estabelecida a confusão patrimonial entre os integrantes desses grupos, além do fato de que, a prática de ilegalidades, determina, por si só, a solidariedade dos contribuintes envolvidos. Os fatos demonstrados consubstanciam situações em que não há bilateralidade, evidenciam que as pessoas jurídicas elencadas possuem os mesmos interesses. O grupo econômico como um todo ocupa a mesma posição na relação tributária e os fatos geradores são praticados por duas ou mais empresas do grupo em conjunto (pagamentos e recebimentos entre as mesmas). Tais fatos são suficientes para caracterizar a responsabilidade tributária descrita no art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966.

Tempestivamente a autuada apresentou a peça impugnatória. Destaquem-se, outrossim, as defesas apresentadas, em 03/03/2015, pelas responsáveis solidárias MEDISE MEDICIAN DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS LTDA. e JM & AM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, as quais reportam-se às razões aduzidas na impugnação apresentada pela REDE D'OR, visando afastar a responsabilidade solidária que lhes foi imputada pela autoridade autuante e, no mérito, julgar improcedente a presente autuação. Seguem transcritas as alegações (grifo nosso):

II. OS FUNDAMENTOS DA IMPUGNAÇÃO

II.1 QUESTÃO PRELIMINAR

2. O Inciso I do Art. 124 do CTN Não se Aplica ao Caso Vertente.

2.1. Destarte, para esse fim, impende desde logo que V.Sas, desconsiderem no pólo passivo das obrigações tributárias em comento, e dele excluam as pessoas *jurídicas apontadas pela fiscalização como responsáveis solidárias com a IMPUGNANTE pelo pagamento dos créditos tributários exigidos de ofício*.

2.2. *Em primeiro lugar, porque a FMG Empreendimentos Hospitalares S.A., o Hospital de Clínicas Bangu Ltda., a Casa de Saúde e Maternidade Joari S.A. e o Hospital Geral de Bangu Ltda. nem mais existem, incorporados que foram pela IMPUGNANTE (vide atas das Assembléias que aprovaram as incorporações e os respectivos "Comprovantes de Inscrição e de Situação Cadastral " extraídos do sítio da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na web, que atestam as baixas de suas inscrições no CNPJ - doc. 02).*

2.3. *No tocante à JM & AM Empreendimentos e Participações Ltda. e à Medise Medicina Diagnóstico e Serviços S.A., também não há que se falar em responsabilidade solidária.*

2.4. *Com efeito, compulsando o RF verifica-se que seu autor dedicou seis páginas daquele documento para discorrer aspectos factuais, talvez de interesse para as relações jurídicas disciplinadas pela legislação do trabalho, mas sem qualquer correlação com a legislação fiscal, contudo, apesar disso, invocou a aplicação do inciso I d o artigo 124 do CTN, pois, a seu ver, houve, no presente caso, "simulação dos registros contábeis com o objetivo de dissimular e omitir de suas declarações obrigatórias as receitas auferidas através da recepção de recursos de origem não comprovada e efetuar pagamentos a beneficiários não identificados"... "aproveitadas pelo sujeito passivo e pelas empresas ligadas que efetuaram pagamentos e também receberam recursos", donde aquelas pessoas jurídicas, o fiscalizado e a IMPUGNANTE configurariam "grupo econômico de fato", tendo, portanto, interesse comum nas situações arroladas no lançamento de ofício.*

2.5. *Tais conclusões, concessa máxima vénia, revelam a pouca familiaridade do seu digno autor com os fundamentos do Direito*

Tributário, especialmente com os que definem a solidariedade e a responsabilidade.

2.6. Afinal, de acordo com o artigo 121 do CTN:

[...]

2.7. A solidariedade tributária passiva, por seu turno, que se dá quando na mesma obrigação principal concorrem mais de um devedor, cada um obrigado à dívida toda, está inicialmente prevista no artigo 124 do CTN, in verbis:

[...]

2.7.1. O inciso I [art. 124 do CTN], então, alude à solidariedade natural, também chamada solidariedade paritária ou factual, que se opera entre contribuintes, isto é, entre pessoas que, em conjunto e simultaneamente, realizam o fato gerador da obrigação tributária principal, advindo, destarte, de maneira automática, da própria definição legal da hipótese de incidência do tributo, o que dispensa, para que se opere, a edição de outra lei prescrevendo expressamente tal consequência.

[...]

2.7.3. A expressão "interesse comum", portanto, tem como requisito indispensável a participação direta dos coobrigados na realização do fato gerador, como igualmente elucida Luciano Amaro quando expõe:

*"O interesse comum no fato gerador põe o devedor solidário numa posição também comum. Se em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos coproprietários seriam qualificados como terceiros, pois ambos ocupariam, no binômio Fiscocontribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela de tributo que correspondesse à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, onde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro. " (in *Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, 1997, p. 296 - grifos nossos).*

2.7.4. Essa, aliás, é a linha de pensamento consagrada pela jurisprudência, tanto judicial quanto administrativa, representada pelos julgados abaixo:

(...)

obrigação tributária principal, cuja materialização o autuante vislumbrou, está descrito no artigo 42 da Lei nº 9.430/96, vazado na seguinte dicção:

[...]

2.8.1. Por conseguinte, se o elemento material da hipótese de incidência é o recebimento de depósitos, somente poderiam ser solidários com o REALCORDIS na forma do inciso I do artigo 124 do CTN as pessoas físicas ou jurídicas, que juntamente com ele tivessem recebido tais depósitos, ou que com ele tivessem o direito de receber tais quantias, nunca aquelas que, no pólo oposto da operação, tivessem pago tais valores, ainda mais porque, mesmo no caso em que os recebimentos se realizaram em face de contratos de conta-corrente entre as empresas, cuja existência a fiscalização insiste em negar, estando o beneficiário identificado, não haveria também lógica, além de carência de lei, em tentar responsabilizar pelos tributos incidentes sobre uma receita recebida por uma pessoa jurídica outra pessoa jurídica que não a auferiu.

2.9. O inciso II do artigo 124 do CTN, diferentemente, refere-se às situações em que, embora a pessoa, física ou jurídica, não tenha realizado o fato gerador, isto é, não seja obrigada ao pagamento do tributo como contribuinte, a lei expressamente a designa sujeito passivo da obrigação como responsável juntamente com o contribuinte, ou com outro responsável.

2.9.1. Destarte, não tem pertinência falar de responsabilidade solidária em relação ao inciso II do artigo 124 do CTN, donde, empregar essa expressão (responsabilidade solidária) para se referir ao inciso I do mesmo artigo, como constou no RF, encerra autêntica contradição em termos, que bem denota a insustentabilidade dos lançamentos.

2.10. Em resumo, (i) ao não capitular a solidariedade por ele almejada neste dispositivo (inciso II do art. 124 do CTN), o próprio autuante reconheceu que inexistia lei prevendo expressamente responsabilidade solidária das empresas listadas no subitem 1.2 supra neste caso e (ii) ao enquadrá-la no inciso I do aludido dispositivo legal, olvidou-se S.Sa. de que ter "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" significa ter simultaneamente, com uma ou mais pessoas, "relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador" da obrigação principal, e não relação remota, ou suposto interesse no resultado econômico de uma sociedade, ou mesmo da operação tributada.

2.11. Aliás, se não fosse assim, todos os sócios de pessoas jurídicas brasileiras, inclusive os acionistas de todas as companhias com ações negociadas na Bolsa de Valores no Brasil, dentre os quais podem figurar a autuante, ou algum membro dessa Colenda Turma, seriam devedores solidários por qualquer auto de infração lavrado contra elas, o que é, no mínimo, risível.

2.13. Logo, (i) como o que se discute nesses autos é a materialização dos fatos geradores do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS em decorrência de suposta receita omitida pela existência de depósitos de origem não comprovada, (ii) como as mencionadas sociedades que

ainda existem não receberam qualquer um desses depósitos, pois quem os recebeu foi o REALCORDIS, pessoa jurídica cuja existência regular a época dos fatos era indubitável, tanto que contra sua sucessora foi constituído o crédito tributário aqui combatido, (iii) é forçoso concluir que essas sociedades não podem ser consideradas obrigadas solidariamente com a IMPUGNANTE pelo pagamento dos créditos tributários em comento, pois não têm com esta relação direta com a situação que constitui fato gerador da respectiva obrigação principal que autorize falar-se de interesse comum nessa situação.

II.2. - QUESTÕES DE MÉRITO

3. Os Fatos Subjacentes à Autuação.

Esclarecimentos Introdutórios.

3.1. A par dessa deficiência inquestionável da autuação, no mais o lançamento também não merece melhor sorte.

3.1.1. Antes, porém, de expor as razões de mérito que o aniquilarão, a IMPUGNANTE sente-se no dever de prestar alguns esclarecimentos a respeito da conduta omissiva atribuída no RF a ela, às pessoas jurídicas por ela incorporadas em 2011 e às demais mencionadas naquele documento, em face das intimações expedidas pelo autuante no curso da ação fiscal por ele presidida.

3.1.2. Para esse fim, salienta que, tanto ela quanto suas controladas e interligadas têm por política atender de maneira precisa e rápida as demandas que lhe são dirigidas por todo e qualquer agente público.

3.1.3. Nesse contexto, quando intimada a cumprir o requerido no Termo de Início de Procedimento Fiscal lavrado em 19.08.2013 (TIPF), não se furtou a entregar à autoridade fiscal seus Livros Diário, balancetes, arquivos magnéticos contendo os lançamentos efetuados naqueles livros, balanço patrimonial e demonstração de resultado do exercício, utilizados amplamente para lastrear a ação fiscal.

3.1.4. Naquela ocasião, porém, como incorporou diversas empresas cujos controles havia adquirido, a IMPUGNANTE precisou tomar medidas de padronização de procedimentos e simplificação da gestão do Grupo, substituindo seu sistema de processamento eletrônico de dados contábil e gerencial, MAPPER, por outro denominado MICROSIGA e implantando na sua estrutura organizacional um departamento que concentrasse a execução de atividades administrativas comuns aos seus estabelecimentos operacionais, inclusive os oriundos das pessoas jurídicas incorporadas, compreendendo contabilidade, atendimento a fiscalizações, gerência de pessoal etc., razão pela qual, em 09.12.2013, foi criada a filial denominada o Centro de Serviços Compartilhados - CSC (vide cartão do CNPJ em anexo - doc. 04), para esse fim.

3.1.5. Não obstante esse propósito, na fase inicial de implantação do CSC, a reunião de pessoas com experiências diversas, provenientes de culturas funcionais e administrativas as mais variadas, teve um efeito

oposto ao desejado, acarretando indefinição de funções gerenciais e de responsabilidade individual, extravio de documentos, trâmite de papéis de maneira indevida e outras deficiências cujo efeito, a IMPUGNANTE admite, prejudicou o atendimento à fiscalização e, até mesmo, em algumas situações, ocasionou falta de resposta a intimações recebidas.

3.1.6. Apesar dessa fase de transição, hoje ultrapassada, ter causado falhas lamentáveis da IMPUGNANTE, não se pode atribuir exclusivamente a elas os equívocos que as conclusões estampadas no RF encerram, até porque, como se verá adiante, os elementos fornecidos àquele digno servidor eram bastantes para desautorizá-las.

O Raciocínio Desenvolvido no RF para Fundamentar as Conclusões nele Estampadas.

3.2. Deveras, como estampado no RF, para concluir sobre o cometimento da infração imputada ao REALCORDIS, alegou o autor do procedimento fiscal que, analisando os registros contábeis daquela empresa, consubstanciados nos Livros Diário, nos balancetes e nos arquivos magnéticos relacionados, no balanço patrimonial e na demonstração de resultado do exercício que lhe foram entregues (subitem 1.6 do RF), verificou que **"o sujeito passivo (REALCORDIS) mantém registros contábeis de mútuos concedidos e recebidos de empresas ligadas, sem quitação; efetua pagamento de mão de obra de ao menos uma destas empresas "** e **"efetua registros contábeis de forma a transferir obrigações entre empresas do grupo" (subitem 3.1 do RF).**

3.3. Prosseguindo, afirmou S.Sa. que, "examinando a movimentação financeira efetuada em instituições bancárias pelo sujeito passivo em 2010 há créditos no total de R\$ 68.687.916,42. Contudo, na sua DIPJ do ano-calendário 2010, o sujeito passivo informou uma receita de vendas no total de R\$ 24.880.658,26", sendo que "grande parte desta divergência tem sua origem em mútuos com pessoas ligadas, os quais não foram comprovados" (subitem 4.1 do RF), uma vez que, segundo apurou, O REALCORDIS, "além de receber valores a título de 'mútuo' (...), também concede, simultaneamente, empréstimos a este mesmo título a empresas ligadas " (subitem 4.14 do RF).

3.4. Como a IMPUGNANTE não apresentou contrato escrito de mútuo celebrado com aquelas pessoas ligadas, nem, segundo ele, a documentação suporte desses mútuos, foi expedida **Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF)** para as instituições bancárias nas quais o REALCORDIS possuía contas correntes de acordo com a escrituração contábil, as quais, em atendimento, forneceram arquivos magnéticos com tais dados, por meio dos quais o autor da ação fiscal confirmou " a existência de contas bancárias com numerações iguais às descritas nas contas contábeis", e constatou, segundo suas próprias palavras, que "comparando-se os registros contábeis com as movimentações bancárias, não foram identificadas divergências " (subitem 4.3, in fine, do RF).

3.5. Nesse ponto, aduziu aquele servidor: a) "Para uma empresa que não é do ramo financeiro, a contratação de mútuo visa suprir uma necessidade de recursos, o que é contraditório com o fato de ao mesmo tempo a empresa emprestar recursos para outras empresas ligadas. Tal fato indica a inexistência de propósito negocial nas transações formalizadas como mútuos, visto que o sujeito passivo dedica-se a atividades hospitalares. Simula-se a criação de operações de mútuo que têm como resultado final o ingresso de recursos de origem não comprovada e o pagamento sem causa/operação não comprovada, sem a devida tributação. Fica evidente o abuso do direito, com desvio de finalidade em todas as operações descritas como mútuos " (subitem 4.1 5 do RF, grifos nossos); b) "Ainda que os mútuos tivessem sido formalizados mediante contratos, inclusive com os registros contábeis nos Livros das empresas ligadas envolvidas, e documentação suporte, seria necessário comprovar o propósito negocial dos mesmos. Assim sendo, (...) o sujeito passivo foi intimado a esclarecer e comprovar com documentos idôneos quais foram os benefícios ou necessidades que motivaram a celebração de mútuos com cada uma das empresas ligadas (...), esclarecer e comprovar com documentos idôneos se tais mútuos seriam celebrados com empresas não ligadas e quais seriam as motivações para tanto, visto ser a atividade da empresa a de prestação de serviços hospitalares, sem qualquer relação com atividade financeira; (...) esclarecer e comprovar com documentos idôneos quais foram os benefícios ou necessidades que motivaram a criação de diferentes etapas para o fluxo de recursos entre as empresas ligadas, (...) esclarecer e comprovar com documentos idôneos qual foi o motivo de ter recebido recursos através de mútuos em algumas situações(...) e, simultaneamente, ter emprestado recursos a este mesmo título (...) sempre com empresas ligadas. Apesar das intimações feitas, o sujeito passivo não comprovou a existência de motivação extra tributária nas operações realizadas. Resta evidente a discrepância entre a causa típica do negócio escolhido (mútuo obtenção de recursos) e a intenção prática pretendida em concreto (auferimento de recursos de origem não comprovada e pagamento sem causa)" (subitem 4.1 6 do RF, grifos nossos).

3.6. Supondo-se amparado nessas ilações, o autor do feito identificou nos extratos das contas do REALCORDIS fornecidos pelos bancos Bradesco, Itaú, Safra e Siscred, os depósitos efetuados "... pelas empresas ligadas HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU, HOSPITAL GERAL DE BANGU; FMG EMPREENDIMENTOS HOSPITALARES S.A. e MEDISE MEDICINA DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS LTDA. descritas nos registros contábeis como tendo concedido recursos ao sujeito passivo, visto na forma de mútuo não comprovado... " e transcreveu aqueles valores para a "PLANILHA 23 - RECURSOS RECEBIDOS DE PESSOAS LIGADAS –INFORMAÇÕES DAS INSTITUIÇÕES BANCÁRIAS", considerando-os pagamentos recebidos sem comprovação dos motivos e origens (subitem 4.22 do RF).

3.7. Disse ainda que "... o valor dos recebimentos a partir das informações bancárias é menor do que os recebimentos de mútuos registrados na contabilidade (planilhas 16 e 23, arquivo Planilhas em anexo) em parte devido ao fato de que em alguns casos os depositantes dos pagamentos não foram informados pelos bancos " (subitem 4.23 do RF).

3.7.1. Paralelamente, examinando os demais ingressos naquelas contas bancárias, Salientou que, como "tais recursos não foram depositados por clientes do sujeito passivo, os quais são identificados ou o histórico do lançamento bancário descreve se tratar de "crédito de produção " (subitem 4.23 do RF) e, como a IMPUGNANTE teria deixado de apresentar documentos e esclarecimentos para comprovar os motivos e origem dos pagamentos recebidos, o autuante elaborou também a "PLANILHA 24 –RECRECEBIDOS DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADA – INFOS DAS INST BANCARIAS", transcrevendo tais valores para aquele documento, com exceção dos que, no seu dizer, identificou como depósitos efetuados por clientes ou descritos como "crédito de produção" e os constantes da PLANILHA 23.

3.5. Assim compreendendo, concluiu aquele auditor que os créditos lançados nos extratos das contas bancárias examinadas: a) transcritos para a PLANILHA 23 da sua lavra, ou seja, cujos históricos dos lançamentos referiam-se a mútuos, deviam ser tratados como depósitos recebidos de pessoas empresas ligadas sem comprovação dos motivos e origens e, b) transcritos para a PLANILHA 24 por ele elaborada, deviam ser tratados como depósitos de origem não comprovada.

3.6. Vale dizer, aos olhos da autoridade lançadora, quase 30% dos valores depositados nas contas bancárias do REALCORDIS padeciam de uma daquelas deficiências, ou das duas, autorizando, então, a presunção de omissão de receitas capitulada no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 transcrito no subitem 2.8 acima.

4. Os Recebimentos Relacionados na PLANILHA 23 Foram Realizados no Contexto do Contrato de Conta-Corrente.

4.1 Isto posto, para infirmar as conclusões a que chegou a fiscalização, impõe-se desde logo demonstrar que os recebimentos relacionados na PLANILHA 23 anexa ao auto de infração, tidos como sem comprovação dos correspondentes motivos e origens, foram parte dos recebimentos efetuados ao amparo do contrato de conta corrente que a REALCORDIS mantinha com suas interligadas Hospital de Clínicas Bangu Ltda., Hospital Geral de Bangu Ltda., FMG Empreendimentos Hospitalares S.A. e Medise Medicina Diagnóstico e Serviços Ltda.(a época trata-se de uma sociedade limitada), havendo ainda outros feitos em decorrência do mesmo contrato, sido considerados pelo autuante como depósitos de origem e motivos não comprovados.

4.2. Apesar, então, de os históricos dos lançamentos referirem-se a mútuos, na verdade todos eles eram objetos de relações jurídicas instauradas no contexto de um contrato de conta corrente entre as

referidas pessoas jurídicas, como, inclusive, ratificam as rubricas contábeis dos grupos nas quais tais operações foram escrituradas, 12101 - CONTA CORRENTE COM PESSOAS LIGADAS e 22402 CRÉDITOS COM PESSOAS LIGADAS.

4.3. Dito isto, é de se destacar que o contrato de conta corrente é um contrato bilateral, com as seguintes características apontadas por José Xavier Carvalho de Mendonça (in Tratado de Direito Comercial Brasileiro, Volume IV – Tomo II, Ed . Russell, Campinas/SP, 2004, p. 347/349):]

982. Que é contrato de conta corrente. Dá-se o contrato de conta corrente quando duas pessoas convencionam reunir em massa homogênea alguns ou todos os seus negócios, mediante recíprocas remessas, que, anotadas na conta, tornam-se partidas ou artigos de crédito e débito, verificando-se, por ocasião do seu encerramento, o saldo que deve ser pago por aquele que se mostrar devedor. Definição mais sintética não nos parece possível.

983. Caracteres que o configuram. Decorrem dessa noção os princípios seguintes, que melhor configurarão o contrato de conta-corrente: 1º. Esse contato supõe uma série de operações sucessivas e recíprocas entre as partes. Duas pessoas em contínua relação de negócios ajustam que, em vez de liquidarem imediatamente cada uma das operações, sejam estas anotadas e registradas, durante certo período de tempo, no termo do qual, somados os respectivos lançamentos a crédito e a débito, verifique-se afinal pela diferença qual a credora da outra. (...)

2º. Entram na conta corrente os créditos resultantes de operações entre os correntistas, com o intento de aí figurarem. Se o remetente lhe assinalasse fim especial, destino ou aplicação determinada, não poderiam ser inscritos na contacorrente, e menos concorrer para a formação do saldo final.

(...)

3º. Enquanto subsiste a conta-corrente, ininterrupta por certo espaço de tempo, um dos correntistas não pode considerar-se credor ou devedor do outro. Dão-se, apenas, simples lançamentos de partidas, e somente na liquidação final, ao encerrar-se a conta, poder-se-á conhecer a situação definitiva dos contratantes, resultante do balanço de todos os artigos.

(...)

4º. As remessas entre os correntistas, produzindo os valores levados às respectivas anotações na conta, unificam-se, tornam-se parte integrante da massa homogênea de créditos e débitos; perdem a sua individualidade, não podem formar separadamente objeto de ações singulares, nem sobre eles ser exercido qualquer meio executivo ou preventivo."

4.4. Como se depreende da definição acima, diferentemente do que acontece no mútuo, no contrato de conta corrente os correntistas não

são credores nem devedores uns dos outros em decorrência de cada remessa que façam e não há pré determinação das identidades do credor e do devedor, nem do valor a ser pago por uma parte à outra.

4.5 . A distinção entre ambos é assente na doutrina e pode ser sintetizada na lição do eminente Prof. Alberto Xavier (in " A Distinção entre Contrato de Conta Corrente e Mútuo de Recursos Financeiros para Efeitos de IOF", Revista Dialética de Direito Tributário n.º 208, p. 22/24):

"Mútuo e conta corrente se diferenciam pela respectiva causa-função, ou seja, pela função econômico-social própria desses contratos e que é o elemento de identificação de cada um. Como diz Galvão Telles, 'causa pode definir-se a função social típica, ou seja, a função própria de cada tipo ou categoria de negócios jurídicos. Imprime caráter ao contrato, como contrato de certa espécie; dá-lhe fisionomia, modela a sua estrutura. Verdadeiramente não é mais do que o conjunto de elementos específicos, vistos em síntese ou na sua unicidade.

Ora, são profundamente distintas as causas típicas da conta corrente e do mútuo. A causa-função do mútuo consiste em permitir a utilização temporária da coisa fungível pelo mutuário com obrigação de restituir; a causa-função do contrato de conta-corrente consiste na organização da relação econômica continuativa entre duas ou mais partes que realizam entre si uma pluralidade de operações dando origem a fluxos financeiros recíprocos, de tal modo que só no encerramento da conta se faça a sua liquidação financeira pela diferença.

No mútuo existe uma rigorosa predeterminação tanto da identidade do credor e do devedor, quanto do valor a restituir. Ao invés, no contrato de conta corrente não existe a predeterminação nem do credor, nem do devedor, pois sendo o crédito apenas exigível por ocasião do encerramento da conta, a posição ativa ou passiva na relação jurídica depende das partidas de 'deve' e 'haver' que ao longo do contrato se forme formando entre as partes.

(...)

[...]”

4.7. Por essa natureza bilateral e sinalagmática do referido contrato, ao mesmo tempo em que recebia recursos destas empresas, o REALCORDIS lhes transferia recursos, lançando tais operações a débito ou a crédito das contas do grupo do ativo 12101 - CONTA CORRENTE COM PESSOAS LIGADAS ou das contas do grupo do passivo 22402 - CRÉDITOS COM PESSOAS LIGADAS, como narrado nos subitens 4.3 e 4.14 do RF.

4.8 . Mútuo ou conta corrente, o certo é que, ao considerar os referidos pagamentos efetuados sem causa ao argumento de não lhe ter sido exibido contrato escrito regulando suas condições, o autor do procedimento revelou seu total desconhecimento do Direito.

4.8.1. Afinal, salvo disposição expressa de lei (inexistente no caso), para produzir efeitos no mundo jurídico um contrato não necessita de formalidades além das que permitam provar sua existência pelos meios admitidos em Direito, inclusive os livros da escrituração contábil dos contratantes, como estabelece o artigo 122 do Código Civil.

4.8.2. Em outras palavras, mesmo que não houvesse contrato escrito firmado entre as pessoas jurídicas em comento, a fiscalização recebeu os Diários e os Balancetes mensais referentes ao ano-calendário de 2010, em resposta ao MPF 08.1.90.00-2013-03337-8 - Termo de Procedimento Fiscal n.º 01, documentos suficientes para comprovar a origem e motivo dos depósitos bancários, ainda mais quando: a) nos exatos termos do RF que instrui o auto de infração ora atacado, "o sujeito passivo (REALCORDIS) mantém registros contábeis de mútuos concedidos e recebidos de empresas ligadas "...efetua pagamento de mão de obra de ao menos uma destas empresas", existem "registros contábeis de forma a transferir obrigações entre empresas do grupo" (subitem 3.1 do RF), como é típico dos contratos de conta corrente e "comparando-se os registros contábeis com as movimentações bancárias, não foram identificadas divergências "(subitem 4.3, in fine, do RF); b) recorrendo aos Livros Razão das signatárias do contrato em tela, verifica-se a perfeita correspondência entre os valores neles lançados (docs. 05 e 06) e os contabilizados pela REALCORDIS; c) essa bilateralidade do contrato e a citada correspondência propiciaram à autoridade lançadora lavrar absurdamente outro auto de infração, que instaurou o processo nº 10872.720093/2014-91, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte, no qual os valores transferidos pelo REALCORDIS em consequência do mesmo contrato foram agora tratados **como pagamentos cuja causa da operação não foi comprovada, (artigo 674 do RIR/99), ou seja, naquele processo tributam-se praticamente todos os valores pagos pelo REALCORDIS com recursos depositados em contas bancárias, e, no presente processo tributam-se os valores depositados nessas mesmas contas, o que bem denota a insensatez de ambos.**

4.8.3 Diga-se ainda que o próprio autuante vislumbrou encontrar-se diante de um contrato de conta-corrente, contudo, tentou descaracterizá-lo com alegações absurdas e sem qualquer base nos princípios que regem a contabilidade, quais sejam: "Grande parte dos recursos ingressados nas contas bancos (...) têm sua origem em contas do passivo. Mais precisamente do passivo exigível a longo prazo o (PELP. (...)) A classificação no PELP ratifica o fato de não se tratarem de contas correntes entre pessoas jurídicas, visto que sua liquidação deve extrapolar o ano-calendário, como no caso de mútuos" (vide subitem 4.8 do RF).

4.8.4. Melhor sorte não merece a afirmativa da fiscalização (vide subitem 4.14 do RF) de que o fato de o REALCORDIS transferir recursos para o Hospital de Clínicas Bangu Ltda., mesmo após a paralisação de suas atividades em outubro de 2010, seria mais um fato a denotar a

inexistência do contrato, pois, não obstante tenha paralisado suas atividades operacionais, a citada sociedade ainda possuía obrigações de naturezas diversas a serem cumpridas (tributos, folha de salários, parcelamentos etc).

*4.8.5. De igual modo, não procede a alegação encontrada no subitem 4.7, de que "... Examinando a movimentação financeira da conta bancária 41.552- 5 do BANCO SAFRA, constata-se que o recebimento de R\$ 300.000,00 em 26/08/2010, descrito nos registros contábeis da conta 111020004 – BANCO SAFRA C/C 41.552-5 como pagamento de mútuo feito pela empresa ligada HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU (planilha 16, arquivo Planilhas em anexo), foi na verdade pago com recursos de origem do próprio sujeito passivo (origem dos recursos foi conta 23.639, agência 4501, do banco SISCREDI, através de uma transferência interbancária; planilha 17...)", pois como V.Sas. podem depreender dos extratos bancários dos Bancos Safra S.A. e SISCREDI anexados ao autos (arquivo não paginável - extratos), **não existe qualquer transferência bancária no valor de R\$ 300.000,00 no dia 26.08.2010**, da conta da REALCORDI S para a FMG, cabendo destacar que a conta 23.639 da agência 4501 do SISCREDI sequer é de titularidade da REALCORDIS, pois pertence à própria FMG.*

*4.8.6 . No subitem 4.12 do RF, autuante relata ter encontrado divergências entre "as origens dos créditos nas contas bancárias informadas pelas instituições financeiras" ... "com os registros contábeis do passivo", como "no caso da empresa ligada JM & AM", em que se constata "que os recursos (R\$ 2.542.000,00) ingressados em conta bancária têm como origem a empresa ligada, também de propriedade dos mesmos sócios (...), FMG EMPREENDIMENTOS HOSPITALARES S.A. (...)" **[O montante de R\$ 2.542.000,00 é a soma dos valores de R\$ 441.000, R\$ 293.000,00, R\$ 212.000,00, R\$ 253.000,00, R\$ 165.000,00, R\$ 424.000,00 e R\$ 205.000,00.]**, mas "os registros contábeis destes recursos têm como contra partida a conta do passivo 224020008 - JM & AM", o que teria sido feito para dissimular "a origem dos recursos que vêm da empresa ligada FMG, e os transfere para a empresa ligada JM & AM" .*

4.8.6.1. Na espécie, a IMPUGNANTE esclarece que, conforme exposto no subitem 3.1.4 supra, a partir de dezembro de 2010 o REALCORDIS passou a utilizar o MICROSIGA (anteriormente utilizava o MAPPER) como sistema de processamento eletrônico de dados contábil, gerencial e financeiro, possuindo, assim, um arquivo com dados processados até novembro de 2010 pelo sistema MAPPER e outro com dados processados pelo sistema MICROSIGA, gerado por meio da transposição dos saldos encontrados em 30.11.2010 nas contas processadas pelo MAPPER acrescidos das movimentações ocorridas no mês de dezembro de 2010.

4.8.6.2. Como a fiscalização desejasse ter em mãos um único arquivo, a IMPUGNANTE precisou realizar uma apuração especial para gerar um

terceiro, composto pelos dados do MAPPER, ao qual foram adicionados os lançamentos de dezembro efetuados no MICROSIGA.

4.8.6.2 . Ao transferir, porém, os valores lançados em dezembro de 2010 para a base de dados oriundas do MAPPER, com o único propósito de melhor atender à fiscalização, algumas poucas transposições foram feitas em contas erradas, como neste caso, em que importância original foi corretamente lançada na conta de passivo 2.2.01.07.001024 do sistema MICROSIGA, referente à conta 224020007 ("FMG Empreendimentos Hosp.") do sistema MAPPER, mas, na citada transposição, por engano, foi registrada na conta de passivo 224020008 ("JM & AM") deste sistema.

4.8.6.3 . Essa situação, todavia, é encontrada exclusivamente no arquivo gerado em apuração especial para entrega ao autuante, não se verificando na contabilidade da REALCORDIS, como fazem prova as folhas do livro Razão daquelas contas, em anexo (doc. 07).

4.9 . Todos os depósitos bancários recebidos pelo REALCORDIS relacionados na PLANILHA 23, então, dizem respeito a operações realizadas no âmbito do contrato de conta-corrente firmado por aquela empresa com as depositantes dos referidos valores, estando, portanto, comprovada a origem e motivo de todos eles.

4.9.1. Ademais, ainda que não houvesse contrato escrito regulando essas relações jurídicas, a origem e o motivo delas todas estariam provados, na forma do artigo 122 do Código Civil, razão pela qual impende deferir esta impugnação para cancelar a exigência fiscal.

5. A Comprovação dos Valores Apontados na Planilha 24 com o "Depósitos de Origem Não Identificada".

5.1. Por outro lado, para ter a noção exata do que ocorreu com relação ao item denominado "Depósitos de origem não identificada" constante da PLANILHA 24 de autoria do autuante, basta que V.Sas. se reportem aos extratos bancários anexados aos autos pela própria fiscalização, e ali verificarão, como advertido anteriormente, que, com exceção dos valores apontados na PLANILHA 23 acima referida e dos que, no seu dizer, identificou como feito por clientes e dos que têm por histórico a expressão "crédito de produção", todos os demais depósitos foram reputadas como de origem não identificada.

5.2. Em verdade, a afirmação encontrada no RF de que os valores trasladados para a PLANILHA 24 referem-se a depósitos de origem não identificada não sobrevive sequer a uma análise superficial da escrituração contábil da IMPUGNANTE, feita com emprego, apenas, dos arquivos magnéticos apresentados à fiscalização.

5.3. Nesse diapasão, a IMPUGNANTE, agindo como se faz em qualquer auditoria e igualmente deveria ter feito a autoridade lançadora, valendo-se dos arquivos magnéticos da sua contabilidade entregues à fiscalização, identificou as contrapartidas de TODOS esses depósitos, cujos históricos dos lançamentos indicam claramente as origens,

conforme planilha em anexo (doc. 08), confeccionada com esses dados e assinada pelo profissional responsável pela contabilidade da IMPUGNANTE.

5.4. Como podem V.Sas. constatar nesse documento, grande parte dos depósitos tidos como sem origem foi realizada por operadoras de planos de saúde cujos beneficiários foram atendidos pelo REALCORDIS (todos devidamente identificados na escrituração contábil entregue ao ilmo. AFRB), evidenciando o despautério da autuação calcada em trabalho de investigação superficial, na esteira da jurisprudência administrativa uniforme, da qual é exemplo o seguinte julgado:

"COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS TRAZIDA NA FASE DA AUTUAÇÃO - AUSÊNCIA DE INVESTIGAÇÃO DOS DEPOSITANTES PELA FISCALIZAÇÃO - NÃO APERFEIÇOAMENTO DA PRESUNÇÃO DO ART. 42 DA LEI Nº 9.430/96 - Comprovada a origem dos depósitos bancários, caberá a fiscalização aprofundar a investigação para submetê-los, se for o caso, às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos, na forma do art. 42, § 2º, da Lei nº 9.430/96. Não se pode, simplesmente, ancorar-se na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96, obrigando o contribuinte a fazer a prova detalhadamente, quando este assevera a impossibilidade do mister. Conhecendo a origem dos depósitos, quedando-se inerte a fiscalização, inviável a manutenção da presunção de rendimentos com fulcro no art. 42 da Lei nº 9.430/96. " (Acórdão nº 106-17.164)

5.6. Deduz-se, então, de maneira nítida, que o auto de infração necessita ser cancelado na espécie, por ter seu autor se negado a realizar auditoria aprofundada, como era seu dever funcional, até porque, os dados em seu poder o autorizavam, limitando-se a examinar perfunctoriamente essas informações e a adotar o caminho fácil, mas ilegítimo, de efetuar lançamentos indiscriminadamente.

5.7. Caso, porém, V.Sas, entendam que, para formar convicção sobre a matéria, é necessário analisar a documentação de suporte de mais registros contábeis, a IMPUGNANTE, com fulcro no artigo 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235/72, postula a realização de diligência em seu estabelecimento para que, à luz desses documentos, seja certificado que, como alegado pela IMPUGNANTE, a origem e motivo desses depósitos bancários

Em sessão de 29 de agosto de 2016, a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010

IMPUGNAÇÃO. PRAZO INTEMPESTIVO. PRECLUSÃO TEMPORAL. ART. 15 DO DECRETO 70.235/72.

A impugnação, para ser conhecida, deve ser apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124, I DO CTN. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigados as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Comprovada a conexão e o interesse comum entre as pessoas envolvidas, imputa-se a respectiva solidariedade tributária, com fulcro no art. 124, I do CTN.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO IDENTIFICADA. Lei 9.430/96, art. 42. PRESUNÇÃO LEGAL.

Submetem-se à tributação os valores creditados em contas correntes do fiscalizado, dos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. CONTRATO DE CONTA CORRENTE.

O contrato de conta corrente, apenas, não é documento apto a provar a origem dos valores creditados em conta mantido junto à instituição financeira. É necessário apresentar outros documentos que justifiquem o motivo da movimentação dos recursos, demonstrando não se tratar de receitas.

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

O mero registro contábil não prova a origem dos recursos, é apenas o registro do fato ocorrido. O que prova são documentos, hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, com o que foi lançado.]PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO.

Cabe esclarecer que, de acordo com o que prescreve o art. 18 do Decreto nº 70.235 de 1972 (redação dada pelo art.1º da Lei nº 8.748/1993), a autoridade julgadora deve examinar o pedido de realização de diligências feito pelo sujeito passivo, determinando a realização daquelas que forem necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada e as responsáveis interpuseram Recursos Voluntários, no qual repisaram os fundamentos aduzidos em sede de impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário apresentado por Rede D'OR e pela responsável solidária MEDISE MEDICINA DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS S.A foram apresentadas com observância dos requisitos de admissibilidade, razão pela qual delas conheço e analiso conjuntamente.

Como se observa do acórdão recorrido, a Impugnação apresentada por JM & AM EMPREENDIMENTOS E PARTICIPACOES LTDA foi reputada intempestiva, portanto, não se iniciando em relação a ela o contencioso administrativo, de sorte que desde logo não conheço de seu Recurso Voluntário.

Mérito

A Contribuinte autuada em seu Recurso Voluntário delimita a lide aos seguintes pontos controversos:

- a) autuação fundada na aplicação incorreta do instituto da solidariedade paritária passiva previsto no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), atribuindo obrigação tributária a pessoas jurídicas que não têm qualquer tipo de interesse nos pretensos fatos geradores compreendidos pelos lançamentos; e
- b) os depósitos bancários sobre os quais remanesce o litígio, apontados pela fiscalização como receitas presumidamente omitidas, originam-se comprovadamente do patrimônio formados com recursos auferidos de maneira legítima pelas pessoas jurídicas depositantes e foram efetuados ao amparo de contrato de conta corrente celebrado entre elas e a depositária (REALCORDIS).

Sobre o primeiro ponto, cumpre desde logo registrar que em decorrência do disposto na Súmula CARF n. 172, a contribuinte não detém legitimidade para tratar de questões atinentes à responsabilidade tributária. Veja-se:

Súmula CARF nº 172

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-002.986, 1201-001.775, 1301-002.279, 1401-001.817, 1103-000.982 1402-001.528, 1301-002.577, 9101-005.303, 9101-005.394, 1402-004.522, 1301-004.387, 3302-007.769, 1302-003.823, 1402-003.822, 1103-001.159, 1201-004.636, 1302-001.707, 2201-002.758 e 2202-007.690.

Assim, tal matéria somente será analisada em relação à MEDISE em momento oportuno.

Quanto ao mérito, como estampado no TVF, para concluir sobre o cometimento da infração imputada ao REALCORDIS, alegou o autor do procedimento fiscal que, analisando os registros contábeis daquela empresa, consubstanciados nos Livros Diário, nos balancetes e nos arquivos magnéticos relacionados, no balanço patrimonial e na demonstração de resultado do exercício que lhe foram entregues (subitem 1.6 do RF), verificou que “o sujeito passivo (REALCORDIS) mantém registros contábeis de mútuos concedidos e recebidos de empresas ligadas, sem quitação; efetua pagamento de mão de obra de ao menos uma destas empresas” e “efetua registros contábeis de forma a transferir obrigações entre empresas do grupo” (subitem 3.1 do RF).

A Recorrente sustenta que os depósitos bancários sobre os quais pairam dúvidas e reputados como de origem não comprovada para fins do art. 42 da Lei n. 9.430/96, na verdade decorreriam de contrato de mútuo entre empresas interligadas.

Para fins de julgamento, deixo desde logo registrado que a legislação federal brasileira não requer a existência de propósito negocial, figura estranha ao ordenamento jurídico pátrio, de sorte que minha interpretação dos fatos fará tábula rasa dos excertos do RF que exigiram propósito negocial para a formalização de contrato de mútuo entre partes relacionadas.

Até porque, como se sabe, é da prática de grupos empresariais a formalização de empréstimos ou contratos de conta corrente, buscando dar maior dinamismo ao fluxo de caixa das empresas, não havendo nada de ilícito em relação a isto.

Ademais, note-se que não há no ordenamento jurídico a exigência de que contratos de mútuo sejam formalizados por escrito:

Código Civil

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

Art. 587. Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição.

Art. 588. O mútuo feito a pessoa menor, sem prévia autorização daquele sob cuja guarda estiver, não pode ser reavido nem do mutuário, nem de seus fiadores.

Art. 589. Cessa a disposição do artigo antecedente:

I - se a pessoa, de cuja autorização necessitava o mutuário para contrair o empréstimo, o ratificar posteriormente;

II - se o menor, estando ausente essa pessoa, se viu obrigado a contrair o empréstimo para os seus alimentos habituais;

III - se o menor tiver bens ganhos com o seu trabalho. Mas, em tal caso, a execução do credor não lhes poderá ultrapassar as forças;

IV - se o empréstimo reverteu em benefício do menor;

V - se o menor obteve o empréstimo maliciosamente.

Art. 590. O mutuante pode exigir garantia da restituição, se antes do vencimento o mutuário sofrer notória mudança em sua situação econômica.

Art. 591. Destinando-se o mútuo a fins econômicos, presumem-se devidos juros, os quais, sob pena de redução, não poderão exceder a taxa a que se refere o art. 406, permitida a capitalização anual.

Art. 592. Não se tendo convencionado expressamente, o prazo do mútuo será:

I - até a próxima colheita, se o mútuo for de produtos agrícolas, assim para o consumo, como para semeadura;

II - de trinta dias, pelo menos, se for de dinheiro;

III - do espaço de tempo que declarar o mutuante, se for de qualquer outra coisa fungível.

Ademais, aplicando-se o disposto no art. 107 do Código Civil, que determina a liberdade de formas, não há como se concluir pura e simplesmente pela simulação ou inocorrência do contrato de mútuo pela não apresentação de contrato escrito:

Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir.

Claro que, na ausência de contrato escrito, caberá ao contribuinte por meio de todas as provas possíveis em direito demonstrar a natureza jurídica dos recebimentos.

Adotadas tais premissas, verifica-se que no caso concreto, a parte apresentou Contrato de mútuo e aditivo, que foram desconsiderados pela DRJ pelos seguintes motivos:

"(...)

Foi apresentado um contrato de conta corrente entre várias empresas constante das fls. 1248/1249, o qual afirma ser um grupo econômico. **Há também o Termo Aditivo do respectivo contrato** (fls. 1250/1251). Entretanto, **não é documento hábil para demonstrar a origem dos recursos. A simples manifestação afirmando que há a livre transferência de recursos entre as empresas não é apta a demonstrar quando a receita objeto da presente autuação com base na presunção normativa foi oferecida à tributação (sic).** Ou seja, **creditaram-se em conta corrente valores que, segundo a autuada, se referem ao referido contrato de conta corrente.** Pergunta-se então: **quais documentos comprovam a origem desses recursos? E mais: o que originou a movimentação desses valores? Haveria que demonstrar se são oriundos de prestação de serviços ou Empréstimos (sic), e ainda quando e como foram oferecidos à respectiva tributação (sic).** Há a respectiva presunção legal de omissão de receitas, com base nos créditos em conta bancária, justamente para obstaculizar a evasão fiscal. Se tal presunção não existisse, ficaria fácil burlar o sistema furtando-se da tributação; bastaria realizar diversos contratos de contas correntes com parceiros, movimentando recursos sem a necessidade de se comprovar a origem, como e quando tais valores foram tributados.

E é exatamente o que está ocorrendo no caso em questão. **Houve créditos em conta corrente**, a autoridade intimou para comprovação da origem, ou então para prestar esclarecimentos, portanto não houve manifestação dos envolvidos. Não responder às intimações da autoridade fere a boa-fé objetiva. Não apresentar documentos que embasem a escrituração, para demonstrar a origem dos recursos, não desqualifica a autuação com base em presunção legal. É necessário juntar outros documentos que justifiquem o motivo da movimentação dos recursos, demonstrando não se tratar de receitas. Caso esses recursos sejam receitas, deve-se então provar quando foram oferecidos à tributação. Isso não foi feito pelas interessadas."

Com o devido acatamento, dentro das premissas adotadas nesse voto, não é possível concordar com as conclusões alcançadas pela fiscalização e pela DRJ.

Explico, a Recorrente claramente desde a fiscalização tem sustentado que a PLANILHA 23 anexa à autuação foi elaborada pelo autor do feito a partir da identificação, nos extratos bancários das contas do REALCORDIS fornecidos pelos bancos Bradesco, Itaú, Safra e Siscred, dos depósitos efetuados "pelas empresas ligadas HOSPITAL DE CLÍNICAS BANGU, HOSPITAL GERAL DE BANGU; FMG EMPREENDIMENTOS HOSPITALARES S.A e MEDISE MEDICINA DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS LTDA descritas nos registros contábeis como tendo como tendo concedido recursos ao sujeito passivo, visto na forma de mútuo não comprovado...", todos contabilizados, cujos históricos dos lançamentos contábeis referiam-se a mútuos, não obstante, na verdade, todos eles fossem objetos de relações jurídicas instauradas no contexto de um contrato de conta corrente entre as referidas pessoas jurídicas, como, inclusive, ratificam os nomes das rubricas contábeis dos grupos nas quais tais operações foram escrituradas, 12101 – CONTA CORRENTE COM PESSOAS LIGADAS e 22402 CRÉDITOS COM PESSOAS LIGADAS.

Portanto, tratar-se-ia a natureza jurídica dos depósitos como decorrentes de contrato de conta corrente. Não concordasse com isso, deveria a fiscalização buscar desqualificar os empréstimos como se simulados eles fossem, baseando-se em amplo acervo probatório, não servindo mais a presunção de que trata o art. 42 da Lei n. 9430/96 como fundamento legal.

Poderia, inclusive, ter circularizado entre as empresas envolvidas a fim de confirmar se elas teriam capacidade financeira (origem) para realizar tais empréstimos, não se limitando a requerer "propósito negocial".

Da mesma forma, se surgissem dúvidas acerca da origem desses valores, deveria a fiscalização ter se estendido para as empresas mutuantes (follow the Money approach), não havendo como a mutuária esclarecer a origem dos valores desde sua origem. Indicando-se tratar de mútuo, inclusive com amparo em contrato escrito, a única forma de reputar tais valores como rendimentos omissos seria por meio da desconsideração da justificativa, o que, reitero, já não caberia dentro do art. 42 amplamente citado.

Assim, entendo que para os valores para os quais a Recorrente demonstrou amparo no(s) contrato(s) de conta corrente apresentado(s), deve ser afastada a presunção de omissão de receitas.

Por fim, quanto à imputação de responsabilidade com fulcro no art. 124, I, do CTN, verifica-se do Termo de Imputação de Responsabilidade solidária, que a autoridade fiscal entendeu que:

No presente procedimento fiscal constata-se que houve simulação dos registros contábeis com o objetivo de dissimular e omitir de suas declarações obrigatórias as receitas auferidas através da recepção de recursos de origem não comprovada e efetuar pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados. Tais simulações foram aproveitadas pelo sujeito passivo e pelas empresas ligadas que efetuaram pagamentos e também receberam recursos. Trata-se de grupo econômico que reúne as pessoas com interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (Inciso I do art. 124 do CTN).

A pessoa jurídica MEDISE MEDICINA DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS S.A (CNPJ: 29.259.736/0001- 60) faz parte de um grupo econômico de fato, juntamente com a empresa HOSPITAL REALCORDIS S/A (CNPJ: 05.524.375/0001-74) e a empresa incorporadora e controladora de todo o grupo REDE D'OR SÃO LUIZ S/A (CNPJ: 06.047.087/0001-39), entre outras. Estas pessoas jurídicas têm interesses comuns no

fato gerador, na medida em que o resultado de uma interessa às demais, notadamente em se tratando de grupo econômico de fato, no qual foram identificadas irregularidades administrativas e fiscais, e, justamente em face de tais irregularidades (dissimulação, simulação e omissão), pode-se considerar até mesmo que esteja estabelecida a confusão patrimonial entre os integrantes desses grupos, além do fato de que, a prática de ilegalidades, determina, por si só, a solidariedade dos contribuintes envolvidos. Os fatos demonstrados consubstanciam situações em que não há bilateralidade, evidenciam que as pessoas jurídicas elencadas possuem os mesmos interesses. O grupo econômico como um todo ocupa a mesma posição na relação tributária e os fatos geradores são praticados por duas ou mais empresas do grupo em conjunto (pagamentos e recebimentos entre as mesmas). Tais fatos são suficientes para caracterizar a responsabilidade tributária descrita no art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966

Conforme apontado anteriormente, entendi que a Fiscalização não afastou devidamente a alegação de que haveria um contrato de mútuo entre as partes, não bastando a afirmação de que não teria a contribuinte apresentado contrato por escrito.

Assim, afastada a premissa, afasta-se a conclusão alcançada pela fiscalização. Ainda que assim não fosse, o art. 124, I do CTN requer para sua aplicação a existência de um interesse jurídico comum. Inclusive, nessa linha a conclusão de Caio Takano em artigo acadêmico sobre o assunto:

O art. 124 do CTN desdobra-se em duas hipóteses, tendo em vista que o art. 121, ao tratar de sujeição passiva, contempla uma distinção entre contribuintes (inc. I) e responsáveis (inc. II): a regra para a solidariedade entre contribuintes é aquela do inc. I do art. 124, alcançando todos aqueles que possuem “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, em decorrência da prática conjunta do fato jurídico tributário; a regra aplicável a responsáveis tributários é aquela do inc. II do art. 124, pela qual se lhes impõe a solidariedade, seja com contribuintes ou com outros responsáveis tributários, nos termos que a lei dispuser e, evidentemente, desde que compatível com os parâmetros definidos pelo Código Tributário Nacional.

Vê-se, daí, que o “interesse comum” somente exsurdirá entre pessoas que estiverem no mesmo polo que constitui o fato jurídico tributário, i.e., quando “mais de uma pessoa concorre na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal”. Tem-se, assim, que a hipótese legal do art. 124, inc. I, do CTN pressupõe que **todos os sujeitos passivos da obrigação tributária tenham concorrido para a realização do fato jurídico tributário**. Dito de outro modo: exige-se o concurso de contribuintes na realização daquele fato.

Se da expressão “interesse comum” seria possível extrair diferentes significados, não é irrelevante a constatação de que **o Superior Tribunal de Justiça, intérprete autêntico do enunciado prescritivo do art. 124, inc. I, do CTN, tem reiteradamente se posicionado no sentido de construir a norma de solidariedade tributária de forma mais restritiva, adotando o conceito estritamente jurídico de interesse comum, que alcança apenas as pessoas que se encontram no mesmo polo do contribuinte em relação à situação jurídica ensejadora da exação**. Ainda que seja reconhecido existir diversas possibilidades interpretativas a partir do enunciado prescritivo, há, neste caso, um ato de decisão do intérprete autêntico do direito posto, no qual se escolheu apenas uma dessas possibilidades: o conceito jurídico.

O Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018 tem o mérito de buscar uma uniformização no uso da solidariedade nas obrigações tributárias, ao mesmo tempo que abre um diálogo com a comunidade jurídica sobre o tema, expondo sua visão institucional acerca de seus desafios e respectivos limites normativos. No entanto, o conceito de “interesse comum” proposto nesse ato normativo, sobre ser radicalmente distinto daquele adotado pelo STJ, não atinge o seu objetivo de promover maior segurança jurídica, tampouco se mostrou adequado para uniformizar a aplicação do art. 124, inc. I, do CTN, justamente por se valer de conceitos indeterminados sobre os quais

não há qualquer consenso sobre seus significados, seja no âmbito doutrinário ou jurisprudencial.

Por fim, estamos convencidos de que, para além de seu significado estritamente jurídico, apenas há espaço para mais uma acepção de “interesse comum” em nosso ordenamento jurídico: aquele interesse, compartilhado por todos os contribuintes, em ver o bom funcionamento do sistema tributário, permitindo que todos financiem as atividades estatais e com ela colaborem, na medida de sua capacidade contributiva e retirando-lhes o mínimo possível de recursos. De que a legislação tributária seja exaltada e respeitada por todos, sem exceção. Interesse de que o Estado se valha de todos os meios que lhe são disponíveis para garantir a cobrança do crédito tributário e, consequentemente, uma repartição isonômica da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva. Nada além deles, em sua exata dimensão. Em síntese, o “interesse comum” no respeito do sistema tributário brasileiro. É exatamente o oposto do caminho que tem sido trilhado no que tange à solidariedade tributária em razão do interesse comum pelas Administrações Públicas, pelas assembleias legislativas dos entes tributantes e, mais recentemente, pelo Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04/2018.

Neste aspecto, a mera afirmação de existência de grupo econômico não é suficiente para que se conclua pela existência de interesse comum no sentido estrito jurídico. Com efeito, ao analisar a questão da perspectiva dos grupos econômicos no artigo “A formação da base de cálculo para efeitos da incidência de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas nos casos de confusão patrimonial em âmbito de grupos econômicos irregulares”, publicado na Revista de Direito Tributário Contemporâneo n. 30, Manzuti e Przepiorka consignam:

É nesse contexto que o interesse comum na prática que constitui o fato gerador se apresenta. A solidariedade prevista no artigo 124, I do CTN, exige como condição de sua materialidade, que os responsáveis pratiquem de forma concomitante os atos e fatos descritos no conteúdo material da hipótese de incidência, fazendo nascer o vínculo obrigacional entre os sujeitos passivos e o ativo da relação jurídico-tributária.

A confusão patrimonial atrai a norma de responsabilidade solidária que, ao incidir sobre tal fato, desloca o responsável para o polo passivo da obrigação. O professor Paulo de Barros Carvalho ao discorrer sobre assunto, afirmou o seguinte:

A referência a “interesse comum”, posta no art. 124, I, acima transcrito, não implica atribuição de responsabilidade solidária a empresas componentes do mesmo grupo econômico. O citado dispositivo deve ser compreendido como alusão à prática, por mais de um sujeito, do fato que dá ensejo à obrigação. (CARVALHO, 2016, p. 44).

A afirmação do ilustre professor corrobora com a premissa segundo a qual o interesse comum surge apenas quando as pessoas envolvidas estejam alinhadas, de alguma forma, na consecução dos atos que configurem o nascimento da obrigação tributária, ou seja, do fato jurídico tributário. A jurisprudência do STJ tem trilhado esse mesmo caminho. De acordo com o entendimento da Corte, esposado na decisão monocrática do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho nos autos do REsp n. 1.468.925/PE, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico apenas quando realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação

No caso concreto, a Fiscalização entendeu que haveria simulação dos registros contábeis, pois não reconheceu a existência de contrato de mútuo, simplesmente pela inexistência de contrato escrito, o que não se coaduna com a legislação de regência da matéria.

Aqui, entendo que se há interesse, ele se restringe ao econômico, o que não é suficiente para atração da regra prescrita no art. 124, I do CTN.

Por todo o exposto, entendo deva ser afastada a imputação de responsabilidade.

Conclusões

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário da contribuinte, para dar-lhe integral provimento, cancelando as autuações, restando prejudicado o Recurso Voluntário apresentado pela responsável tributária MEDISE MEDICINA DIAGNÓSTICO E SERVIÇOS S.A.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, redator designado.

Insta consignar minha divergência em relação ao voto do preclaro relator, tão somente quanto à exoneração do crédito tributário lançado.

Na espécie, a autoridade fiscal entendeu pela inaptidão de contratos de mútuo, entre empresas de mesmo grupo econômico, para o afastamento da presunção de depósito bancário de origem não comprovada, aposta no artigo 42 da Lei nº 9.430/96. *Verbis*:

Art. 42. **Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta** de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, **em relação aos quais o titular**, pessoa física ou jurídica, **regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos** utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, **os créditos serão analisados individualizadamente**, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (grifei)

Oportuno consignar que, nessa forma de apuração, o que se tributa não são os depósitos bancários como tais considerados, mas sim a omissão de receitas ou rendimentos que eles representam. Os depósitos são, em verdade, a exteriorização pelo qual se manifesta a omissão de receitas objeto da tributação, porque não satisfatoriamente comprovada a origem financeira dos recursos utilizados.

Conforme se depreende do texto legal, trata-se de presunção legal *juris tantum*, que autoriza a caracterização de omissão de receita. É a própria lei que determina que os depósitos bancários, de origem não comprovada, caracterizam omissão de receita ou de rendimentos, e não meros indícios de omissão. A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus da prova.

Explica-se:

Via de regra, a autoridade deve estar munida de provas para alegar a ocorrência de fato gerador. Contudo, nas situações em que a lei presume a ocorrência do fato gerador – as chamadas presunções legais – a produção de tais provas é dispensada para a acusação.

Presunções legais são as estabelecidas por lei, que determina o princípio em virtude do qual se tem como provado o fato, pela dedução tirada de outro fato, ou de um direito, por outro direito. As presunções legais dividem-se em absolutas ou presunções *juris et jure* e em relativas, condicionais ou presunções *juris tantum*.

As presunções absolutas são as que, por expressa determinação da lei, não admitem prova em contrário nem impugnação; os fatos ou atos que por elas se deduzem, são tidos como provados, conseqüentemente como verdadeiros, ainda que se tente demonstrar o contrário. As presunções relativas também são estabelecidas em lei, mas não como verdade indestrutível, de modo que cabe prova em contrário, ou seja, valem enquanto prova em contrário não vem desfazê-las ou mostrar sua falsidade.

Tal como as absolutas, as presunções relativas não se confundem com os indícios, porquanto estes podem, em certas circunstâncias, merecer fé, desde que acompanhados de elementos subsidiários que os tornem de valor indiscutível, enquanto aquelas são geradas do preceito ou da regra legalmente estabelecida. No caso em análise, verifica-se não se tratar de simples indício de omissão de receitas, porquanto havendo uma presunção legal relativa, fica invertido o ônus da prova, cabendo à contribuinte a produção da prova de que não teria ocorrido a omissão de receitas.

No caso dos autos, em proveito do sujeito passivo, o que se tem são meros pactos de mútuo entre sociedades do mesmo grupo econômico, em razão dos quais a defesa quer fazer

crer que todos os fluxos financeiros em proveito do recorrente e questionados na ação fiscal teriam origem em tais negócios jurídicos.

Sem a razão a recorrente.

O § 3º do artigo 42, acima reproduzido, impõe a análise individual de cada depósito bancário objeto da presunção legal em comento.

De tal modo, tanto não é bastante que a autoridade autuante se arvore em efetuar o lançamento tendo como ponto de partida valores totais, como não é suficiente que o contribuinte se defenda por intermédio de provas genéricas ou globais.

No caso presente, o que exala dos autos é que, a fiscalização logrou individualizar os depósitos bancários questionados, que, por tal sorte, foram relacionados e apresentados em intimação que continha pedido de esclarecimentos. De outro lado, a recorrente contentou-se em apresentar – e apenas em sede processual – contratos de mútuo que pretende sejam um “guarda chuva” apto a pretensamente justificar cada um dos créditos em seu favor.

Diante de tal quadro, a toda evidência, se nota que, enquanto a Fazenda atuou em conformidade com as exigências legais para a incidência da presunção guerreada, o contribuinte não se desincumbiu do ônus da prova contra si invertido.

Ante o exposto, voto pela manutenção do lançamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra