



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12571.000132/2011-15
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1201-005.477 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrentes MEDIPUAVA CONVÊNIO MÉDICO HOSPITALAR LTDA
(RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO: HOSPITAL SANTA TEREZA DE
GUARAPUAVA LTDA)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONFUSÃO PATRIMONIAL.
VÍNCULO JURÍDICO CONTRATUAL. INTERESSE COMUM.

Comprovado o vínculo jurídico entre as partes para a realização conjunta da situação que constitui o fato gerador, e caracterizada a confusão patrimonial entre as partes, surge o interesse comum a que alude o art. 124, I, da Lei 5.172/66.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. NÃO COMPROVAÇÃO DE ATIVIDADE DE INTERMEDIÇÃO.

Constituem receitas da pessoa jurídica os valores recebidos de seus clientes a título de prestação de serviços quando a estrutura empresarial que confere o principal requisito daquela atividade está sob seu domínio econômico, e, especialmente, quando os gastos inerentes àquela prestação são lançados como despesa.

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO COMPROVADOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997

A Lei nº 9.430/1996, vigente a partir de 01/01/1997, estabeleceu em seu art. 42 uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos valores depositados em sua conta de depósito.

TRIBUTOS REFLEXOS

Aplicam-se aos lançamentos decorrentes da CSLL, COFINS, e PIS as mesmas razões de decidir referentes às exigências à título de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sergio Magalhães Lima – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Sergio Magalhaes Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Barbara Santos Guedes (suplente convocada), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário, este conjuntamente apresentado por MEDIPUAVA CONVÊNIO MÉDICO HOSPITALAR LTDA. (doravante denominada MEDIPUAVA) e HOSPITAL SANTA TEREZA DE GUARAPUAVA LTDA., contra acórdão que julgou procedente em parte a impugnação aos lançamentos de créditos a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), tributos reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; e Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.); apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008.

As infrações identificadas pela autoridade fiscal foram as seguintes: (i) **Omissão de Receitas por Receitas Não Contabilizadas**, com fundamento no art. 24 da Lei 9.249/95, arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, 283 e 288, do RIR/99 (fls.3270); e (ii) **Omissão de Receitas por Depósitos Bancários de Origem não Comprovada**, tendo como enquadramento legal o art. 24 da Lei 9.249/95, art. 42 da Lei 9.430/96, arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 279, 282, 287, e 288, do RIR/99 (fls. 3273).

Consta do acórdão recorrido relato sintético das infrações e das razões pelas quais foi imposta multa qualificada sobre os valores lançados, e, ainda, lavrado Termo de Sujeição Solidária em nome de HOSPITAL SANTA TEREZA DE GUARAPUAVA LTDA (doravante denominada apenas HOSPITAL), CNPJ 77.146.603/0001-20, de fls. 3264. Vejam-se as seguintes passagens:

RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

Segundo os autos e o Relatório da Ação Fiscal, fls. 3343, a Fiscalização efetuou circularização em clientes da MEDIPUAVA, coletando valores que foram pagos para esta. Tais valores e mais outras informações, constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal, propiciaram a confecção do relatório "Valores Mensais do Usuário, Pagamentos Profissionais e Taxa de Administração".

Compilados tais valores, procedeu-se ao cotejo dos mesmos com aqueles escriturados no Livro Razão, a título de receita. O resultado está estampado no quadro de fls. 3344, que demonstra as diferenças apuradas em relação aos valores originados da circularização, confrontados com os Livros Contábeis do interessado. Referidas

diferenças foram consideradas Omissão de Receitas, por Receitas Não Contabilizadas, sobre as quais cobraram-se os tributos e contribuições

DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS

A Fiscalizada foi intimada a apresentar os extratos da movimentação bancária de suas contas, conforme relacionadas em fls. 3342, e tendo apresentado os mesmos, procedeu-se à seleção de valores ingressados nas referidas contas, e sintetizados conf. fls. 3342, requerendo-se comprovação da origem dos recursos, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores.

Após a apresentação de documentos, no afã de comprovar a origem dos ingressos listados, a Fiscalização teria aceitado alguns e não aceitado outros. Os valores não justificados ou não relacionados às justificativas foram mantidos pela fiscalização como omissão de receita, conforme detalhado nos quadros de fls. 3033-3040.

Relacionados os valores não comprovados, elaborou-se o resumo dos mesmos, por mês e ano, conforme fls. 3041-3042, que serviu de base para o lançamento de tributos e contribuições, já que foram considerados como quantificação da Omissão de Receitas por Depósitos Bancários Não Comprovados.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

12. A Fiscalização concluiu pela existência de Responsabilidade Solidária do HOSPITAL SANTA TEREZA DE GUARAPUAVA LTDA, CNPJ 77.146.603/0001-20, doravante chamado apenas HOSPITAL, conforme art. 124 do CTN, pelos seguintes motivos (fls. 3045):

Haveria interesse comum na situação que constituiu o fato gerador dos tributos IRPJ, PIS, COFINS, CSLL e IRRF dos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008;

Ocorreria uma confusão patrimonial entre a MEDIPUAVA e o HOSPITAL, conforme se constataria dos contratos entre eles e das declarações apresentadas ao Fisco, assim como pela reiterada conduta de utilização comum de recursos e de bens patrimoniais.

Os administradores da MEDIPUAVA e do HOSPITAL seriam os mesmos.

MULTA QUALIFICADA

13. A multa de ofício foi qualificada tendo em vista que a empresa não escriturou os depósitos bancários encontrados em suas contas-correntes, assim como não contabilizadas as corretas receitas auferidas com a prestação de serviços médicos. Para a Fiscalização ficou caracterizado, com isso, a figura da Sonegação, prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964 (fls. 3047).

Após analisar a impugnação apresentada, a 1ª Turma da DRJ/CTA, em sessão de 18/08/2011, julgou procedente em parte a impugnação, **exonerando** as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS relativas aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro e fevereiro de 2006, e **afastando** a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para o percentual base de 75%, conforme decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MPF. NULIDADE. AUSÊNCIA. PRECEDENTES. MPF é mero instrumento de controle da administração fiscal, e eventual irregularidade na sua emissão ou complementação não invalidam o procedimento fiscal e nem o lançamento dele decorrente.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, não restando comprovada a ocorrência de dolo e existindo recolhimentos relativos ao período questionado, o termo inicial do lustro de decadência se conta a partir da ocorrência dos fatos geradores respectivos.

ERROS DE CÁLCULO. ILIQUIDEZ DO CRÉDITO. NÃO OCORRÊNCIA. Erros em valores que não compuseram a base tributável e não foram utilizados no cálculo do Crédito Tributário, por óbvio não maculam a liquidez do *quantum* exigido no Auto de Infração.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ACESSO AOS AUTOS DO PROCESSO. ATRASO. PREJUÍZO NÃO CONFIGURADO. Abstendo-se de demonstrar, inequivocamente, de que um eventual atraso ao acesso do conteúdo integral do processo estivesse prejudicando a formulação de sua impugnação, e não havendo provas de que tenha ocorrido efetivo dano ao contribuinte nesse sentido, não se pode falar em cerceamento do direito de defesa, se este foi exercido à contento.

OMISSÃO DE RECEITAS. RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS. Alegação de que a maior parte dos valores recebidos de clientes se destinam a meros repasses para terceiros, e que o ingresso desses recursos é temporário e transitório, não se caracterizando como receitas tributáveis e sim receitas de terceiros, não pode prosperar quando existem nos autos provas que elidem a alegação.

OMISSÃO DE RECEITAS. CRÉDITOS EM CONTA DE DEPÓSITO. O artigo 42, da Lei 9.430/96, alçou à condição de Presunção Legal de Omissão de Receitas os valores creditados em conta de depósito ou investimentos que, após regular intimação, o contribuinte não logre comprovar, mediante documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a origem dos recursos. Assim, na ausência de comprovação do quilate exigido pela lei, fica presumida a omissão de receitas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. Comprovado que há íntima relação entre o Responsável Solidário e o Sujeito Passivo da ação fiscal, cujas atuações seguem paralelas e interligadas, objetivando a consecução de um mesmo resultado econômico, o qual assoma-se à condição de fato gerador de tributos e contribuições constituídos de ofício, fica configurada a Responsabilidade Tributária Solidária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A simples falta de escrituração da conta bancária, isoladamente, carece do condão de determinar a imposição da multa de ofício qualificada.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face do montante exonerado, houve recurso de ofício desta decisão, e após ciência dos sujeitos passivos (contribuinte e responsável), em 01/09/2011 (e-fls. 3410), foi interposto recurso voluntário conjunto, em 03/10/2011 (segunda-feira), peça por meio da qual se apresentaram razões de defesa concernentes a nulidades e questões de mérito que serão tratadas no voto em sequência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sergio Magalhães Lima, Relator.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Das Nulidades

Os Recorrentes, após descreverem resumidamente os fatos já retratados no relatório, informam a ocorrência de irregularidades que entendem suficientes para dar ensejo à nulidade do lançamento fiscal por falha no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e por erros de cálculo da autoridade lançadora, bem como à nulidade da decisão recorrida por cerceamento ao seu direito de defesa.

Acerca das nulidades do auto de infração, reclamam que a ação fiscal dos tributos PIS e COFINS estava fora do escopo do MPF, e que existem erros crassos nos cálculos da planilha de fl. 2.866 (numeração correspondente aos autos em papel), *“o que vicia de modo irrefutável o auto de infração e gera a sua anulação”*.

Em relação a eventuais falhas no MPF, construiu-se sólida jurisprudência neste Conselho acerca da validade e da higidez do lançamento, ainda que existam irregularidades na sua emissão, o que levou à edição da súmula CARF nº 171, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 171

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

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Acórdãos Precedentes: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043, 1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673, 2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198.

Por sua vez, no que tange à alegada nulidade em função de erros de cálculo por parte da autoridade lançadora, esclareça-se que tais falhas constatadas na determinação da exigência compõem a análise de mérito, e resultam na improcedência do lançamento, na proporção do erro apurado, não sendo o caso de se considerar nulo o lançamento nem a improcedência total, caso o erro não abarque a totalidade do lançamento.

Quanto à nulidade da decisão recorrida por cerceamento de direito de defesa, informam os Recorrentes que houve prejuízo no acesso aos autos após a ciência do lançamento por falha do auditor fiscal em encaminhá-los tempestivamente à Agência da Receita Federal indicada para que lhe fosse assegurado o referido acesso.

Alegam que *“a supressão de quase quinze dias do seu prazo de defesa, por conta da dificuldade imposta à Medipua para ter acesso aos autos e analisar mais de 3.000 (três mil) páginas de documentos, configura cerceamento ao seu direito constitucional à ampla defesa, o que torna o presente lançamento fiscal nulo de pleno direito”*.

Contudo, não especificam quais danos concretos ocorreram em função do curto período alegado para impugnação, e muito menos, com o abundante tempo entre a ciência do

lançamento e apresentação do recurso ora em análise, quais contestações deixaram de apresentar em sede de impugnação, de forma a caracterizar efetivo prejuízo ao contraditório e à ampla defesa.

Por não vislumbrar obstáculos substanciais ao lançamento e à decisão recorrida, e à vista das considerações postas, deixo de acolher as nulidades suscitadas.

Passa-se à análise de mérito.

DAS RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

A autoridade fiscal após exame detalhado das informações prestadas pelo sujeito passivo durante o procedimento fiscal concluiu que a totalidade dos valores recebidos dos usuários contratados não foram oferecidos à tributação. Veja-se a seguinte passagem descrita no Termo de Verificação Fiscal (TVF):

Fica evidente, observando-se o mecanismo de operacionalização do sistema Medipuava, na análise da Omissão de Receitas (Receitas apuradas e não contabilizadas), que os valores pagos a Medipuava pelos clientes são receitas da própria Medipuava.

O sistema Medipuava funciona da seguinte forma:

- O cliente/paciente inicialmente contrata a Medipuava;
- Estando contratada a Medipuava, o cliente agenda com a Medipuava as suas consultas ou exames;
- Os pagamentos pela prestação de serviços são efetuados pelo cliente, também diretamente para a Medipuava;
- A Medipuava, por sua vez, agenda o atendimento médico ou os exames com os médicos ou laboratórios;
- Por fim, a Medipuava remunera os supracitados médicos ou laboratórios pelos serviços.

Em linha com as conclusões da autoridade fiscal, observa-se na decisão recorrida, com base no objeto dos contratos firmados com seus clientes, que MEDIPUAVA realizava a prestação de serviço de assistência médico-hospitalar, odontológica e de auxílio ao diagnóstico e terapêutica, em nível de ambulatório, conforme documentos juntados aos autos de e-fls. 269, 364, 1.905 e 2.010.

Entenderam os julgadores da turma *aquo*, não somente pela forma como foram elaborados os contratos, mas especialmente pela forma como foram contabilizados os supostos repasses - efetuados em conta de despesa, e não por intermédio de lançamentos em contas patrimoniais -, que a totalidade dos recebimentos representaria receita de MEDIPUAVA, e os valores pagos aos médicos, às clínicas e aos laboratórios constituiriam despesas. Confirmam-se os seguintes excertos:

85. Portanto, os ingressos oriundos dos clientes-usuário são sim receitas suas na totalidade. Os valores pagos pela contratação de serviços médico-hospitalares, para cumprir sua obrigação contratual perante aos Contratantes, são custos/despesas para possibilitar o auferimento das referidas receitas, tal qual acontece, por exemplo, com os salários que paga para seus empregados administrativos ou comerciais, que também são

despesas necessárias à manutenção de seus negócios. Por isso, aquiescer à tese da impugnante seria o mesmo que admitir a possibilidade de que os pagamentos realizados a empregados administrativos ou comerciais são meros repasses a estes, pelo trabalho que executam em prol dos fins sociais da MEDIPUAVA.

86. Alega-se que os valores despendidos com os serviços médico-hospitalares se dão à título de mero repasse, mas não é isso que a contabilidade da MEDIPUAVA registra, consoante se vê, por exemplo, de fls. 69-72, onde os pagamentos dessa natureza estão contabilizados como “4.1.1.01.001 SERVIÇOS DE TERCEIROS – PJ”, sendo referida conta de Despesas, segundo se depreende do Plano de Contas de fls. 171. Assim, a contabilidade do interessado o desmente, pois, a prosperar o que alega, os valores em questão deveriam transitar em contas patrimoniais e não de resultado, como acontece. De fato, a contabilidade da MEDIPUAVA registra que os valores pagos para médicos, clínicas, laboratórios, etc, são Despesas e não meros repasses, e que, inclusive, são consideradas para dedução de seus lucros tributáveis.

MEDIPUAVA, contudo, argumenta que suas receitas são resultantes dos valores recebidos dos seus clientes-usuários do serviço de intermediação e agenciamento de atendimento médico-hospitalar. Concorde com a sistemática de apuração relatada pela autoridade fiscal em seu TVF, exceto quanto à parte final, que não seria remuneração a médicos e laboratórios, mas sim *“repassa daquele valor que transitou precária e temporariamente na sua contabilidade, descontado o seu serviço de agenciamento lançado sob a rubrica de ‘Taxa de Administração’”*.

Informa que consta de seu primeiro contrato social, até a última alteração, a realização de convênios médicos hospitalares como seu objeto, e que por meio desses convênios firmados com seus clientes e médicos, clínicas e instituições hospitalares, realiza o serviço de agenciamento de consultas e exames (e-fls. 3424). Alega que *“basta uma rápida leitura no contrato de fls. 296/297, firmado entre a Recorrente e a empresa Trópicos Industrial e Comercial Ltda.”*, para elidir a presunção de que a Medipuava presta serviço de assistência médico-hospitalar.

No caso em tela, MEDIPUAVA reafirma pontos apresentados em sua impugnação calcados na força que pretende atribuir à narrativa de que pratica atividade de intermediação, e que, portanto, somente poderiam ser tributados as partes dos valores recebidos de seus clientes-usuários correspondentes à taxa de administração/agenciamento. Ou seja, os valores líquidos após repasse às pessoas físicas e jurídicas que efetuaram procedimentos médicos e odontológicos.

A fim de se confirmar a veracidade dessas alegações, faz-se necessário o exame detalhado dos documentos juntados aos autos para verificação se, de fato, ocorreram repasses em razão de intermediação de serviços, ou se os pagamentos aos médicos e demais profissionais representaram despesas de MEDIPUAVA.

Da análise dos contratos sociais, percebe-se, de plano, inconsistência na narrativa de MEDIPUAVA, pois o primeiro contrato social, registrado na Junta Comercial em 1984, aponta o comércio de medicamentos e materiais de uso hospitalar como objeto social. Somente na segunda alteração contratual, em 1991, o objeto foi ampliado para várias atividades, dentre elas, a de *“convênios médico hospitalar”*. Com a quinta alteração contratual, de 2004, passou a constar do objeto social a atividade de *“Serviços de Hospital e Maternidade, Laboratório de Análises Clínicas, Farmácia Hospitalar Interna, Comércio de medicamentos, Materiais de uso hospitalar, Representação comercial, Convênios médico hospitalar, Importação, Exportação e*

Comercio de produtos, peças, máquinas, aparelhos e equipamentos odonto-médico-hospitalares e laboratoriais.” (e-fls. 234/241).

Por sua vez, o exame dos contratos apresentados com os clientes-usuários revelaram mudanças, com o passar do tempo, no modelo de negócio de MEDIPUAVA, pois inicialmente eram firmados diretamente pelo HOSPITAL - COTENZA para prestação de serviços de assistência médico-hospitalar, conforme se observa dos contratos com Renovadora de Pneus Três Irmãos Ltda. (e-fls. 269/271), e Casas Agroboi Ltda. (e-fls. 364/368), de 1995 e 1997. Após, embora com o mesmo objeto contratual, passaram a ser firmados diretamente pela MEDIPUAVA, a exemplo dos clientes Comercial Secos e Molhados Dal Pozzo Ltda (e-fls. 1905/1907), e Engemanta Impermeabilizações e Revestimentos Ltda. (e-fls. 2010/2013). Posteriormente, os contratos tiveram por objeto a prestação de serviços pelo modelo de intermediação, conforme se observa da seguinte redação colhida do contrato firmado com Trópicos Industrial e Comercial Ltda. (e-fls. 307/308):

“a facilitação, operacionalização e viabilização, pela CONTRATADA em favor do CONTRATANTE e seus beneficiários e dependentes, de serviços, pelo modelo de intermediação, de assistência médico-hospitalar e ambulatorial, assim como de atendimentos odontológicos individuais e exames complementares, através de corpo clínico formalmente credenciado e conveniado.”

Registre-se que consta na cláusula terceira desse último contrato que os procedimentos serão realizados no HOSPITAL e consultórios médicos e odontológicos devidamente credenciados/conveniados; na cláusula quinta consta que *“ficará a encargo exclusivo da CONTRATADA promover o correspondente repasse aos profissionais médicos e odontólogos dos honorários pro labore devidos pelos serviços prestados por intermédio deste instrumento.”*

Ainda sobre os contratos, em todos consta a mesma assinatura, de Alecibiades C. W. Virmond, na qualidade de representante das contratadas.

Verifico que os modelos de proposta de sistema de intermediação de MEDIPUAVA juntados aos autos empregam o nome “COTENZA”, tal qual aquele adotado pelo HOSPITAL em seus primeiros contratos, em que são oferecidos serviços médico-hospitalares efetuados no Pronto Atendimento do HOSPITAL, com valores de taxa de adesão e valores fixos para consultas eletivas e padrão, e com a relação de médicos credenciados diretamente com MEDIPUAVA (e-fls. 224/230).

Por fim, constato que o contrato de “Gestão e Outras Avenças” (e-fls. 2.207/2.216) pactuado, em 2004, entre o HOSPITAL e MEDIPUAVA, respectivamente denominados naquele instrumento “1º Contratante” e “2º Contratante”, possui a finalidade de transferir para a MEDIPUAVA a exploração da atividade empresarial do HOSPITAL, sem alteração da marca. Veja-se o preâmbulo:

Considerando que:

a) **As partes, em data de 1º/08/2004 firmaram "Contrato de Comodato de Prédio Urbano e instalações para fins hospitalares", no qual, o "1º -CONTRATANTE" cedeu em comodato à "2º -CONTRATANTE" a "ENTIDADE HOSPITALAR" da qual é legítimo proprietário;**

b) Os contratantes, como forma de regulamentar e dar efetividade àquele instrumento, resolvem realizar o presente Contrato de Gestão e outras avenças, para fins de estabelecer as responsabilidades e obrigações cabíveis a cada uma das partes;

c) Pelo presente instrumento, a **"2ª - CONTRATANTE"** assume a **responsabilidade por toda a gerência e administração das atividades realizadas na «ENTIDADE HOSPITALAR"** pertencente ao "1.º- CONTRATANTE", para que ali continue a exploração do mesmo ramo de negócio, sob as condições ora previstas, complementadas pelas previstas no referido contrato de comodato;

d) **As partes concordam que a razão social da "ENTIDADE HOSPITALAR" pertencente ao "1.º- CONTRATANTE" não será alterada**, permanecendo inalterada sua logomarca, sem qualquer substituição em placas indicativas, logotipos, papéis timbrados e/ou demais locais onde seja necessária sua aparição;

e) Uma vez que não será feita qualquer alteração no nome social da "ENTIDADE HOSPITALAR" pertencente ao "1.º- CONTRATANTE", bem como de sua logomarca, as partes, como forma de tornar mais ágil a efetivação do referido contrato de comodato, concordam que o "1º CONTRATANTE" permanecerá credenciado junto ao Sistema de Informações Hospitalares do Sistema Único de Saúde - SIH/SUS, porém apenas como forma de viabilizar as atividades da "2ª - CONTRATANTE", a qual poderá se utilizar de tal Sistema sem quaisquer empecilhos;

f) A **"2ª – CONTRATANTE"**, a partir da assinatura do presente instrumento, assume toda e qualquer obrigação decorrente da exploração econômica da **"ENTIDADE HOSPITALAR"**, comprometendo-se com seu cumprimento e eximindo o "1º -CONTRATANTE" de qualquer responsabilização por eventuais atrasos ou inadimplementos;

g) Responsabiliza-se o "1º - CONTRATANTE" pelo cumprimento de toda e qualquer obrigação existente em seu nome e decorrente da exploração econômica da "ENTIDADE HOSPITALAR", seja de qualquer ordem independentemente de seu prazo de vencimento, desde que oriundas de acontecimentos anteriores a data da assinatura do presente contrato, ficando a "2.ª-CONTRATANTE" isenta de qualquer responsabilidade por eventuais inadimplementos;

h) A **"2ª - CONTRATANTE"**, desde já e de forma exclusiva, assume a **absoluta responsabilidade pelo pagamento de todo e qualquer valor devido por eventuais danos causados a terceiros no decorrer da exploração da "ENTIDADE HOSPITALAR"**, isentando O "1º - CONTRATANTE" de toda e qualquer responsabilidade quanto a tais pagamentos. Caso haja determinação judicial que quaisquer valores devam ser pagos pelo "1º- CONTRATANTE" a terceiros, este terá amplo e irrestrito direito de regresso contra a "2.ª-CONTRATANTE";

i) A "2ª - CONTRATANTE" tem conhecimento da situação dos "BENS" e os recebe, neste ato, no estado em que se encontram, assinando o anexo "TERMO DE ACEITAÇÃO";

j) A partir desta data, será de exclusiva responsabilidade da "2ª - CONTRATANTE" a manutenção dos "BENS", devendo, ainda, quando for o caso, providenciar sua assistência técnica, efetuando ou fazendo com que sejam efetuadas as revisões e alterações que sejam consistentes com a boa prática do fabricante e conforme se faça necessário para cumprir e manter em vigor todas as garantias de fornecedores;

k) O presente termo deverá ser interpretado e executado pelas partes de acordo com o princípio da boa-fé, de forma que as obrigações e objetivos descritos em suas cláusulas sejam substancialmente atingidos.

CLAUSULA 2ª - OBJETO

2.1 Nos termos do "Contrato de Comodato de Prédio Urbano e instalações para fins hospitalares" firmado entre as contratantes em data de 1º/08/2004, e como forma de lhe dar regulamentação e efetividade, **o Objeto deste Instrumento é a gestão, por parte da "2."-CONTRATANTE", da "ENTIDADE HOSPITALAR" integrante do patrimônio do "1."-CONTRATANTE" e, via de resultado, a assunção, por aquela, de todos os custos decorrentes de sua exploração econômica.**

2.2 Pelo presente instrumento, **a "2."-CONTRATANTE" assume a responsabilidade por toda a gerência e administração das atividades realizadas na "ENTIDADE HOSPITALAR", para nela continuar a exploração do mesmo ramo de negócio,** sob as condições ora previstas, complementadas por aquelas constantes no referido contrato de comodato.

Diante de todos os fatos ora trazidos, percebe-se claramente que MEDIPUAVA desenvolvia a prestação de serviço de assistência médico-hospitalar, sendo a atividade de intermediação, mediante convênio, de natureza tão somente complementar à atividade principal, e não exclusiva e independente.

Observe-se que as atividades de intermediação de serviços médico-hospitalares normalmente se sujeitam ao registro da Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS), condição esta que poderia conferir força probante à defesa de MEDIPUAVA. Contudo, a própria empresa afirma que não é um plano de saúde, de acordo com as regras da ANS, mas que desenvolve atividade assemelhada. Veja-se:

A Medipuava não é um plano de saúde, de acordo com as regras da ANS (Agência Nacional de Saúde Suplementar), mas desenvolve apenas atividade de agenciamento que em alguns aspectos àquela se assemelha, tanto o é que o próprio Acórdão afirmou, erroneamente, à fl. 3.400, que a responsabilidade de oferecer serviços médico-hospitalares seria da Medipuava como aconteceria com qualquer plano de saúde existente no país.

Acrescente-se o fato de que MEDIPUAVA não apresentou novas provas que pudessem refutar os fundamentos da decisão recorrida, especialmente por não contraditar o argumento de que seus registros contábeis revelam que os pagamentos foram escriturados como despesa, e não como repasse.

Nesse sentido, entendo que não assiste razão aos Recorrentes, uma vez que a receita de MEDIPUAVA deve ser composta pela totalidade dos valores recebidos pelos seus clientes.

DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO JUSTIFICADOS

MEDIPUAVA informa que *“foi autuada por não haver contabilizado o ingresso de valores em suas contas bancárias e justificado suas entradas”*, e que embora tenha apresentado jurisprudência administrativa e legislação contrárias ao lançamento fiscal, exclusivamente fundamentado em valores de depósitos bancários supostamente não contabilizados, a decisão recorrida traz o entendimento de que a tese apresentada estaria superada, e que cabe ao sujeito passivo elidir a presunção de receita através de documentos idôneos.

Contudo, argumenta que não existe jurisprudência e legislação ultrapassadas, uma vez que o art. 9º do DL 2.471/88 estaria plenamente em vigor. Confira-se:

Art. 9º Ficam cancelados, arquivando-se, conforme o caso, os respectivos processos administrativos, os débitos para com a Fazenda Nacional, inscritos ou não como Dívida Ativa da União, ajuizados ou não, que tenham tido origem na cobrança:

VII - do imposto de renda arbitrado com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes de depósitos bancários.

Assevera que em nenhum momento o agente fiscal requisitou informações aos titulares das contas depositantes para esclarecimento do vínculo do montante recebido e a omissão da suposta receita. Nesse sentido, cita acórdãos da CSRF (de nºs 01-02.884/00 e 01-03.172/00) para justificar seu argumento de que o *“lançamento calcado em depósitos bancários somente é admissível quando provado o vínculo do valor depositado com a omissão de receita que o originou”*.

Informa que não cabe autuação em meros indícios, e que os créditos deveriam ser analisados individualizadamente, e de forma mais aprofundada.

Com relação aos depósitos efetuados em sua conta no banco Unicred, informa que muitos desses valores se referem a empréstimo de curto prazo realizados junto ao HOSPITAL para que pudesse fazer frente às suas despesas corriqueiras, mas que já foram devolvidos.

Não obstante a decisão recorrida tenha afirmado que nenhum documento hábil e idôneo tenha sido juntado aos autos, coincidente em data e valores, MEDIPUAVA ressalta, como já exposto anteriormente, que caberia ao Fisco *“realizar diligência no sentido de provar a omissão de receita em razão da não contabilização de depósitos bancários”*. Justifica, contudo, a falta de apresentação de documentos comprobatórios em razão do reduzido prazo para sua impugnação.

Acerca dos empréstimos, informa que não podem ser desconsiderados ante a inexistência de contrato escrito ou pela falta de incidência de juros, pois o contrato que celebrou com o HOSPITAL é um contrato verbal e gratuito.

Com relação à validade do contrato firmado entre MEDIPUAVA E HOSPITAL como prova do repasse de valores do convênio que havia realizado com o Consórcio Intermunicipal de Saúde do Centro-Oeste do Paraná (CIS), a fim de justificar os depósitos verificados na conta do Banco do Brasil S/A, informa MEDIPUAVA que não sabe o porquê de a autoridade fiscal tê-lo desconsiderado, mas que possui contrato de *“Gestão e outras Avenças”* firmado com o HOSPITAL, e que este contrato autorizaria o recebimento dos valores do CIS e o repasse ao Hospital, ainda que não fosse aceito como prova o contrato específico apresentado.

Sobre as considerações inicialmente expostas por MEDIPUAVA, de que não cabe arbitramento de imposto com base exclusivamente em valores de extratos ou de comprovantes bancários, entendo que a matéria trazida não socorre à Recorrente pelo fato de que legislação apontada foi baseada em súmula do antigo Tribunal Federal de Recursos (Súmula 182/TFR - 07/10/1985), atualmente inaplicável, como também pelo fato de que aqui não se trata de arbitramento de lucro.

Esclareça-se que posteriormente ao Decreto-Lei nº 2.471/88 foi editada a Lei nº 8.021/90, que em seu art. 6º, parágrafo 5º, permitiu o arbitramento *“com base em depósitos ou aplicações realizadas junto a instituições financeiras, quando o contribuinte não comprovar a*

origem dos recursos utilizados nessas operações”. Contudo essa Lei foi revogada pela Lei nº 9.430/96, que em seu art. 42 disciplina atualmente os fatos apurados no lançamento fiscal ora combatido.

Ao contrário do alegado por MEDIPUAVA, verifico que a autoridade fiscal procedeu ao correto exame dos extratos bancários, exigidos por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 494/2009, pois segregou os valores de forma individualizada e não contabilizados por MEDIPUAVA. Após, em novo TIF, de nº 559/2009 (e-fls. 2.109/2.110), solicitou a *“comprovação (através de documentação hábil, idônea e coincidente em datas e valores - desconsiderar valores abaixo de R\$ 1.000,00) da origem dos recursos utilizados nas operações financeiras realizadas no período sob fiscalização (jan/2006 a dez/2008), discriminadas nas planilhas em anexo.”* Nessas planilhas (e-fls. 2.111/2.118) constam os registros individualizados de cada depósito.

E nem há que se falar em autuação com base em meros indícios, sem o esforço do Fisco em comprovar o consumo da renda, pois tal questão já se encontra superada por meio da súmula CARF nº 26. Confira-se:

Súmula CARF nº 26

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 102-49298, de 08/10/2008 Acórdão nº 106-17191, de 16/12/2008 Acórdão nº 101-96144, de 23/05/2007 Acórdão nº 106-17093, de 08/10/2008 Acórdão nº CSRF/04-00.157, de 13/12/2005

Prosseguindo na análise, com base nas respostas apresentadas por MEDIPUAVA, verifica-se, pelo que consta do Termo de Verificação Fiscal, que foram comprovados grande parte dos créditos referentes ao Banco Unicred, pequena parte dos depósitos no Banco do Brasil, e todos aqueles relacionados ao Banco ABN AMRO Real S.A.

Sobre as partes não comprovadas, assim dispôs a decisão recorrida:

Objetivamente, justifica os créditos havidos em sua conta no **Banco UNICRED**, com o histórico "crédito do hospital", como oriundos da conta bancária 31001-8, de titularidade do HOSPITAL, consistindo-se em valores de empréstimos de curto prazo realizados por aquele, em favor da MEDIPUAVA. **Esclarece que não possui contrato de mutuo escrito e não há cobrança de juros contratados, mas nem por isso o contrato verbal que foi pactuado deve ser desconsiderado, já que reúne agentes capazes, objeto lícito e forma não defesa em lei.**

Como se pode apreciar, nenhum documento hábil e idôneo, coincidente em datas e valores, como exige a lei, foi carreado pelo contribuinte para justificar a origem dos recursos. Ademais, nos assentos contábeis da interessada, que dos autos constam, também não se encontra lançamentos referentes a tais operações. Assim, adstringiu-se a alegar, sem nada provar, que os ingressos originam-se em empréstimos oriundos do HOSPITAL, pelo que essa parte do lançamento deve ser mantida.

No que diz respeito aos valores creditados na sua conta junto ao **Banco do Brasil SA**, afirma que eles são oriundos de convênio firmado com o CIS - Consórcio

Intermunicipal de Saúde do Centro-Oeste do Paraná (fls. 2442-2464), mas que tais valores, por força de contrato de cessão de crédito de fls. 2203-2206 (atuais 2427-2430), bem como do Contrato de Gestão e Outras Avencas, de fls. 2207-2217 (atuais 2431-2441) seriam de titularidade do HOSPITAL.

97. **Para prova de suas assertivas junta cópia dos contratos acima citados, mas, ainda que esses recebimentos de valores e essas propaladas transferências em nada denotassem auferimento de receitas por parte da MEDIPUAVA, o fato é que a impugnante não apresenta documentos que demonstrem a indubitável ligação dos valores creditados em sua conta bancária com os referidos contratos. Não basta o interessado dizer que os valores derivaram dos ditos contratos, mas é necessário, primeiro de tudo, demonstrar e provar a saída dos numerários do CIS e a entrada correspectiva em sua conta bancária. Além disso, para que sua tese se sustente, é de se esperar demonstração e prova de que os valores foram integralmente repassados. Mas, nenhuma prova nesse sentido foi juntada, nem ao menos para se poder cogitar da viabilidade da comprovação argüida. E, novamente, não há nenhum lançamento contábil nos autos que ateste o alegado pelo impugnante.**

Não obstante o zelo na condução do procedimento fiscal, e os alertas da decisão recorrida sobre a falta de documentos efetivos que façam prova capaz de infirmar o lançamento fiscal, os Recorrentes apenas renovaram as suas alegações em sede de recurso.

Desta forma não há como acolher as razões de defesa dos Recorrentes.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

A autoridade fiscal assim fundamentou a atribuição de reponsabilidade solidária ao Hospital Santa Tereza de Guarapuava (e-fls. 3045):

Contatamos que as pessoas jurídicas MED1PUAVA CONVÊNIO MÉDICO HOSPITALAR LTDA - CNPJ 78.560.25 7/0001-95 (contribuinte) e HOSPITAL SANTA TEREZA DE GUARAPUVA LTDA – CNPJ 77.146.603/0001-20 (solidária) tiveram interesse comum na situação que constituiu o fato gerador dos tributos IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, IRRF dos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, objeto da fiscalização, conforme descrito no presente Relatório de Ação Fiscal.

Ocorre uma confusão patrimonial entre a MEDIPUAVA CONVÊNIO MÉDICO HOSPITALAR LTDA e o HOSPITAL SANTA TEREZA DE GUARAPUVA LTDA, conforme se comprova pelo teor dos contratos entre eles e das declarações apresentadas ao fisco, assim como pela reiterada conduta de utilização comum de recursos e de bens patrimoniais.

Além disso, os administradores da MEDIPUAVA CONVÊNIO MÉDICO HOSPITALAR LTDA e do HOSPITAL SANTA TEREZA DE GUARAPUVA LTDA também são os mesmos.

Ante o exposto, restou caracterizada a **SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDARIA nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).**

Deve-se sublinhar que o interesse comum a que alude o art. 124, inc. I, da Lei 5.172/66 não é aquele que evidencia apenas o benefício econômico decorrente da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, mas também, e sobretudo, o que denota o vínculo jurídico entre as partes para a realização conjunta daquele fato gerador.

Nesse sentido, as partes devem concorrer para a realização de atos que resultam na constituição do fato gerador da obrigação tributária. Tal situação fica evidenciada quando se

constata a existência de um grupo econômico de fato, com as características que normalmente lhe são inerentes, como a confusão patrimonial, ou direção comum das atividades das empresas.

Da leitura da decisão de primeira instância, percebe-se que a confusão patrimonial entre os sujeitos passivos foi a particularidade determinante observada pelos julgadores para improcedência da impugnação contra a atribuição da responsabilidade solidária. Os fatos colhidos por aquela decisão que resultaram na caracterização do interesse comum são revelados por meio de documentos e situações já mencionadas na análise das infrações contestadas. São eles: o teor do contrato de "Gestão e Outras Avenças", o sócio comum às duas empresas, o alegado empréstimo, contrato verbal e a título gratuito, efetuado entre MEDIPUAVA e o HOSPITAL, e outros documentos que revelam identidade de controle na condução dos negócios de ambas as empresas. Vejam-se os seguintes excertos:

99. Encontra-se nos autos o **"Contrato de Gestão e Outras Avenças"**, de fls. 2431-2441, pactuado em **01/08/2004** (fls. 2440), para vigor até **01/08/2014** (fls. 2444) que, **dentre todos os documentos dos autos, ocupa o topo como elemento definidor de existência ou não de alguma responsabilidade solidária do HOSPITAL**, quanto ao Crédito Tributário constituído neste processo.

100. O instrumento contratual em questão menciona em seu preâmbulo a existência de um outro contrato anterior, o **"Contrato de Comodato de Prédio Urbano e instalações para fins hospitalares"**, no qual o 1º Contratante (HOSPITAL) cedeu em comodato à 2ª Contratante (MEDIPUAVA) a **"ENTIDADE HOSPITALAR"** da qual é **legítimo proprietário**, e serve o Contrato de Gestão, constante dos autos, para dar efetividade àquele instrumento, estabelecendo responsabilidades e obrigações cabíveis às partes.

101. De acordo com a letra "c" do preâmbulo, confirmadas pelas letras "f", "g", "h" e "j" deste mesmo preâmbulo, mais as cláusulas 2.1 e 4.1, fica entendido que a **MEDIPUAVA assume a responsabilidade por toda a gerência, administração das atividades, obrigações e custos decorrentes da exploração econômica, danos à terceiros, manutenção dos bens, pagamento de todo e qualquer imposto, taxa e/ou contribuição, realizadas na "ENTIDADE HOSPITALAR"**, para que ali continue a exploração do mesmo ramo de negócio.

102. Especificamente quanto a tributos, existe previsão na cláusula 8.3 que a 2ª Contratante (MEDIPUAVA) **concorda em pagar, indenizar e isentar o 1º Contratante (HOSPITAL), ou eventuais sucessores, contra quaisquer tributos, contribuições, licenças, lançamentos, impostos, taxas, encargos ou retenções de qualquer natureza, inclusive quaisquer penalidades, multas ou juros sobre os mesmos**, decorrentes das operações previstas neste contrato e lançados contra o 1º Contratante (HOSPITAL) por qualquer autoridade tributária.

103. Na cláusula 13.2 lê-se que a 2ª Contratante (MEDIPUAVA) possui total autonomia administrativa sobre as suas atividades, inclusive cabendo-lhe, com exclusividade, a responsabilidade quanto às quitações de contas de despesas e quaisquer gastos relacionados com seu custo operacional, não sendo permitido ao 1º Contratante (HOSPITAL) qualquer ingerência sobre o *modus operandi* daquela, seja de que ordem for.

104. Em frente, é possível ver que o 1º Contratante (HOSPITAL) é representado por ALCIBIADES CLEMENTE WARPECHOWSKI VIRMOND e o 2º Contratante (MEDIPUAVA) é representado por JOÃO CARLOS HAICK. Conforme consta de fls. 37, Quinta Alteração Contratual e Consolidação do Contrato Social da MEDIPUAVA, **o representante da 1ª Contratante (HOSPITAL) também é sócio da 2ª Contratante.**

Complementando esse quadro, onde a MEDIPUAVA gere as atividades do HOSPITAL, encontra-se nos autos, às fls. 226, as "Normas Para Utilização e Serviços Colocados à Disposição Laboratório e Clínicas Credenciadas - Sistema de Agenciamento - CONTEZA", onde se lê no "Informativo Para Utilização - Dúvidas favor ligar para o fone: (42) - 3623-1441" que "Para urgência e emergência à noite, sábado, domingo ou feriados, dirija-se ao Hospital Santa Tereza de Guarapuava, fone 3621.6200, munido de sua carteira de identificação Conteza, ou um documento pessoal, o atendimento será dado pelo médico plantonista."

Ainda, lembremo-nos que de acordo com as fls. 3033-3036, **numerários foram creditados na conta bancária da MEDIPUAVA, e ela própria afirma que os mesmos vieram do HOSPITAL, ainda que alegando serem empréstimos (inclusive já devolvidos), sem contudo apresentar documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, que comprovem a veracidade de que a entrega se fez à título de empréstimo.** Como já registrado, não há contratos escritos, não há documentos bancários de transferência, não há registros na contabilidade dando assento às alegadas operações de mútuo.

107. Dessa forma, como se depreende dos elementos que integram os autos, de fato **a MEDIPUAVA possui inteira autonomia para administrar o HOSPITAL, responsabilizando-se por haveres e obrigações deste, havendo, sem dúvida, um amálgama das atividades de um com o do outro.** Percebe-se, realmente, instaurada uma confusão entre as atividades da MEDIPUAVA e do HOSPITAL, que parecem caminhar como uma só pessoa, perseguindo objetivo comum, que é o lucro com as atividades atinentes a prestação de serviço médicos.

À luz desses fatos, constato que houve um conjunto de atos estrategicamente coordenados para migração das atividades do HOSPITAL para MEDIPUAVA com a finalidade de se criar um novo modelo de negócio capaz de transferir para esta empresa o domínio da exploração econômica do empreendimento hospitalar na forma de uma aparente atividade empresarial de mera terceirização de prestação de serviços de saúde.

Contudo, conforme demonstrado pela autoridade fiscal, essa estratégia foi posta em prática sem que houvesse a necessária ruptura da relação umbilical existente entre as duas empresas, caracterizada, especialmente, pela utilização da mesma marca, COTENZA; pelo mesmo sócio na função de administrador ativo nas relações contratuais comuns; pelo uso da mesma estrutura empresarial; e, ainda, pelas alegações de MEDIPUAVA acerca da existência de contrato de mútuo não escrito e gratuito entre as empresas.

Dessa forma, entendo que a associação desse conjunto de fatos com vistas à indevida redução dos tributos ora em discussão termina por desvelar a relação necessária, além da confusão patrimonial, capaz de atrair a responsabilidade tributária do Hospital Santa Tereza de Guarapuava segundo a dicção do art. 124, inc. I, da Lei 5.172/66.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Por fim, em relação ao recurso de ofício, verifica-se que foi exonerada a exigência de PIS e de Cofins relativas aos períodos de janeiro e fevereiro/2006, no valor de R\$ 20.121,18 além da redução da multa de ofício de 150% para 75% dos valores lançados a título de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, no montante de R\$ 2.316.410,83 (R\$ 1.307.456,85 + R\$ 490.124,45 + R\$ 92.547,80 + R\$ 426.281,73), o que totaliza R\$ 2.336.532,01, valor abaixo do limite de alçada, no

fixado em R\$ 2,5 milhões, conforme determinação do art. 1º da Portaria MF nº 63, de 2017, a seguir reproduzido:

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

Nesse sentido, o recurso de ofício não deve ser conhecido.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso de ofício, e por CONHECER do recurso voluntário para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Sergio Magalhães Lima