



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.720128/2015-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.426 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2021
Recorrente MONTE TABOR - CENTRO ÍTALO-BRASILEIRO DE
PROMOÇÃO SANITÁRIA - HOSPITAL SÃO RAFAEL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2010

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Em não tendo restado caracterizado prejuízo ao sujeito passivo e/ou a ocorrência de quaisquer das hipóteses constantes do art. 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972, de se descartar a ocorrência da nulidade arguída.

DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

A pessoa jurídica é obrigada a manter os comprovantes de escrituração relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, nos termos do art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996, restando legalmente amparado o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela decadência.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO. SÚMULA CARF 144.

A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo fictício ou não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

IMUNIDADE. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI. SUSPENSÃO. CABIMENTO.

Em se tratando de imunidade cujo gozo dependa da observância de requisitos estabelecidos em lei, o descumprimento de qualquer um deles implica o afastamento da imunidade, no respectivo período.

ENTIDADE IMUNE. CONTRATAÇÃO DE EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERTENCENTE A DIRETOR. IDENTIDADE DE FUNÇÃO. REMUNERAÇÃO INDIRETA. CARACTERIZAÇÃO.

A contratação, por entidade imune, de empresa de prestação de serviço pertencente a diretor da mesma entidade imune caracteriza remuneração indireta, quando a atividade exercida pelo dirigente se confunde com o serviço

prestado pela empresa, que não tem empregados, nem estrutura física, e quando a remuneração se dá em patamares elevados.

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. GLOSA.

Indispensável para fins de dedutibilidade de despesa, em sede da Base de Cálculo do Imposto Sobre a Renda e da CSLL, que reste comprovado o dispêndio, através de sua efetividade, necessariamente a partir de documentação hábil e idônea a suportá-la.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a multa qualificada sem que fique caracterizado o dolo na conduta dos agentes.

ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

O administrador de pessoa jurídica responde pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, não subsistindo a responsabilidade pela circunstância de a pessoa ser sócia ou administradora da empresa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO CONSTITUTIVA DO FATO GERADOR. CARACTERIZAÇÃO.

Configura a responsabilidade solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador, prevista no art. 124, I do CTN, a confusão patrimonial e/ou financeira entre a atuada e outras pessoas físicas ou jurídicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado para:

1. Quanto ao recurso de iniciativa da atuada Monte Tabor - Centro Ítalo-Brasileiro de Promoção Sanitária - Hospital São Rafael:

Por unanimidade de votos, afastar as preliminares levantadas, para, quanto ao mérito, mantida a suspensão de imunidade, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para:

a) Por unanimidade de votos: a.1) cancelar os valores objeto de lançamento a título de passivo fictício (Infração 0001 do AI); a.2) cancelar parcialmente os valores tributados a título de despesas não comprovadas (Infração 0002 do AI), excluindo-se ali da tributação os valores pagos à TCN – Today Consultoria de Negócios Ltda.; a.3) manter os valores principais lançados a título de aluguéis não dedutíveis (Infração 0003 do AI); a.4) quanto aos resultados operacionais não declarados (Infração 0004 do AI), reduzir os valores apurados objeto de tributação àqueles constantes do resultado de diligência de e-fl. 5.512, a saber: - em 31/03/2010: R\$ 1.666.785,84; - em 30/06/2010: R\$ 4.596.211,96 e – em 30/09/2010: R\$ 3.982.436,91. Deve o sujeito passivo efetuar, ainda, os ajustes decorrentes do novo resultado operacional negativo apurado em 31/12/2010 (R\$ -3.492.264,74), não havendo valor tributável a ser mantido para o fato gerador ocorrido na data de 31/12/2010;

b) Por maioria de votos: reduzir a 75% o percentual de multa aplicável para todas as infrações mantidas, vencidos os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior (relator), Lizandro Rodrigues de Souza e Rafael Taranto Malheiros, que, quanto ao item, davam provimento em menor extensão, reduzindo a 75% o percentual da multa aplicável somente para os montantes lançados aqui mantidos referentes às Infrações 0002 e 0003 do AI, mantendo-se, todavia, a qualificadora no percentual de 150% para a infração 0004 (Resultados Escriturados e Não Declarados). Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

2. Quanto ao recurso da responsável solidária Laura Ziller:

Por unanimidade de votos, afastar as preliminares levantadas para, quanto ao mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, afastando-a do polo passivo da obrigação tributária mantida. Vencidos os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior (relator), Lizandro Rodrigues de Souza e Rafael Taranto Malheiros, que lhe davam provimento parcial quanto ao mérito, para afastar a responsabilização solidária da recorrente somente quanto aos montantes aqui mantidos referentes às infrações 0002 e 0003 do AI, mantendo-se, todavia, a contribuinte no polo passivo no que diz respeito aos valores mantidos da infração de Resultados Operacionais Não Declarados (infração 0004 do AI). Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

3. Quanto ao recurso da responsável solidária Liliana Ronzoni:

Por unanimidade de votos, afastar as preliminares levantadas para, quanto ao mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, afastando-a do polo passivo da obrigação tributária mantida. Vencidos os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior (relator), Lizandro Rodrigues de Souza e Rafael Taranto Malheiros, que lhe davam provimento parcial para afastar a responsabilização solidária da recorrente somente quanto aos montantes aqui mantidos referentes às infrações 0002 e 0003 do AI, mantendo-se, todavia, a contribuinte no polo passivo no que diz respeito aos valores mantidos da infração de Resultados Operacionais Não Declarados (infração 0004 do AI). Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

4. Quanto ao recurso das responsáveis solidárias Oásis Administração Ltda. e Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor:

Por unanimidade de votos, afastar as preliminares levantadas para, quanto ao mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Bianca Felicia Rothschild, Lucas Esteves Borges e Marcelo José Luz de Macedo, que lhe davam provimento. Solicitou apresentar declaração de voto quanto ao item o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild,

Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo José Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

O resumo do feito até a fase impugnatória encontra-se corretamente delineado no relatório da autoridade julgadora de 1ª. instância, de e-fls. 4.668 a 4.671:

“(…)

O processo trata de Auto de Infração (AI) de IRPJ - imposto de renda pessoa jurídica (fls. 2), lavrado em razão das infrações adiante indicadas, descritas em detalhes no TVF - termo de verificação fiscal (fls. 61):

- omissão de receitas por presunção legal - passivo fictício;
- despesas não comprovadas;
- aluguéis não dedutíveis;
- lucro escriturado mas não declarado.

O lançamento foi precedido por suspensão de imunidade e isenção tributárias para o ano-calendário 2010, promovida mediante o ADE - Ato Declaratório Executivo DRF/SDR n.º 067/2014 (fls. 3.019), sob exame no processo n.º 10580.726137/201471.

Em resumo, a Autoridade Fiscal identificou (i) ausência de Cebas -Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, (ii) distribuição de resultados ou de parcelas de patrimônio decorrentes de operações com o Grupo Delfin e com o Centro de Hematologia e Terapia Celular, (iii) transferências de recursos a diretores, (iv) benfeitoras em imóveis de terceiros (v) pagamento de aluguel à Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor (Fondazione) e (vi) caracterização de grupo econômico entre Hospital São Rafael, Fondazione e Oásis Administração Ltda (Oásis).

Foi aplicada multa qualificada (150%), exceto quanto a despesa não comprovada relativa ao pagamento de R\$ 5.000,00 a Acervo Auditoria e Consultoria Empresarial, vinculada a fato gerador de 21/03/2010, para a qual foi imposta multa no percentual ordinário de 75%.

O processo também abrange exigências reflexas de CSLL - contribuição social sobre o lucro líquido (fls. 26), PIS - programa de integração social (fls. 54) e Cofins -contribuição para financiamento da seguridade social (fls. 45).

Foram relacionadas como responsáveis pelo crédito tributário Liliana Ronzoni e Laura Ziller, conforme art. 135 do CTN - Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966). Fondazione e Oasis foram igualmente indicadas, mas com suporte no art. 124 do CTN.

A Autuada apresentou Impugnação em 31/03/2015 (fls. 3.092).

Discorreu longamente sobre as suas história e atividades "beneméritas".

Suscitou preliminares de nulidade do AI, em razão de omissão quanto aos requisitos prescritos pelo art. 10 do Decreto 70.235/1972, e de decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo ao "exercício" 2010, além de defender a impossibilidade de lavratura de AI na pendência de recurso acerca do Cebas no âmbito do Ministério da Saúde (MS). No seu entendimento, o julgamento deve ser suspenso como consequência da "aplicação sucessiva do

§2º, art. 26, da Lei 12.101/09, com a nova redação que lhe atribuiu a Lei 12.868, de 2013", nos seguintes termos:

"Deste modo, caso se entenda possível a realização da autuação, que colide com o efeito suspensivo determinado pelo recurso, ainda assim cumpriria suspender o seu julgamento, face ao disposto na lei antes citada, até que se decida o processo de certificação em trâmite no Ministério da Saúde."

No mérito, refutou a suspensão de imunidade promovida mediante o ADE DRF/SDR n.º 067/2014, afirmou ser real o passivo originário de empréstimos da Fondazione, alegou que a despesa considerada não comprovada correspondeu a remuneração pela contraprestação de serviços prestados pelos "Diretores" com retenção dos impostos devidos e os aluguéis eram efetivamente devidos à Fondazione, a real proprietária dos imóveis, já que inexistiu grupo econômico, pagos por intermédio da Oásis, responsável pela gestão dos bens da Fondazione no Brasil.

Quanto ao resultado positivo escriturado, afirmou:

" ... resta evidente que o Autuado não poderia, como não pode, declarar o eventual resultado positivo para fins de recolhimento de imposto de renda, ainda que escriturado, posto consiste e se considera uma entidade imune, sob todos os efeitos, sendo absurdo, ademais, sobre isto cobrar-se uma multa de 150% do valor do imposto.

Não custa lembrar que o Autuado está se defendendo das imputações feitas no auto de infração ciente de que não está enquadrado na forma de apuração do lucro real. E mesmo gozando de imunidade, o Monte Tabor atende a todas as exigências da legislação societária e tributária."

Sobre os AI reflexos, alegou:

"Os fatos geradores que ensejariam a cobrança já foram analisados quando da censura ao auto do IRPJ, já que os fatos aqui contidos estão ali consignados, de modo que para cobrar CSLL alega o Fisco a receita supostamente omitida de empréstimos concedidos pela Fondazione e os pagamentos alegadamente não realizados às empresas Acervo, Salva Consulting (não mais atuava em 2010) e TCN, e para cobrar PIS/PASEP e COFINS, concentra-se na alegada omissão de receita representada nos mesmos empréstimos.

Deste modo, todos os argumentos lançados para impedir a cobrança do IRPJ também repercutem nas cobranças da CSLL, COFINS e PIS-PASEP, havendo de ser considerados aqui novamente transcritos.

De toda sorte, cai a lançar observar que, junto com o comprovante da retenção e recolhimento do IRPJ, relacionado às empresas, também se anexou (doc. 36) as notas fiscais, acompanhadas das listas de prestadoras de serviços - havendo coincidência entre o total da NF e o valor total recolhido em relação à todas as empresas -, período a período, de acordo com a forma de arrecadação de cada tributo.

Assim sendo, considerando que os empréstimos efetivamente existiram e os pagamentos às referidas empresas foi realmente feito, inclusive com as suas devidas retenções, também nada é devido a título de CSLL, COFINS e PIS/PASEP que neste tópico e no imediatamente anterior são especificamente impugnados."

Refutou a imposição da multa e a aplicação de juros de mora. Considerou indevida a RFFP, apenas por "questão de justiça, sendo certa que os diretamente interessados a isto se oporão".

Requeru diligência e perícia e indicou perito e quesitos. Assim expôs a sua conclusão:

"4. Conclusão

Do exposto e tudo considerando, promove a integral impugnação dos autos de infração para cobrança do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS/PASEP, genérica e especificamente, bem como de todos os argumentos contidos na presente fiscalização contrários aos interesses do Impugnante, ficando certo que o que aqui se promove, direta ou indiretamente, é uma impugnação total de todo o conjunto de autos de infração, processos e representação que integram a iniciativa administrativo fiscal e tudo quanto lhe fora com a presente fiscalização cominado.

Requer sejam admitidas as preliminares para encerrar a presente apuração extinguindo a pretensão arrecadatória ou, ao menos, suspendê-la.

De tudo quanto exposto no mérito da presente Impugnação não há como prosperar a pretensão arrecadatória, que deve ser indeferida, como também indeferidos os autos de infração.

Doutra sorte, ainda que tudo seja desprezado, restará a natureza imune da Instituição, como lhe garante a Constituição Federal, que impede a cobrança ora realizada. Demais disso, cabe impugnar, ainda, as conclusões contábeis e pugnar pela realização de exauriente instrução, que não poderá dispensar as diligências periciais solicitadas, bem assim demais provas necessárias à apuração e alcance da verdade, o que desde já requer, como a oitiva de testemunhas, juntada de novos documentos como prova e contraprova, perícia contábil e econômica e de qualquer outra natureza, inspeção, e tudo o mais que se revele útil ao alcance pleno da verdade."

Foram apresentadas pela Contribuinte razões de contestação e documentação suplementares após o prazo para impugnação.

Liliana Ronzoni e Laura Ziller apresentaram Impugnações individuais (fls. 3.025 e 3.060, respectivamente) enquanto Fondazione e Oásis reuniram os seus argumentos de contestação em uma peça conjunta (fls. 3.950).

O processo foi devolvido à unidade de origem para diligência nos termos da Resolução 11-1.995/2016 (fls. 4.408) para "verificar a existência de recurso interposto pela entidade quanto ao indeferimento do Cebas e de decisão irrecorrível na esfera administrativa competente (Ministério da Saúde), com cópia juntada aos presentes autos".

Em atendimento à determinação contida na referida Resolução, a Autoridade Fiscal informou, no Relatório de Diligências (RD - fls. 4.411), a ocorrência da negativa de provimento ao recurso pelo Ministério da Saúde e apresentação de pedido de reconsideração:

"Reintimado através de novo Termo de Diligência, visando identificar se teria havido alguma alteração da situação quanto à resposta fornecida anteriormente transcrita acima, afirmou, em resposta datada de 20/02/2017, recebida em 22/02/2017, que:

Em relação ao quesito formulado, referente ao ofício 050/2016 DCEBAS/SAS/MS, vem informar que o processo MS/SIPAR n.

25000.023577/2010-09 foi julgado para negar provimento ao recurso administrativo dirigido ao Ministro da Saúde, de acordo com o despacho publicado em 12.12.16 no DOU (doc.01).

Face à decisão acima mencionada, o Peticionário apresentou o pedido de reconsideração em anexo (doc. 02).

Demais disso, ainda pendem de apreciação os pedidos de renovação protocolados em 2012, 2013 e 2014, igualmente em apenso (docs. 03, 04 e 05)."
(Destaque acrescido)

Sobre o referido Relatório, assim se pronunciou a Contribuinte HSR (fls. 4.590):

"No que tange ao item 2 do Relatório de Diligências, especialmente quanto ao indeferimento do CEBAS, esclarece a Requerente que o STF, nas ADIs n.º 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621 e no RE n.º 566.622/RS, recentemente julgados, declarou que os requisitos para a concessão do certificado só podem ser veiculados por lei complementar, invalidando de forma específica aquele invocado pelo Ministério da Saúde para o indeferimento do pedido do Monte Tabor: mínimo de 60% de atendimentos ao SUS (Lei n.º 8.212/91, art. 55, §5º), o que, como fato superveniente, já ensejou novo requerimento à autoridade certificadora (petição protocolada em anexo), submetida nestes casos ao entendimento do STF (art. 102, parágrafo segundo, CF)."

Todos os Responsáveis foram cientificados do RD (fls. 4.583/4.587) e receberam cópia. Laura Ziller se manifestou individualmente (fls. 4.613) e Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor e Oásis Administração apresentaram manifestação conjunta (fls. 4.629). Liliana Ronzoni não se pronunciou. (grifei)

A Contribuinte apresentou petição de juntada aos autos de e-mail supostamente comprobatório de empréstimos da Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor (fls. 4.640). Alegou serem fundamentos da exigência (i) o indeferimento da renovação do Cebas para o triênio 2006/2008 e (ii) a indicação de violação do art. 29, II e V, da Lei 12.101/2009 (aplicação de recursos fora dos objetivos institucionais e distribuição de resultados). Afirmou ter demonstrado "a insubsistência das cobranças, tendo em vista a nulidade da autuação, a decadência da maior parte das infrações e a improcedência das acusações lançadas pelo Fisco". Concluiu:

"Ante o exposto, reitera o Impugnante o pedido de procedência da sua impugnação, para extinguiem-se integralmente os créditos autuados."

Há processo de RFFP - Representação Fiscal para Fins Penais (n.º 10580.721489/2015-11) apensado a estes autos.

(...)"

2. A impugnação foi julgada improcedente pela autoridade julgadora de 1ª instância, na forma de Acórdão de e-fls. 4.666 a 4.682, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. PASSIVO FICTÍCIO.

A manutenção no passivo de obrigações não comprovadas caracteriza omissão de receitas por presunção legal.

DESPESA. REQUISITOS PARA DEDUÇÃO.

Despesas dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da pessoa jurídica, relativas à efetiva contraprestação de algo recebido, corroboradas por documentação própria e devidamente registradas na contabilidade.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO.

A ocorrência de sonegação conforme definida no art. 71 da Lei 4.502/1964 pressupõe a aplicação da multa qualificada de 150% prevista no art. 44, I, §1º, da Lei 9.430/1996.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ASSISTÊNCIA A SAÚDE.

Para gozo de imunidade tributária é insuficiente apenas o exercício de atividade voltada para a área de saúde sem finalidade lucrativa, há obrigatoriedade de observância de todos os requisitos especificados na legislação própria.

DECADÊNCIA. EXAME DE PERÍODOS CADUCOS.

A Autoridade Fiscal pode investigar fatos ocorridos em períodos já alcançados pela decadência para identificar possíveis consequências tributárias em períodos de apuração para os quais seja possível a constituição do crédito tributário.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os juros de mora previstos no art. 161 do CTN incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são calculados, a partir de 1º de abril de 1995, com base na taxa Selic.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. ALEGAÇÕES.

Questionamentos acerca de inconstitucionalidade de lei não são conhecidas no âmbito do julgamento administrativo por tratarem de matéria reservada ao exame do Poder Judiciário (Súmula Carf nº 2).

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

É desnecessária a realização de perícia para exame de elementos devidamente demonstrados nos autos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

3. Cientificada a contribuinte da decisão de improcedência de sua impugnação em 16/10/2017 (cf. e-fl. 4.694), bem como as solidárias Laura Ziller (em 23/10/2017, cf. e-fl. 4.785), Liliana Ronzoni (em 23/10/2017, cf. e-fl. 4.786) e Oásis Administração Ltda. e Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor (em 27/10/2017, cf. e-fl. 4.787/4.788), foram apresentados:

a) pela autuada, em 28/10/2017 (e-fl. 4.696), Recurso Voluntário de e-fls. 4.697 a 4.715 e anexos;

b) pela responsável solidária Laura Ziller, em 06/11/2017 (e-fl. 4.756), Recurso Voluntário de e-fls. 4.757 a 4.773 e anexos;

c) pelas responsáveis solidárias Oásis Factoring e Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor, em 17/11/2017 (e-fl. 4.790), Recurso Voluntário conjunto, de e-fls. 4.791 a 4.841 e anexos. Foi verificada a ausência da e-fl. 40 do referido pleito, posteriormente anexada à e-fl. 4.916 mediante intimação de e-fl. 4.910. Ali, também se anexou novamente, através de e-fls. 4.917 a 4.948, elementos já anteriormente constantes dos autos;

d) pela responsável solidária Liliana Ronzoni, também em 17/11/2017 (e-fl. 4.875), Recurso Voluntário de e-fls. 4.876 a 4.906 e anexos.

4. A seguir, são resumidos os argumentos constantes de cada Recurso Voluntário:

4.1. Do recurso da autuada Monte Tabor - Centro Ítalo-Brasileiro de Promoção Sanitária - Hospital São Rafael (e-fls. 4.697 a 4.715)

4.1.1) Após defender a tempestividade de seu pleito e traçar breve histórico dos fatos que culminaram com a autuação, defende inicialmente fazer jus às imunidades previstas nos arts. 150, VI, c, e 195, §7º, da Carta Magna, não estando sujeito ao pagamento de IRPJ, CSLL ou de contribuições para a seguridade. Ainda argumenta que o Recorrente também demonstrou a inconstitucionalidade e a ilegalidade dos requisitos estabelecidos pelo Decreto n.º 2.536/1998 para a concessão do CEBAS, vez que as condições para fruição de imunidades podem ser reguladas unicamente por lei complementar;

4.1.2) Quanto ao CEBAS, ressalta que os motivos o indeferimento de sua renovação, baseada no não preenchimento dos requisitos previstos no art. 3º, §4º. §10, inciso II e §14 do Decreto n.º. 2.536, de 1998, são manifestamente improcedentes: a) por ter a entidade atendido as referidas condições e b) por força do entendimento oriundo do STF esposado no âmbito do RE no. 566.622/RS, e nas ADIs no. 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621, nestas duas últimas onde se declarou a inconstitucionalidade do referido art. 3º. §4º. do Decreto n.º. 2.536, de 1998;

4.1.3) Quanto ao desvio de finalidade, ou seja, quanto ao argumento de que a imunidade deveria ser afastada em virtude da suposta violação ao art. 29, II e V da Lei n.º. 12.101, de 2009, e ao art. 14 do CTN, também rejeita tais alegações;

4.1.4) Alega novamente, tal como em sede impugnatória, a decadência do Fisco imputar efeitos tributários às irregularidades constatadas. Entende que a afirmação do Acórdão recorrido está em descompasso com o art. 173, do CTN, devendo assim ser desconsiderados todos os fatos ocorridos mais de cinco anos antes da lavratura do AI, em 05.03.2015, a saber: a) as relações com o Sr. Andrea Graziera, que se iniciaram em 2003, encerrando-se em 20.10.2009, quando foi rescindido o contrato com a Salva Consulting; e b) Todos os atos relacionados às operações com imóveis, desde 1994, quando o Recorrente obteve empréstimos, passando por setembro de 2003 quando realizou a venda dos imóveis, até 01.04.2004, quando se fez o último pagamento pela compra;

4.1.5) Quanto aos demais atos, envolvendo a terceirização de serviços e as relações envolvendo os Srs. Eduardo Jorge Marinho de Queiroz Júnior e Sigevaldo Santana de Jesus e as Sras. Liliana Ronzoni e Laura Ziller, defende que não padecem de qualquer irregularidade;

4.1.6) Alega, a propósito, que a DRJ não fez qualquer análise particularizada das alegações trazidas pelo Recorrente ou das provas juntadas, valendo lembrar que este processo soma aproximadamente 5.000 páginas e é composto por extenso acervo probatório, produzido pelo Fisco e também pelo autuado. Logo, o exame das alegações e das provas produzidas era providência que se impunha, sob pena de nulidade da decisão proferida;

4.1.7) Ante o exposto, considerando que tal exame não foi efetuado e que, portanto, o acórdão carece de motivação adequada, deve-se anular a decisão recorrida, com baixa dos autos para que uma nova seja prolatada;

4.1.8) Passa a discorrer sobre cada uma das hipóteses que levaram à suspensão da imunidade da Recorrente, a saber:

a) Quanto à terceirização de serviços:

Quanto à acusação de distribuição de resultados a empresa lucrativa através da contratação das empresas Delfin Médicos Associados e do Centro de Hematologia e Terapia Celular Sociedade Simples Ltda., alega que a autuação é claramente equivocada, pois pagar prestadores de serviços não configura distribuição de patrimônio, mas despesas inerentes às atividades da entidade imune.

Trata-se, no caso, em seu entender, da terceirização de atividades que exigiam investimentos inviáveis, dadas as dificuldades financeiras do Recorrente, agravadas pelo esgotamento de seu crédito bancário (caso Delfin), ou apresentavam sucessivas operações deficitárias (caso Centro de Hematologia). Defende que a solução nada tem de incomum ou ilícito.

- Quanto ao caso Delfin:

Alegou que, antes de celebrar o contrato com a Delfin, os serviços de bioimagem (radiologia, ressonância magnética etc.) prestados pelo Recorrente haviam chegado ao limite mínimo de qualidade. Com efeito: (i) seu parque tecnológico de radiologia e imagem encontrava-se extremamente defasado; (ii) o resultado das operações, expressado no balanço e no relatório de auditoria independente, era preocupante; (iii) o resultado específico da área de radiologia e imagem era decrescente; (iv) a avaliação realizada pelas instituições financeiras era negativa, de modo que a entidade não detinha capacidade de endividamento; (v) a entidade, como é evidente, não reunia recursos próprios para realizar investimentos; e (vi) eram necessários investimentos expressivos para a atualização do seu parque tecnológico.

Ademais, boa parte dos equipamentos, embora operados pelo Recorrente, sequer eram mais de sua propriedade, pois haviam sido dados em pagamento de dívidas trabalhistas para com os seus empregados (daí a autorização de uso dos equipamentos pela Delfin, dada pelos aludidos empregados; doc. n.º 14 da impugnação, fls. 3.457/3.459).

Duas saídas se apresentavam: a cessação dos serviços, inadmissível, ou a terceirização.

Daí a contratação da Delfin, sociedade integrada por importantes especialistas no ramo, aos quais se juntaram os médicos até então empregados do Recorrente, que para tanto se demitiram. A sociedade responsabilizou-se por todos os investimentos necessários ao seu funcionamento em nível de excelência (cf. termos do acerto, sintetizados no doc. n.º 15 da impugnação, fls. 3.460 a 3.467).

Ao Recorrente foi assegurada uma participação de 10% na receita, preservada uma remuneração mensal mínima igual à média histórica de receita que até então obtinha com a atividade, no valor de R\$ 114.000,00/mês. Ademais, a Delfin lhe transferiu R\$ 800.000,00 a título de antecipação de receitas.

Ou seja, manutenção - no mínimo - dos níveis anteriores de faturamento, sem prejuízo de qualquer espécie e com possibilidade de aumento de receita.

Por se tratar de atividade-fim do hospital, o Recorrente cedeu o espaço físico que já era destinado a tais serviços, bem como a mão de obra responsável pelos serviços gerais (como limpeza, por exemplo), que era a mesma que os executava no restante das dependências do hospital. Não se trata de cessão gratuita, mas de contrapartida pela participação nas receitas, tal como contratada.

Os resultados foram favoráveis ao Recorrente: em 2012, a receita do serviço chegou a R\$ 21.735.712,84, cabendo-lhe, assim, R\$ 2.173.571,28, inteiramente livres de riscos.

Para perceber-se a importância desse montante, basta considerar que coube à Delfin adquirir equipamentos no valor de R\$ 10.938.070,00, investir R\$ 576.304,90 em obras civis nas instalações físicas do hospital, remunerar toda a dispendiosa mão de obra médica e administrativa e assumir sozinha o risco do negócio (sendo certo que garantiu ao Recorrente uma receita mensal mínima), tudo isso em troca da remuneração paga pelo SUS.

Não por acaso, a Delfin apresentou déficits (R\$ 4.359.153,89 em 2008), para atingir um primeiro superávit somente em 2010. Todos esses números foram objeto de laudo econômico juntado aos autos pelo Recorrente (doc. n.º 16 da impugnação, fls. 3.468/3.491). A isso tudo soma-se o fato de o Recorrente aplicar todos os seus ganhos em suas atividades filantrópicas.

Não há, portanto, qualquer fraude ou simulação, tampouco distribuição de patrimônio do Recorrente para qualquer pessoa: a alegação de que o contrato com a Delfin seria personalíssimo, em razão da cláusula contratual que prescreve rescisão na eventualidade de alteração societária do prestador, não se sustenta diante dos fatos, pois diversas foram as alterações societárias da Delfin, sem que fosse desfeito o negócio (doc. n.º 20 da impugnação, fls. 3.527 a 3.563).

- Quanto ao Centro de Hematologia:

Quanto ao Centro de Hematologia, na prática chega-se à mesma conclusão, embora a questão não tenha envolvido obstáculos com a manutenção de equipamentos, mas sim uma tentativa de tornar viável a atividade de gestão de banco de sangue, historicamente deficitária: o Recorrente tão-só terceirizou a atividade.

O superávit surgiu em 2006, mas logo novas exigências impostas pelo Ministério da Saúde redobraram a onerosidade dos exames necessários, como o denominado teste NAT (Teste de Ácido Nucleico), levando o negócio novamente ao vermelho, para não mais sair.

Daí a rescisão do contrato em 2010 (doc. n.º 21 da impugnação, fls. 3.564 a 3.587), voltando o serviço a ser encampado pelo Recorrente, que infelizmente deixou de dividir os prejuízos com terceiros, sacrificando desse modo outras áreas de suas ações filantrópicas.

b) Das remunerações a diretores:

Inicialmente ressalta que a narrativa dos fatos não deixa claro se a acusação é a do inciso V (distribuição de patrimônio da entidade) ou a do inciso I do art. 29 da Lei n.º

12.101/2009 (remuneração de diretores - expressão utilizada no auto), e que este último inciso não é apontado como fundamento legal do auto de infração.

- Quanto ao Sr. Andrea Graziera:

Defende que no caso do Sr. Andrea Graziera, posteriormente à sua constituição como Presidente e Vice-Presidente em 2003, este foi contratado como prestador de serviços terceirizado para a gestão ordinária da área operacional e administrativa do hospital (doc. n.º 23 da impugnação, e-fls. 3.592 a 3.596), que o incumbia das funções pragmáticas da administração, responsabilidade hercúlea que sequer poderia se dar em caráter personalíssimo (como de fato não era, à luz da cláusula segunda, parágrafo segundo do contrato, que lhe permitia socorrer-se de terceiros; doc. n.º 23 da impugnação,).

O Sr. Andrea, então, cedeu seus direitos como prestador de serviços terceirizado pessoa física para a empresa da qual era sócio majoritário, Salva Consulting Gestão Empresarial, operação que somente trouxe benefícios ao recorrente ao reduzir os custos por ele pagos. Cita que o Sr. Andrea foi desligado das funções de mandatário e da diretoria-geral em 18.09.2009 (ata n.º 172/2009, e-fl. 371), e o seu contrato como prestador de serviços terceirizado, cedido à "Salva Consulting", foi rescindido em 20.10.2009 (e-fl. 357). Assim sendo, a duplicidade de vínculo (diretor e consultor) está perfeitamente explicada.

- Quanto ao Sr. Eduardo Jorge Marinho de Queiroz Júnior:

Ressalta que o Sr. Eduardo Jorge era sócio da empresa Today Consultoria de Negócios, contratada em 01.08.2003 pelo recorrente para realizar o diagnóstico econômico financeiro da instituição (doc. n.º 27 da impugnação, fls. 3.662 a 3.666). Somente em 11/2008 o recorrente optou por contratar o sr. Eduardo como diretor administrativo e financeiro, quando este passou a exercer funções de macrogestão da instituição, sem confundir-se com os trabalhos de consultor na Today. O fato de terem sido renegociados para baixo os honorários pagos à Today, a partir da nomeação do Sr. Eduardo à diretoria do recorrente, afasta qualquer pecha simulatória que poderia pairar sobre os fatos

- Quanto ao Sr. Sigevaldo Santana de Jesus:

Ressalta que se trata de antigo funcionário do Recorrente que exercera cargos de controladoria e RH e que, em 05/2011, assumiu a Diretoria de Controle e Expansão. Ocorre que aludido Senhor foi sócio da empresa Acervo Auditoria e Consultoria, contratada desde 2005 (doc. n.º 34 da impugnação, e-fls. 3.722 a 3.725) para prestação de serviços de consultoria contábil ao Recorrente, em época, portanto, muito anterior à sua chegada à diretoria. Isto é, o Sr. Sigevaldo não se valeu da condição de diretor para determinar a contratação da empresa de que era sócio. Sem falar que os serviços da Acervo (aperfeiçoamento e melhoria de processos contábeis, revisão de classificações e graus de insalubridade de colaboradores etc.) não equivaliam às atividades do Sr. Sigevaldo como empregado (até 2011) ou como Diretor (após essa data).

- Quanto às demais diretoras:

Finalmente, quanto as Senhoras Liliana Ronzoni (diretora médica e conselheira do Recorrente) e Laura Ziller (atual Presidente), a situação é muito simples: ambas são religiosas (leigas consagradas) que residem em imóvel cedido pela Fondazione, localizado nas adjacências do Hospital São Rafael, cabendo a elas todas as despesas ordinárias de manutenção da residência, e à proprietária da casa, tão-somente.

4.1.9) Quanto aos empréstimos obtidos pela autuada junto à Fondazione e operações com imóveis, frisa que tais empréstimos foram amplamente comprovados (vide fls. 4.363 a 4.376 e doc. nº 01 da petição de 21.06.2017, fls. 4.643 a 4.648). Tanto é verdade que o Recorrente juntou aos autos extrato de consulta realizada perante o Banco Central quanto a um dos empréstimos realizados, no valor de R\$ 5.375.992,57. Nesta consulta, o BACEN informa que localizou em seu sistema a transferência realizada entre a Fondazione e o Recorrente e também reconhece a regularidade da transação realizada, afirmando a desnecessidade de Registro de Operação Financeira – ROF, confirmado a veracidade das operações em tela. Pois bem. Não obstante os empréstimos contratados, as dificuldades enfrentadas pelo Recorrente continuaram, entre outras razões, porque a entidade chega a custear significativa parcela do serviço público de saúde prestado à população carente: entre 2006 e 2008, p. ex., os seus custos sem cobertura pelo SUS – diferença entre o custo e o valor pago pelo Sistema – representaram de 22% a 27% de sua receita bruta (cf. e-fls. 4.381 a 4.395);

4.1.10) Daí que, em setembro de 2003, Monte Tabor acordou com a Fondazione a venda, para esta, de bens imóveis de sua propriedade (casa sede, instalações do imóvel do Hospital São Rafael e terrenos), no valor de R\$ 25.318.388,00;

4.1.11) A transação foi regularmente escriturada, tendo o pagamento sido realizado em parcelas de R\$ 3.325.800,00 (1.000.000,00 Euros) em 03.10.2003, R\$ 1.612.500,00 (500.000 Euros) em 31.10.2003, R\$ 1.735.500,00 (500.000,00 Euros) em 19.11.2003, R\$ 1.706.000,00 (500.000,00 Euros) em 25.11.2003, R\$ 5.381.550,00 (1.500.000,00 Euros) em 19.12.2003, R\$ 2.688.750,00 (750.000,00 Euros) em 30.01.2004, R\$ 2.803.500,00 (750.000,00 Euros) em 18.02.2004, R\$ 5.325.378,00 (1.499.980,00 Euros) em 26.03.2004, e R\$ 739.410,00 (210.000,00 Euros) em 01.04.2004, tudo devidamente comprovado mediante documentos apresentados ao Fisco (fls. 4.331-4.362);

4.1.12) A efetividade dos pagamentos comprova que, ao contrário do que afirma a fiscalização, não houve perda patrimonial para o Recorrente, que o impedisse de cumprir as suas eventuais obrigações tributárias (eventuais porque, em rigor, trata-se de instituição imune). Ocorre que os imóveis vendidos englobaram a sede do Hospital São Rafael, principal unidade de Monte Tabor, que não poderia deixar de fazer uso daquelas instalações sem enorme prejuízo às suas atividades assistenciais e educacionais;

4.1.13) Donde a decisão da Fondazione de alugar o imóvel ao Monte Tabor, seu antigo dono. Para tanto, a entidade italiana criou uma empresa no Brasil – Oásis Administração Ltda.– para gerir esse contrato de aluguel. Sabe-se que as benfeitorias úteis e necessárias correm à conta do proprietário (Código Civil, arts. 578 e 1.219). Ao assumir o seu custo, o Recorrente pagou despesa que seria da Fondazione, e com isso abateu o valor dos empréstimos que tinha perante esta, bem como quitou os alugueis do prédio do Hospital São Rafael (fls. 4.366/4.367, 4.372 a 4.376 e, quanto aos alugueis, e-fls. 4.377 a 4.379);

4.1.14) Além disso, após a venda para a Fondazione, o imóvel deixou de ser imune ao IPTU, passado a ser tributável. O imposto é pago pelo Monte Tabor e posteriormente compensado com o valor dos alugueis devidos à nova proprietária. Essas as razões pelas quais não se localizaram depósitos a título de alugueis;

4.1.15) Anote-se, *en passant*, que a operação – além de não ter causado prejuízo ao Recorrente ou ao Fisco – acabou por gerar uma nova incidência tributária que anteriormente não existia. Na verdade, as despesas com manutenção (benfeitorias úteis e necessárias) e IPTU são tão elevadas que, no fim das contas, Monte Tabor acabou com um crédito perante a

Fondazione, como reconhecido por esta no juízo da concordata a que se submeteu em 2011 no Tribunal de Milão (e-fl. 4.380);

4.1.16) Impossível, assim, falar-se em confusão patrimonial ou em perdas para o Recorrente, que, repita-se, obteve empréstimos, recebeu o preço justo pela venda dos imóveis e, no fim das contas, acabou com um crédito a seu favor. Defende clara, portanto, a improcedência da autuação lavrada;

4.1.17) Quanto à qualificadora aplicada, ressalta que a multa qualificada tem caráter excepcional em nosso Direito e pode ser aplicada unicamente nos casos em que o contribuinte age com o intuito de enganar o Fisco, fraudando a fiscalização tributária. Frise-se que tal intuito deve ser exaustivamente comprovado, a fim de embasar a aplicação da penalidade majorada. Ressalta que este, inclusive, é o entendimento pacífico da jurisprudência do CARF;

4.1.18) Ressalta que, no caso em questão, tais provas jamais foram trazidas pelo Fisco. Com efeito, no período autuado, o Recorrente possuía Título de Utilidade Pública Federal e Título de Utilidade Pública Estadual, revalidado até 2015 por meio de Ato da Assembleia Legislativa do Estado da Bahia;

4.1.19) Cita que a Recorrente também obteve o seu Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, o qual foi renovado para o período de 05.05.2000 a 04.05.2003 e para o período de 30.06.2006 a 29.06.2009. É fato que o seu pedido de renovação para o triênio 2009/2012 foi indeferido. Contudo, isso ocorreu unicamente em virtude dos requisitos ilegítimos impostos pela União, cuja inconstitucionalidade foi reconhecida expressamente pelo STF nos autos das ADIs nº 2.028, 2.036, 2.228 e 2.621. Sendo assim, não se pode tachar de fraudulento ou sonegador o comportamento do Recorrente, que deixou de recolher os tributos em tela justamente porque se considerava imune, nos termos previstos na Carta;

4.1.20) Por fim, alega que todos os eventos invocados e operações questionadas foram plenamente justificados pelo Recorrente e tiveram a sua regularidade comprovada, como se constata dos documentos anexados a estes autos. Por essas razões, a multa imposta deve ser desqualificada;

4.1.21) Assim, requereu a anulação do Acórdão combatido, por falta de fundamentação ou, sucessivamente, para que fosse lhe dado provimento integral, com extinção do crédito tributário. Caso assim não se entenda, pugna pelo afastamento da qualificadora da multa, reduzindo-a ao percentual de 75%.

4.2) Do recurso da responsável solidária Laura Ziller (e-fls. 4.757 a 4.773)

4.2.1) Após breve histórico pessoal e profissional, pugna pela nulidade do julgamento de 1ª instância, por violação ao devido processo legal e falta de motivação/fundamentação da decisão recorrida;

4.2.2) Cita que o julgamento confundiu a posição do suposto responsável legal com o do alegado responsável solidário, bem como confundiu mesmo as posições daqueles considerados, ainda que indevidamente, como responsáveis solidários, inclusive confundindo as suas participações em dados fatos. A título de exemplo, a Recorrente nenhuma relação mantém ou manteve com a Oásis, jamais tendo sido sua representante;

4.2.3) Ainda a título de exemplo, quando o acórdão menciona, à e-fl. 4.682, tenha havido planejamento tributário abusivo praticado pela Recorrente, não menciona todavia qual teria sido tal planejamento, o que se afigura tanto mais contraditório quando se constata que, com

a transferência dos imóveis de uma entidade imune, houve a geração de maiores encargos tributários. Alega que o julgado menciona a realização de benfeitorias em imóveis alheios mas nenhuma consideração realiza acerca das compensações destas benfeitorias com o valor dos alugueis, gerando benefícios, pois, para a entidade filantrópica administrada pela Recorrente. Por igual à e-fl. 4.682, nas suas conclusões, afirma que a Recorrente fora responsável pela geração de fluxo financeiro sem respaldo jurídico, sem explicar, todavia, que fluxo teria sido e qual o respaldo que deveria ter sido exigido;

4.2.4) Chega a afirmar que a solidariedade estaria embasada nos atos de gestão e posição de representação e na afirmação de que houve "atuação direta para a implementação das fraudes", sem todavia especificar nem os atos de gestão (sabendo-se que a gestão em si só não gera a responsabilidade), nem tampouco esclarecer quais seriam tais fraudes;

4.2.5) À e-fl. 4.679, outrossim, ainda a título de exemplo, afirma que malgrado reconheça que a Recorrente não receba recursos da entidade filantrópica, por outro lado declara recebimentos no seu imposto de renda, na forma de aposentadoria, como se coubesse à Recorrente provar que estes recursos são de aposentadoria e não ao autuante provar que tais recursos advieram da entidade imune, ou seja, estabeleceu o princípio da presunção do ato ilícito;

4.2.6) Cita que ao promover o demonstrativo dos "responsáveis tributários", a autuação, no texto explicativo, faz referência ao art. 135 do CTN, e, com base neste, parece formular a sua pretensão arrecadatória. Ocorre que, ao promover o enquadramento legal do fato, enquanto não cita o art. 135 do CTN, limita-se a consignar o art. 124, I do mesmo Diploma, que trata de circunstância completamente diversa;

4.2.7) Alega cerceamento do direito de defesa, pois o auto de infração, a representação e o acórdão, ao descreverem os fatos, não atribuíram a autoria específica de sua prática. Assim, não deixaram claro, nem de longe, o que teria sido praticado, especificamente, pela Recorrente, que faria dela responsável tributária. Cita que não se indicou qual o ato de gestão que, praticado por ela, teria sido contrário à lei, ao contrato social ou ao Estatuto, promovendo, pois, uma acusação genérica e uma conclusão ainda mais generalista;

4.2.8) Sem prejuízo da defesa da ausência de prática irregular, que será feita adiante, como poderá a Autuada/Recorrente se defender convenientemente se não sabe, nem fora declarado, qual o ato que praticara que seria capaz de fazer incidir o art. 135 do CTN, defendendo assim a nulidade do auto por violação aos princípios do contraditório e ampla defesa;

4.2.9) Reitera, nos mesmos termos, a arguição de decadência já aqui relatada conforme deduzida pela autuada Monte Tabor em seu recurso;

4.2.10) Levanta preliminar fundamentada no fato do Auditor que realizou a diligência demandada pela julgadora de 1ª instância ser o mesmo responsável pela autuação, que teria interesse direto, conceitual e pessoal no êxito do trabalho que desenvolve;

4.2.11) Quanto ao mérito, alega que não pode ser considerada pessoalmente responsável com relação a eventual débito tributário do Monte Tabor uma vez que não atuou com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, nem tampouco pratica atos de gestão administrativa ou financeira isoladamente, mas em um Colegiado;

4.2.12) De outra banda, não possui interesse comum na situação que enseja o fato gerador, não se podendo fazer incidir, na hipótese, o art. 124, I, do CTN, já que o faturamento do

Monte Tabor não mantém qualquer relação de pertinência com os seus vencimentos, mesmo por não ser remunerada pela Instituição, mesmo porque a Autuada não pratica, de nenhum modo, atividade de saúde, até por não ser profissional da área, não havendo falar-se, assim, de qualquer modo, em responsabilização;

4.2.13) A seguir, retoma a tese de que a competência para análise e requerimento do CEBAS é do Ministério da Saúde, argumentando que não seria possível a constituição de crédito tributário antes do pronunciamento definitivo daquele Ministério, subsidiariamente argumentando que a autuação só foi permitida a partir da edição da Lei n.º 12.868, de 2013, que introduziu o parágrafo 1.º no artigo 26 da Lei n.º 12.101, de 2009, expressamente vedado que se retroaja tal norma para o efeito de atribuir responsabilidade à recorrente;

4.2.14) Quanto à sua responsabilização com fulcro no art. 135, I do CTN, alega que não agiu, em nenhum momento, com infração da lei ou ao estatuto da instituição que integra. Argumenta que em 2010, quando do fato gerador, era a Vice-Presidente Executiva do Monte Tabor, como comprova a ata de eleição em anexo (doc. 01 que acompanhou a impugnação) e que o campo de atuação do Vice-Presidente Executivo do Monte Tabor era, ao tempo dos fatos geradores, e, ainda hoje, limitados, não se lhe permitindo praticar, sozinha, atos de administração extraordinária, como alienar ou onerar patrimônio;

4.2.15) Com efeito, segundo o Estatuto vigente em 2010 (doc. 02, juntado à impugnação), competia ao Vice-Presidente Executivo, com exclusividade (art. 31, II): a) dirigir os serviços administrativos e a gestão dos negócios da entidade, praticando atos de gerência previsto neste estatuto e os que mais lhe for determinado pela Diretoria ou pela Assembleia Geral; b) nomear, contratar, promover, fixar remuneração e/ou vantagens e demitir empregados e técnicos em harmonia com os programas aprovados pela Diretoria; c) lavrar atas de reunião da Diretoria; d) constituir procuradores em nome da entidade, com poderes da cláusula *ad judicium*, estabelecendo a finalidade e os poderes do mandato, ratificando os atos anteriormente praticados; e) representar a entidade em juízo, ativa ou passivamente; f) nas ausências e/ou impedimentos temporários do Vice-Presidente Executivo será designado dentre os Diretores Conselheiros, por conduto de Resolução, àquele que substituirá o Vice-Presidente Executivo na outorga de mandatos, com poderes da cláusula *ad judicium*;

4.2.16) Alega que, assim, a atribuição da Recorrente era de gestão ordinária do dia-a-dia e de seleção do patrocínio judicial. Acima dela se posicionavam, para as decisões fundamentais, a Assembleia Geral, como órgão supremo, e a Diretoria como órgão coletivo;

4.2.17) Ainda, segue, segundo o Estatuto (doc. 02), cabia à Assembleia Geral "decidir sobre a conveniência de alienar, transigir, hipotecar ou permutar bens patrimoniais" (art. 15, VI), bem como à Diretoria (art. 30, caput) "coletivamente, mediante decisões tomadas em obediência ao disposto nos artigos anteriores, superintender as atividades industriais, comerciais, financeiras e administrativas da entidade, deliberando, exclusivamente, sobre atos e negócios relacionados aos interesses sociais". Ou seja, defende que era e é restrito o campo de atuação da Recorrente, cumprindo apontar a Assembleia Geral como órgão soberano e mais poderoso da entidade Monte Tabor. Pelas próprias limitações de poderes que lhe eram conferidos, não podia, então, a Autuada, agir em prejuízo do Monte Tabor, nem jamais assim agiu;

4.2.18) Resumidamente defende definitivamente não praticou nenhum ato de excesso de poderes ou infração à lei, mantendo-se em estrita conformidade com os atributos que se lhe competiam. Nem tampouco, como se viu em preliminar, o Fisco em nenhum momento individualizou a sua conduta infracional, não restando provada a qualificação do excesso ou ilegalidade que poderia importar em responsabilidade. Nesse sentido, cumpre destacar a

manifesta ilegitimidade passiva da Autuada para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, uma vez que não configuradas as hipóteses previstas no art. 135 do CTN, notadamente no que se refere à demonstração de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social;

4.2.19) Defende que a inclusão da requerente no Auto de Infração decorreu simplória justificativa no TVF no sentido de que a mesma seria co-responsável à época do fato gerador, sem qualquer alegação, quicá demonstração acerca dos fundamentos da pretensa responsabilidade solidária previstos no art. 135 do CTN. Menciona que a jurisprudência do STJ pacificou-se através da edição da Sumula 430 publicada em 20.5.2010, no sentido de que o simples inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente;

4.2.20) Ressalva, ainda, que se deve considerar que o apontado sujeito passivo da obrigação tributária no auto de infração seria o Monte Tabor, associação civil sem fins lucrativos, regularmente constituída. Tratando-se de uma associação civil, é de sua natureza intrínseca a inexistência de finalidade econômica, nos termos do artigo 53 do Código Civil, e que, é muito importante, na particularidade do caso, distinguir a associação de uma sociedade;

4.2.21) Entende que a gestão à qual se deve aplicar o art. 135 do CTN limita-se à gestão de empresas que distribuam lucro, justo porque, nesta perspectiva, o administrador pode beneficiar-se em detrimento da empresa. Não é essa, todavia, a realidade de uma associação que não tem em seus objetivos a consumação de lucro para beneficiar os seus integrantes, inaplicando-se, assim, o art. 135 do CTN, que ostenta viés nitidamente econômico;

4.2.22) Dessa forma, por não ter havido qualquer demonstração no sentido de que Autuada teria agido com excesso de poderes do estatuto ou infração a lei, requer seja rejeitada a imputação de responsabilidade solidária, julgando improcedente a autuação a si dirigida;

4.2.23) Ao final, retoma o argumento de insubsistência jurídica por inconstitucionalidade da motivação de indeferimento do CEBAS;

4.2.24) Assim, requereu o provimento do recurso para acolher as preliminares e, no mérito, afastar a alegação de responsabilidade pessoal da Recorrente, julgando improcedente sua atribuição, seja com base no art. 124, I ou do art. 135 do CTN.

4.3) Do recurso da responsável solidária Liliana Ronzoni (e-fls. 4.876 a 4.906)

4.3.1) O recurso apresenta itens bastante semelhantes a alguns do Recurso Voluntário da responsável Laura Ziller. A título de brevidade, onde a argumentação for idêntica entre os dois pleitos, se fará breve menção aos itens já relatados no âmbito do item 4.2 supra;

4.3.2) Adiciona à alegação de que a diligência não poderia ter sido realizada pelo mesmo Auditor responsável pela lavratura infração (já deduzida pela responsável Laura Ziller com fundamentos idênticos), o argumento de que não teve oportunidade para se manifestar e participar das diligências requisitadas pela colenda 4ª. Turma da DRJ/REC. Nesse sentido, o próprio conteúdo do item 1a do Relatório de Diligências evidencia que os termos de diligência foram encaminhados exclusivamente ao HSR Hospital São Rafael, daí requerendo que seja reconhecida e declarada a nulidade processual, por violação aos princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

4.3.3) Deduz argumentação idêntica àquela já relatada quando do recurso da Sra. Laura Ziller, no sentido de impossibilidade de se aplicar de forma retroativa norma para fins de atribuição de responsabilidade;

4.3.4) Defende a inaplicabilidade do art. 135 do CTN para fins de atribuição de responsabilidade solidária à Recorrente, após histórico acerca de sua trajetória junto à Monte Tabor;

4.3.5) Ressalta, a propósito, que, na condição de Diretora-médica, a Dra. Liliana Ronzoni não pratica atos relacionados a gestão administrativa financeira do Monte Tabor, não fazendo parte de suas atribuições, portanto, a definição relacionada a política administrativa, inclusive no que se refere aos assuntos relacionados à tributação. A propósito, ao Diretor Médico do Hospital São Rafael incumbe promover, dirigir, orientar, coordenar, supervisionar e avaliar as atividades pertinentes às ações da área da saúde, citando as atribuições do cargo;

4.3.6) Dessa forma, ao contrário do quanto consta na autuação e na decisão recorrida, a condição de Diretora médica da Dra. Liliana Ronzoni representa exclusivamente exercício de atividade de coordenação relacionada à área de saúde, não participando de decisões relativas à gestão administrativa financeira da atividade hospitalar. Além de Diretora-Médica, a Dra. Liliana Ronzoni, no período relacionado ao ano de 2010, também participou do Conselho de Administração do Monte Tabor, como Diretora Conselheira;

4.3.7) Não obstante, de acordo com o Estatuto então vigente, em anexo, o Conselho de Administração era formado pelo Presidente, Vice-Presidente e cinco Conselheiros Titulares, mais dois Suplentes, sendo que os Conselheiros não participavam da gestão da atividade hospitalar, possuindo atribuições meramente consultivas, desprovidas de remuneração ou qualquer forma de benefício material;

4.3.8) Nesse sentido, de acordo com o Estatuto, artigo 31, alínea "e", competia ao Presidente do Conselho de Administração "dirigir os serviços administrativos e a gestão dos negócios da entidade, praticando atos de gerência previsto neste estatuto e os que mais lhe for determinado pelo Conselho de Administração ou pela Assembléia Geral.";

4.3.9) A Dra. Liliana Ronzoni, como conselheira, integrante de órgão colegiado, de acordo com o art. 33 do estatuto, competia apenas "aconselhar e auxiliar o presidente e vice-presidente no desempenho de suas tarefas estatutárias, opinando, sempre que consultados, acerca de decisões consideradas estratégicas. ";

4.3.10) Ressalta que todas as atividades desenvolvidas pela Dra. Liliana Ronzoni, seja como Diretora-médica, seja como Conselheira, são prestadas em caráter voluntário, sem contraprestação financeira, ficando impugnadas as alegações formuladas no auto de infração no sentido de que a impugnante teria recebido qualquer vantagem pecuniária. Menciona que, pela sua Declaração de Rendimentos, a Dra. Liliana Ronzoni não auferiu remuneração do Monte Tabor assim como não possui qualquer patrimônio em seu nome, dedicando sua vida a obras assistenciais no cumprimento de propósitos cristãos, informando, porém, que recente alteração, introduzida pela Lei nº. 12.868/2013 na Lei 12.101/2009, autorizou a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior em seu valor bruto a 70% do limite estabelecido para remuneração de servidores do Poder Executivo Federal, conforme seu artigo 29;

4.3.11) Ressalta que, ainda que possua procuração outorgada pela empresa Fondazione e que tenha sido designada administradora da empresa Oásis, tais fatos não podem servir como fundamento para sua inclusão no polo passivo da autuação, não cabendo que se estenda a responsabilidade imputada àquelas empresas com fulcro no art. 124, I do CTN à Recorrente. Cita que a nomeação como procuradora de Fondazione já limitaria a

responsabilidade do procurador, consoante ADI n.º 23, de 2002 e que, quanto á Fondazione, atuava como mera assistente de papéis, sem poder de gestão;

4.3.12) Em linha idêntica à da Sra. Laura Ziller, defende que a inclusão da requerente no Auto de Infração decorreu de simplória justificativa no TVF no sentido de que a mesma seria co-responsável à época do fato gerador, sem qualquer alegação, quiçá demonstração acerca dos fundamentos da pretensa responsabilidade solidária previstos no art. 135 do CTN. Também menciona a Súmula STJ 430 e julgados diversos daquele Tribunal sobre o tema, bem como julgados originados da Delegacia de Salvador quanto á matéria;

4.3.13) Deduz idêntica argumentação àquela já aqui anteriormente relatada no recurso da Sra. Ziller, no sentido de inaplicabilidade do art. 135 CTN ao caso de entidade sem fins lucrativos, a seguir insurgindo-se contra a aplicação da multa qualificada, acrescentando agora à insurgência já expressada pela autuada Monte Tabor argumentos relacionados à inconstitucionalidade do percentual de 150% aplicado e, por fim, defendendo a aplicação do art. 83 da Lei n.º 9.430, de 1996 ao tema de representação fiscal para fins penais;

4.3.14) Assim, requereu o provimento do recurso para acolher as preliminares e, no mérito, afastar a alegação de responsabilidade pessoal da Recorrente, julgando improcedente sua atribuição de responsabilidade, com base no art. 135 do CTN.

4.4) Do recurso conjunto das responsáveis solidárias Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor e Oásis Administração Ltda. (e-fls. 4.791 a 4.841)

4.4.1) Novamente, o recurso traz itens bastante semelhantes a alguns dos Recursos Voluntários das demais responsáveis, Laura Ziller e Liliana Ronzoni. A título de brevidade, onde a argumentação for idêntica entre os dois pleitos, novamente se fará abreviada menção aos itens relatados no âmbito dos itens 4.2 e ou 4.3 supra.

4.4.2) Inicialmente, defendem que, em síntese, que não podem ser consideradas solidariamente obrigadas a eventual débito tributário do Monte Tabor uma vez que não mantém interesse comum na situação que se constitui o fato gerador da obrigação principal; não participaram direta ou indiretamente nos fatos que ensejaram a autuação, assim como não integram grupo econômico;

4.4.3) Alegam, tal como já realizado pela responsável Liliana Ronzoni, que a Fondazione e a Oásis só foram informados, a posteriori, quando da conclusão do Relatório de Diligências, mas não tomaram prévio conhecimento a respeito da resolução e das diligências em curso e, dessa forma, não tiveram oportunidade para se manifestar a respeito e acompanhar o procedimento. Arguem nulidade processual decorrente de tal fato;

4.4.4) Arguem identicamente a preliminar, já aqui relatada quando do recurso dos demais responsáveis, no sentido da diligência não poder ser realizada pelo mesmo auditor que lavrou a autuação em análise;

4.4.5) Deduzem preliminar de nulidade alegando que o auto de infração refere-se, em toda sua fundamentação, a questões relacionadas a COFINS, conduzindo o contribuinte à análise a respeito da referida contribuição social, argumentando que não existe no auto de infração ou no TVF qualquer referência para fundamentar a constituição de crédito tributário relativo a IRPJ, incorrendo-se em nulidade absoluta por violação ao art. 10, III do Regulamento do PAF. Assim, requer seja dado provimento ao recurso para que seja declarada a nulidade do auto de infração pela ausência da descrição correta dos fatos relacionados ao IRPJ;

4.4.6) Após tópico onde defendem a invalidade da decisão que indeferiu o CEBAS á autuada, replicam a argumentação, já relatada quando do recurso das demais responsáveis solidárias, no sentido de se estar diante de retroatividade indevida do parágrafo 1º. do artigo 26 da Lei no. 12.101, de 2009, introduzido somente pela Lei nº. 12.868, de 2013, ressaltando adicionalmente que o art. 32 da Lei 12.101, citado pelo Acórdão recorrido, se aplicaria somente às contribuições sociais, não se aplicando para fins de IRPJ, daí devendo ser afastada a imputação de responsabilidade tributária às Recorrentes;

4.4.7) A seguir, novamente retomam a alegação de decadência do lançamento, em tópico onde, ainda que admita a existência de grupo econômico entre a Fondazione e a Oásis (controlada pela Fondazione, que detém 90% de seu capital), com gestão comum no país da Sra. Liliana Ronzoni, rejeitam a formação de grupo econômico entre Fondazione e Monte Tabor;

4.4.8) Fundamentam tal rejeição, após traçar longo histórico da Fondazione até sua concordata judicial em Milão, em 2011, alegando que a Sra. Liliana Ronzoni permaneceu como mandatária por expressa determinação da Justiça Italiana, não tendo conhecimento da gestão italiana e nem contato com os Comissários da concordata;

4.4.9) Alegam que a Fondazione apenas mantém seus imóveis em território brasileiro, alguns dos quais se encontram locados ao Monte Tabor, sendo administrados pela empresa Oásis, (sem participação direta e atividades rotineiras da Dra. Liliana Ronzoni na condição de mandatária da Fondazione) e que também é sócia da Oásis, daí porque procedeu a sua inscrição perante o CNPJ, com a respectiva nomeação de procurador, em obediência ao disposto na legislação tributária em vigor;

4.4.10) Reiteram que os negócios da Fondazione no Brasil consistem apenas e exclusivamente na locação de seus imóveis, não desempenhando qualquer atividade comercial, industrial ou de prestação de serviço e retomam argumentação no sentido de haver limitação à responsabilidade da procuradora, com base no art. 1º. do ADI SRF nº. 23, de 2002;

4.4.11) Passam a traçar histórico da autuada, Monte Tabor Centro Ítalo Brasileiro De Promoção Sanitária (aqui, Monte Tabor), reconhecendo que desde sua fundação, em 1974, até o ano de 2003, a Fondazione, uma das associadas fundadoras, transferiu recursos para o Monte Tabor, seja na forma de doações por ela obtidas através de organismos públicos e privados italianos e europeus, seja na forma de empréstimos, realizados por intermédio de instituições financeiras entre os dois países;

4.4.12) Ressaltam que todos estes recursos transferidos foram objeto de registro contábil e de operações de câmbio através de instituições financeiras comunicadas e fiscalizadas pelo Banco Central do Brasil, tudo conforme extensa documentação anexada, comprovando inúmeras transações bancárias entre as instituições;

4.4.13) Reconhecem, ainda, que esta ajuda constante era facilitada, é verdade, pelo fato do Presidente e do Vice-Presidente - depois Vice-Presidente Internacional - da Fondazione e do Monte Tabor ser as mesmas pessoas, nesta ordem o D. Luigi Verzé e Mario Cal, muito embora nunca tenham exercido função gerencial efetiva nos assuntos do Brasil, mesmo porque moravam e mourejavam na Itália, aqui aportando uma vez por ano para participar da Assembleia Geral dos associados, com apresentação e discussão das contas, previamente auditadas por profissionais independentes. Em todo este tempo, a administração do Monte Tabor foi feita por sua Diretoria Executiva, sem qualquer ingerência da Fondazione e sem a participação direta de D. Luigi Verzé e Mario Cal, que muito mais exerciam função honorífica;

4.4.14) Relatam que, em 2002, o Conselho de Administração da Fondazione condicionou a realização de novos empréstimos à transferência do patrimônio do Monte Tabor, como uma "espécie de dação em pagamento" aos empréstimos do passado e o empréstimo do futuro, motivo pelo qual desde 2002 a Fondazione adquiriu CNPJ, e, em 2003, promoveu-se a sobredita transferência, ressaltando que, á época, a Monte Tabor possuía CEBAS inquestionável. As transferências dos imóveis descritos no Termo de Verificação Fiscal do Monte Tabor para a Fondazione, a título oneroso, sem qualquer prejuízo para a Monte Tabor, de fato existiram, sem que isso implique qualquer fraude ou violação a legislação tributária, reiterando a alegação de que se trataria de operação abrangida pelo efeito decadencial;

4.4.15) Ressaltam que ainda que se admitisse a existência de grupo econômico, tal operação representaria alienação interna, não implicando em benefício fiscal, demonstrando a independência das duas instituições e sem que se possa cogitar de alienação fraudulenta, visto que houve o pagamento de débito efetivamente existente, tendo efetivamente ingressado recursos nos empréstimos tomados e na alienação concluída, tudo sob a vigília do Banco Central do Brasil, conforme documentos comprobatórios;

4.4.16) Alegam que a Oásis Administração Ltda. foi constituída pela Fondazione, (como sua principal cotista com 90%) tendo a Sra. Liliana Ronzoni como mandatária para fins de administração do patrimônio da Fondazione no Brasil, defendendo que tanto a Fondazione, quanto a Oásis, não se confundem ou mantêm qualquer tipo de ingerência nas atividades desenvolvidas pelo Monte Tabor. Defende que a administração da Oásis realizada pela Dra. Liliana Ronzoni, que é extremamente singela, limita-se a receber o valor dos aluguéis não compensados - lembre-se que o Hospital transferido para a Fondazione fora alugado à Monte Tabor - e administrar - leia-se manter - os imóveis da Casa Sede e da Fazenda do Conde, isto porque, como os outros bens estão alugados ao Monte Tabor, que lhes tem a posse direta, a administração e manutenção são naturalmente realizadas pelo Locatário, conforme contrato de locação;

4.4.17) Justificam que, pelo fato do acervo administrado ser cuidado pelo locatário dos imóveis, a Oásis Administração não possui uma estrutura complexa de administração, citando que a contadora da Oásis (Sra. Simone Conceição Freitas, de SCF – Serviços Contábeis e Fiscais) esteve presente em todas as reuniões de interesse da Companhia em sede de fiscalização e que a Oásis possui corpo funcional próprio com remunerações compatíveis às atividades de manutenção e conservação da Fazenda Oásis;

4.4.18) Discorrem, a seguir, sobre as benfeitorias realizadas pela Monte Tabor no Hospital São Rafael, defendendo que teriam contribuído para valorização do patrimônio da Fondazione (locadora), e objeto de regular compensação com os valores pagos pelo Monte Tabor (locatário) à título de aluguel, conforme escrituração acostada aos autos e em anexo;

4.4.19) Rechaçam a afirmação de que a inexistência de autorização formal para a empresa Oásis receber e controlar os pagamentos devidos à Fondazione pudesse se revestir de ato fraudulento capaz de caracterizar confusão patrimonial entre as empresas;

4.4.20) Tentam, a seguir, defender que a administração da Fondazione e da Oásis não era realizada pela Sra. Liliana, ainda que, a seguir, reconheçam sua nomeação como gestora pela Fondazione, mas segundo a contribuinte, figurando a Sra. Liliana apenas como “assinadora de papéis”, sem qualquer poder de mando ou gestão, apenas cumprindo instruções que lhe eram passadas. Assim, entende que a existência de mandato entre a Fondazione e a Sra. Liliana, administradora da Oásis, em verdade, afasta a existência de grupo econômico, não revelando qualquer direção ou controle de uma entidade com relação à outra;

4.4.21) Citam como evidências da independência e autonomia entre a Fondazione e a Monte Tabor: a) o fato da Sra. Liliana não mais manter contato ou ter ciência dos acontecimentos relacionados á Fondazione desde a concordata judicial desta, em 2011; b) A continuação de funcionamento da Monte Tabor, após tal concordata e c) a habilitação da Monte Tabor como credora durante o referido procedimento concordatário;

4.4.22) Defendem, assim, que conquanto houvesse comunhão de princípios e pessoas que integravam a Fondazione (até a concordata) e o Monte Tabor, jamais houve relação jurídica de direção, controle ou fiscalização entre a Fondazione e o Monte Tabor;

4.4.23) Citam, tal como as demais responsáveis já fizeram, que a Monte Tabor é entidade sem finalidade econômica, conforme estabelecido pelo art. 53 do Código Civil, entendendo que seria incomum, para não dizer impossível, a formação de um suposto grupo econômico entre empresas de naturezas desafins (dado que a Fondazione não possui tal natureza á luz da legislação brasileira), o que reforçaria a inexistência do quanto alegado na autuação;

4.4.24) Repetem-se no argumento de autonomia da Fondazione em relação à Monte Tabor, ainda que mantivessem relações que ensejaram a transferência de recursos, ora sob a forma de doações, ora sob a forma de empréstimos, tudo devidamente contabilizado, o que, longe de parecer ilegal, revela-se plenamente possível e consentâneo com a legislação brasileira;

4.4.25) Reiteram que não houve, ao longo dos anos, propósito de sonegação tributária ou planejamento abusivo para omitir pagamento de tributo objeto da autuação, mesmo porque o Monte Tabor sempre gozou de imunidade/isenção reconhecida pelas autoridades competentes, sobretudo nos anos compreendidos entre 2003 a 2010;

4.4.26) Citam a IN SRF n.º. 971, de 2009, em seu art. 494, para defender que não existe qualquer relação de subordinação, direção, controle ou administração entre o Monte Tabor e a Fondazione e Oásis e, repetir, novamente a argumentação de que não há grupo econômico entre as entidades.

4.4.27) Citam como elementos de convicção para a não formação do grupo econômico:

a) A Fondazione foi fundada em 30.04.1970, e desde esta data pratica as suas atividades na Itália; b) O Monte Tabor, Representado, foi fundado em 1974 e desde esta data pratica suas atividades exclusivamente no Brasil, aqui reinvestindo todo o seu eventual superávit; c) A representação não destacou um ato sequer, integrante do objeto social das duas entidades, que tenha sido praticado em conjunto; d) Nenhum ato médico-hospitalar-administrativo ou de qualquer outra natureza praticado pelo Monte Tabor foi realizado sob o controle da Fondazione, ou vice-versa; e) A Fondazione não é uma entidade imune, ao passo que o Monte Tabor ostenta a prerrogativa da imunidade fiscal; f) A Fondazione não pratica qualquer ato no Brasil que esteja em consonância com a sua atividade principal; g) A Fondazione possui apenas um cliente, face à política pública impressa pelo seu país sede, qual seja, o Estado Italiano; h) A Fondazione encontra-se sob procedimento de concordata judicial, enquanto o Monte Tabor em pleno e hígido funcionamento; i) Cada entidade possui os seus próprios órgãos de gestão, que são colegiados, não havendo coincidência entre a integralidade dos seus membros; j) O fato do Monte Tabor ser dirigido por um Conselho de Administração, ainda que nele presente dois ex-integrantes da Fondazione (uma de suas fundadoras), não permitiria a tomada de decisões sem que a ela anuísse a maioria dos membros do seu Conselho, jamais integrantes da Fondazione;

4.4.28) Assim, a conclusão a que se chega é que não há, então, grupo econômico a ser considerado, pelo que deve ser dado provimento ao presente recurso para afastar a imputação de responsabilidade solidária às recorrentes;

4.4.29) A seguir, passam a argumentar que, mesmo que grupo econômico houvesse, incabível a imputação da Oásis e da Fondazione como devedoras solidárias com base no art. 124, I do CTN, dada a inexistência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador em análise;

4.4.30) Alegam que a situação que constituiu o fato gerador do PIS, no caso examinado, decorre da receita bruta do Monte Tabor decorrente da prestação de serviço médico-hospitalar, aliado ao descredenciamento ou cancelamento do Certificado de Entidade Beneficente e de Assistência Social - CEBAS a que faz jus o Monte Tabor, tanto que, caso provido o recurso, o auto será cancelado - art. 26, parágrafo 4º. da Lei 12.101/2013. Já a Fondazione e a Oásis não tem qualquer relação com o fato gerador, ou seja, não realizam a atividade de prestação de serviço médico-hospitalar (circunstâncias que sequer foram aventadas na autuação), assim como não se encontram registradas como entidades beneficentes de assistência social e, portanto, não gozam de imunidade/isenção, assim não caracterizado o referido interesse comum. Citam jurisprudência oriunda do STJ e do CARF que sustentaria sua tese;

4.4.31) Entendem que, contrariamente ao afirmado pelo Acórdão recorrido, mesmo que verdadeiras as acusações constantes do item 5 do TVF (ainda que já afastadas por suas alegações recursais anteriores), estas não serviriam para demonstrar a existência de grupo econômico, mas sim a contraditarem, na medida em que ali se concluiu que teria havido: a) distribuição de parte do patrimônio e renda do Monte Tabor aos diretores; e b) remessa de recursos para empresa sediada fora do Território Nacional;

4.4.32) Reiteram a argumentação de impossibilidade de aplicação do percentual de 150% para a multa qualificada, por violação a princípios constitucionais, acrescentando: a) Que a norma em que se baseia o Auto de Infração para imputar a condição qualificada da multa refere-se ao antigo Imposto sobre Consumo - artigos 71 a 73 da Lei 4.502/1964, que não se encontra mais em vigor, não tendo sido recepcionado pela atual Constituição Federal; b) Ser temerária a imputação de fraude, considerando que naquele ano o Monte Tabor gozava de Certificado válido e inquestionável emitido pela autoridade competente, CEBAS, sendo certo que somente em 2012 é que o Ministério da Saúde cancelou o referido certificado, decisão impugnada perante o Ministério da Saúde;

4.4.33) Por fim, insurge-se contra a formalização da representação fiscal para fins penais nos mesmos termos dos outros Recursos Voluntários aqui já anteriormente relatados, novamente citando o teor do art. 83 da Lei n.º 9.430, de 1996.

4.4.34) Assim, requerem as Recorrentes o provimento do recurso para que seja declarada a nulidade do auto de infração, afastada a alegação de grupo econômico, inclusive para fins tributários, na forma da legislação, doutrina e jurisprudência, a fim de, ao final, julgar improcedente a atribuição de responsabilidade por solidariedade, apontada com base no art. 124, I do CTN, excluindo-se do polo passivo da autuação as recorrentes Fondazione e a Oásis;

5. Após apresentados memoriais de e-fls. 4.982 a 5.078 e 5.081 a 5.086, o feito foi objeto de apreciação por este Colegiado, tendo daí resultado a Resolução CARF n.º 1301-000.661, de e-fls. 5.107 a 5.113, destinada à verificação do momento de registro contábil da

obrigação tida como passivo fictício e a correção de eventuais erros de cálculo na apuração dos resultados operacionais.

6. Da referida diligência resultou o relatório de e-fls. 5.117 a 5.121, acompanhado de anexos de e-fls. 5.122 a 5.512.

7. Cientificados todos os contribuintes (autuada e responsáveis), na forma de e-fls. 5.513 a 5.517, foram anexados ao processo:

a) petição de e-fls. 5.519 a 5.525 e anexo de e-fls. 5.526 a 5.574, de iniciativa da autuada, onde manifestando-se acerca da diligência, em breve síntese:

a.1) Ressalta que o Auditor não respondeu ao questionamento formulado pelo CARF no que diz respeito á infração imputada de passivo fictício, não tendo esclarecido a data de registro da obrigação em análise no passivo da empresa. Alega que, conforme anexos à manifestação, os valores contabilizados se referem a empréstimos contraídos nos anos 1990 e no início dos anos 2.000, ou seja que o montante indicado como passivo fictício se refere a saldo credor acumulado muito antes do ano-calendário de 2010, atualizados por força de variação cambial e citando a Súmula CARF no. 144, recentemente aprovada por este Conselho;

a.2) Quanto aos resultados operacionais não declarados, alega que além dos ajustes propostos pela autoridade diligenciante, deveriam, ainda, ser deduzidas as vendas de serviços efetuadas pela Recorrente no curso da ação fiscal, bem como os valores de PIS e COFINS autuados pelo Fisco no curso da ação fiscal;

b) Posteriormente, complementação de e-fls. 5.579 a 5.698, contendo Laudo Pericial-Contábil e anexos.

As responsáveis solidárias não se manifestaram acerca do teor da diligência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator.

8. Cientificada a contribuinte da decisão de improcedência de sua impugnação em 16/10/2017 (cf. e-fl. 4.694), bem como as solidárias Laura Ziller (em 23/10/2017, cf. e-fl. 4.785), Lilita Ronzoni (em 23/10/2017, cf. e-fl. 4.786) e Oásis Administração Ltda. e Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor (em 27/10/2017, cf. e-fl. 4.787/4.788), foram apresentados:

a) pela autuada, em 28/10/2017 (e-fl. 4.696), Recurso Voluntário de e-fls. 4.697 a 4.715 e anexos;

b) pela responsável solidária Laura Ziller, em 06/11/2017 (e-fl. 4.756), Recurso Voluntário de e-fls. 4.757 a 4.773 e anexos;

c) pelas responsáveis solidárias Oásis Factoring e Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor (doravante denominadas no âmbito do presente voto também de “Oásis” e “Fondazione”), em 17/11/2017 (e-fl. 4.790), Recurso Voluntário conjunto, de e-fls. 4.791 a 4.841 e anexos. Foi verificada a ausência da e-fl. 40 do referido pleito, posteriormente anexada á e-fl. 4.916 mediante intimação de e-fl. 4.910. Ali, também se anexou novamente, através de e-fls. 4.917 a 4.948, elementos já anteriormente constantes dos autos.

d) pela responsável solidária Liliana Ronzoni, também em 17/11/2017 (e-fl. 4.875), Recurso Voluntário de e-fls. 4.876 a 4.906 e anexos.

Assim, os pleitos são, em sua totalidade, tempestivos, deles conheço e passo à sua análise.

9. Do Recurso da autuada (Monte Tabor - Centro Ítalo-Brasileiro de Promoção Sanitária - Hospital São Rafael, doravante “Monte Tabor” ou, ainda, “HSR”)

9.1 Quanto à suspensão de imunidade

9.1.1 O tema já foi objeto de manifestação deste Colegiado, quando da análise do Recurso Voluntário apresentado no âmbito do Processo no. 10580.726137/2014-71 (Acórdão CARF nº. 1301-003.754, já objeto de trânsito em julgado administrativo). Ali se discutia a validade do Ato Declaratório Executivo vinculado à referida suspensão, tendo de sua apreciação resultado o julgado citado, cuja ementa e dispositivo são a seguir transcritos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

ACÓRDÃO DA DRJ. EXAME DOS PONTOS ESSENCIAIS. NULIDADE.

A decisão não está obrigada a abordar todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivos suficientes para decidir, sendo dever do julgador enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

IMUNIDADE. DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI. SUSPENSÃO. CABIMENTO.

Tratando-se de imunidade cujo gozo dependa da observância de requisitos estabelecidos em lei, o descumprimento de qualquer um deles implica o afastamento da imunidade, no respectivo período.

ENTIDADE IMUNE. CONTRATAÇÃO DE EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERTENCENTE A DIRETOR. IDENTIDADE DE FUNÇÃO. REMUNERAÇÃO INDIRETA. CARACTERIZAÇÃO.

A contratação, por entidade imune, de empresa de prestação de serviço pertencente a diretor da mesma entidade imune caracteriza remuneração indireta, quando a atividade exercida pelo dirigente se confunde com o serviço prestado pela empresa, que não tem empregados, nem estrutura física, e quando a remuneração se dá em patamares elevados.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild afastaram o fundamento do voto do relator relativo à terceirização da "atividade-fim" como razão para suspender a imunidade da Recorrente. E, em relação ao fundamento do voto do relator referente à remuneração indireta a dirigentes como razão para suspensão da imunidade, os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto entenderam que, no que diz respeito ao ano-calendário cuja imunidade foi suspensa, somente as imputações relativas ao senhor Eduardo Jorge deveriam prevalecer, pois os demais

beneficiários de pagamento não eram dirigentes da Recorrente no período. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto fará declaração de voto para fazer constar as razões pelas quais o colegiado acompanhou o voto do relator.

9.1.2 Assim, o que se observa é que este Colegiado, ao analisar o ADE relacionado à suspensão de imunidade que aqui se analisa, em que pese ter, por maioria de votos, afastado o fundamento de terceirização de atividades (aqui inclusos os aspectos relacionados aos casos Delfin e Centro de Hematologia) como razão para suspender a citada imunidade, também **por maioria de votos entendeu que deveria prevalecer, para o Sr. Eduardo Jorge Marinho de Queiroz Júnior, a imputação efetuada, mais especificamente no sentido de ter havido pagamento de remuneração ao citado diretor, com distribuição de resultado e/ou patrimônio da Monte Tabor através da contratação meramente formal da empresa Today Consultoria de Negócios (doravante TCN) como fundamentação para a suspensão de imunidade**, simultaneamente ao indeferimento do CEBAS (segundo fundamento), sem que se justificasse qualquer hipótese de sobrestamento do feito por existência de recurso junto ao MS quanto a este último;

9.1.3. Entendo, a propósito, que não merece reparo a análise ali realizada, uma vez que mesmo à luz dos elementos constantes dos presentes autos (similares, no que é relevante à matéria, àqueles constantes do processo de análise do ADE), a fundamentação ali constante do voto do Conselheiro Relator, Roberto Silva Junior, acompanhada neste item pelo Voto Vencedor ali prevalecente, permanece incólume e escorreita quanto à caracterização de remuneração indireta ao diretor citado (Sr. Eduardo Jorge), com consequente distribuição de patrimônio ou rendas de sua titularidade;

9.1.4 Restou, assim, caracterizada, também no entender deste Relator, para o ano-calendário em litígio (2010) violação aos requisitos necessários a que a Recorrente fizesse jus à imunidade em exame previstos em lei (tanto ao disposto no art. 29 da Lei no. 12.101, de 2009 como, em especial ao art. 14 do CTN), sendo adotados como razões de decidir quanto ao tema os seguintes excertos dos referidos votos do Relator e Vencedor a cujas conclusões também subscrevo, *verbis*:

Voto do Relator

“(…)

Remuneração de dirigentes

No que tange à remuneração de dirigentes, há situações limítrofes, que se encontram na fronteira entre o que é ou não permitido a uma entidade imune.

Não há dúvida de que é lícito pagar, pelas aulas dadas, ao professor, que é também o diretor da escola, instituição de educação sem fins lucrativos, que goza de imunidade tributária. Por outro lado, a pergunta que se impõe é saber se é lícito contratar serviços de consultoria ou assessoria de empresas pertencentes a diretores da entidade imune (pagando valores acima dos de mercado), por serviços que deveriam ser prestados pelo diretor pessoalmente.

Antes de examinar o problema, é importante delimitar, no tempo, os fatos relevantes, que merecem atenção. O processo cuida de suspensão de imunidade no ano de 2010. Logo, são irrelevantes, em princípio, os fatos ocorridos antes desse período.

Em relação à controvérsia, diz a recorrente:

O Sr. EDUARDO JORGE MARINHO DE QUEIROZ JÚNIOR era sócio da empresa TODAY CONSULTORIA DE NEGÓCIOS, contratada em 01/08/2003 pelo Recorrente para realizar o diagnóstico econômico financeiro da instituição (doc. n.º 27 da impugnação, fls. 4.081/4.085).

Somente em 11/2008, o Recorrente optou por contratar o SR. EDUARDO como Diretor Administrativo e Financeiro, quando este passou a exercer funções de macrogestão da instituição, sem confundir-se com os trabalhos de consultor na TODAY. O fato de terem sido renegociados para baixo os honorários pagos à TODAY, a partir da nomeação do SR. EDUARDO à diretoria do Recorrente, afasta qualquer pecha simulatória que poderia pairar sobre os fatos. (fl. 4.612)

A propósito dos serviços prestados pela Today Consultoria de Negócios, vale reproduzir a informação que consta do Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 2.837 a 2.876):

No Anexo 29, extrato de informações constantes nas Declarações de Imposto de Renda Retidas na Fonte, DIRF, correspondente a serviços prestados pela Today, TCN, cópia no anexo 29, indicam, apenas no ano de 2010, rendimentos tributáveis auferidos decorrentes de serviços contratados pelo HSR que atingem o total de R\$ 906.463,02 (novecentos e seis mil, quatrocentos e sessenta e três reais e dois centavos). Valor bastante elevado para o contrato com uma empresa que não apresenta nenhum funcionário registrado no período. (fls. 2.855)

A contratação da empresa de consultoria, claro está, se fez com o propósito de remunerar um dos diretores da recorrente.

Voto Vencedor

Por outro lado, em relação ao Sr Eduardo Jorge, este era diretor durante o ano de 2009, e verificou-se a remuneração indireta por meio de uma empresa, como corretamente apontado pelo voto do Relator:

(...)

Na contratação de Eduardo Jorge há uma redundância de atribuições do diretor e da empresa, bem como ausência de funcionários, indicando existência meramente como instrumento para remunerar esse diretor.

(...)"

9.1.5 Por fim, quanto ao tema, faço notar que é suficiente a caracterização de uma das violações apontadas pela Autoridade Fiscal (aos requisitos a que o sujeito passivo deveria obedecer a fim de fazer jus à imunidade), para que reste, assim, integralmente referendada a suspensão guerreada, sem que haja, destarte, qualquer influência da decisão definitiva quanto ao CEBAS na conclusão quanto à correção da referida suspensão, conforme muito bem pontuado pelo Relator daquele mesmo Acórdão 1301-003.754, *expressis verbis*:

(...)

O CEBAS é requisito essencial para o gozo da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Porém a concessão desse certificado não cabe à Receita Federal. No caso dos autos, a competência é do Ministério da Saúde. Portanto, não compete ao CARF fazer qualquer juízo de valor acerca da decisão que conceder ou denegar o CEBAS. **Se a suspensão da imunidade estivesse na dependência**

exclusivamente do CEBAS, o julgamento haveria de ser sobrestado, até decisão definitiva do Ministério da Saúde. Entretanto, não é o que se verifica no caso em exame. Aqui foram várias as circunstâncias que serviram de fundamento autônomo à suspensão da imunidade em 2010. Assim, basta que se reconheça a presença de um, dentre os diversos fundamentos, para que se confirme a suspensão, negando provimento ao recurso.

(...)”

Assim, em linha com o já definido de forma definitiva no âmbito do Processo 10580.726137/2014-71, nego provimento ao Recurso Voluntário da autuada quanto ao tema de suspensão de imunidade.

9.2 Quanto à preliminar de decadência

9.2.1 Alega a Recorrente que deveriam ser desconsiderados processualmente todos os fatos ocorridos mais de cinco anos antes da lavratura do AI, em 05.03.2015, a saber: a) as relações com o Sr. Andrea Graziera, que se iniciaram em 2003, encerrando-se em 20.10.2009, quando foi rescindido o contrato com a Salva Consulting; e b) Todos os atos relacionados às operações com imóveis, desde 1994, quando o Recorrente obteve empréstimos, passando por setembro de 2003 quando realizou a venda dos imóveis, até 01.04.2004, quando fez o último pagamento pela compra;

9.2.2 Quanto ao primeiro fato (relações com o Sr. Andrea Graziera), despicienda sua análise, na medida em que exclusivamente correlacionado à suspensão de imunidade, matéria já decidida no âmbito do tópico anterior do presente voto com base em fundamento autônomo diverso;

9.2.3 Já com relação a fatos ocorridos em períodos pretéritos, mas que possam repercutir na base tributável de anos posteriores (tal como acusado pela autoridade fiscal quanto aos empréstimos em lide, relacionados à discussão acerca da acusação de passivo fictício mantido em 2010), esclareça-se não há nenhuma vedação à sua análise, consoante posicionamento amplamente esposado neste CARF e adotado pelo presente Relator. Tal entendimento encontra-se perfeitamente fundamentado pelo Conselheiro José Evande de Araújo no âmbito do Acórdão CARF no. 1102-001.182, de 27 de agosto de 2014, cujos excertos abaixo são transcritos e adotados como razões de decidir quanto à decadência arguída dos fatos ainda relevantes ao presente feito, verbis:

Ementa:

DECADÊNCIA. FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS.

É legítimo o exame de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela decadência.

Desse modo, é possível o lançamento de infrações relativas aos efeitos tributários decorrentes da amortização de ágio dos últimos cinco anos, mesmo que a origem do ágio date de período anterior, estando a empresa obrigada a manter a escrituração de fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, nos termos do art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996.

Voto condutor:

A matéria não é nova e já foi recentemente discutida por esta Turma nos Acórdãos n.º 1102-000.873 e 1102-001.006, quando se fixou o entendimento de que a decadência do direito de lançar alcança apenas o crédito tributário decorrente das deduções efetuadas, e não a análise dos fatos que originaram o direito a essas deduções, por mais longínquos no tempo que tenham ocorrido.

Em outras palavras, é possível o lançamento de infrações relativas aos efeitos tributários decorrentes da amortização de ágio dos últimos cinco anos, mesmo que a origem do ágio date de período anterior, estando a empresa obrigada a manter a escrituração de fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, nos termos do art. 37 da Lei n.º 9.430, de 1996, abaixo transcrito:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Desta forma, não há qualquer espécie de decadência a ser reconhecida no lançamento

(...0”

9.2.4 O teor do ali referido art. 37 é cristalino ao obrigar a empresa a manter comprovantes de sua escrituração de atos pretéritos, enquanto repercutam em períodos de apuração não atingidos pela decadência.;

9.2.5 Assim, somente seria de se cogitar de decadência caso o sujeito passivo tivesse demonstrado que o lançamento abrangiu atos sem repercussão no ano-calendário objeto de tributação (este último, incontroversamente não atingido pela decadência), ou seja, atos que repercutaram exclusivamente em períodos já abrangidos pelo efeito decadencial, o que não se observa *in casu* (onde a argumentação da Recorrente se cinge a afirmar ter havido atos praticados antes do prazo de cinco anos contados retroativamente da ciência do lançamento efetuado);

9.2.6. Ou seja, a propósito, informa-se que os atos ocorridos antes de 04.03.2010 podem, sim, ser considerados pela autoridade fiscal e pela autoridade julgadora, desde que repercutam em período de apuração não atingido pelo efeito decadencial quando do lançamento;

9.2.7 Por fim, quanto à eventual alegada “decadência pura” (assim denominada pela Recorrente), esclareça-se que o fato-gerador do IRPJ e da CSLL em questão aperfeiçoou-se em 31.12.2010, não havendo assim que se cogitar de decadência, a partir da ciência da autuação ocorrida em 05.03.2015 (cf. e-fl. 106);

9.2.8 Assim, nego provimento ao Recurso da autuada também quanto à preliminar de decadência arguída.

9.3 Quanto à nulidade do Acórdão recorrido

9.3.1. Acerca da preliminar de nulidade do Acórdão recorrido levantada pela recorrente Monte Tabor, com a devida vênia aos que adotam posicionamento diverso, entendo, em linha com todo o arcabouço normativo-doutrinário aplicável às nulidades no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, que somente é de se cogitar de tal nulidade, quando: a) esteja caracterizado efetivo prejuízo ao contribuinte (*pas de nullité sans grief*), com prejuízo aqui entendido como violação ao sistema de garantias processuais e/ou materiais legalmente

disponibilizadas ao contribuinte e/ou b) se encontrem caracterizadas as hipóteses de nulidade estabelecidas pelos arts. 59, I e II do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 (PAF), *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

9.3.2. Ou seja, uma vez não caracterizada nem a existência de prejuízo ao contribuinte nem a ocorrência de quaisquer das hipóteses acima elencadas pelo art. 59 do PAF, entendo que é de se rechaçar a decretação da nulidade do ato administrativo litigado, sem qualquer impedimento, todavia, a que, ao se adentrar o mérito do Recurso Voluntário, possa o Colegiado julgá-lo parcial ou totalmente procedente, caso se aceda à tese esposada pelo Recorrente, infirmado, assim, a tese jurídica que lastreou a improcedência da impugnação, tudo em linha com o disposto no art. 59, §3º. do já referido Decreto n.º 70.235, de 1972.

Art. 59

(...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993).

9.3.3. Defende-se, assim, aqui, que a solução mais adequada a ser adotada processualmente é o prosseguimento da análise para fins de provimento ou não do Recurso (e não a decretação de nulidade do acórdão recorrido), sempre que se puder concluir que no processo administrativo fiscal sob análise:

a) não houve prejuízo (violação ao sistema de garantias disponibilizado) ao contribuinte e/ou caracterização de quaisquer das hipóteses de nulidade elencadas no art. 59, I e II do Decreto n.º 70.235, de 1972, mas, sim,

b) o que há é tão somente a alegação, por parte do Recorrente, de ocorrência de violação ao arcabouço normativo em vigor por parte da autoridade julgadora, de forma a que se devesse proceder o reconhecimento da improcedência do lançamento;

9.3.4. Ainda, de se notar que tal posicionamento - decretação de nulidade somente nos casos de prejuízo e/ou nas hipóteses previstas no art. 59, I e II do PAF, com precedência do provimento recursal, a partir da análise de seu mérito, se aplicável - é suportado por jurisprudência de longa data oriunda do STJ e do CARF, este último em sua instância máxima, na forma abaixo reproduzida.

STJ

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO - IMPRECISÃO NA CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - ASSINATURA DE TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA - INTIMAÇÃO - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - FORMALIDADE - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE SEM PREJUÍZO - IMPUGNAÇÃO - PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE - VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM - AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC.

1. Hipótese em que, ao longo do processo administrativo fiscal, a recorrente foi caracterizada ora como contribuinte solidária, ora como responsável solidária, não tendo sido mencionada expressamente no auto de infração, embora tenha assinado Termo de Sujeição Passiva Solidária.

2. Não obstante a inconsistência na qualificação específica da empresa em momentos distintos (contribuinte/responsável), o auto de infração determinou a intimação tanto do contribuinte quanto do responsável, o que é suficiente para suprir a exigência de que o sujeito passivo tenha ciência do ato administrativo.
3. A formalidade é característica do processo administrativo fiscal, mas não há nulidade sem que tenha havido prejuízo, o qual, no caso, consistiria na supressão da oportunidade de apresentar impugnação. E o prejuízo foi afastado exatamente pela apresentação da impugnação. (grifei)
4. Não é relevante a ausência de considerações sobre o lançamento tributário na impugnação, pois a abrangência da defesa deduzida é determinada pela impugnante. Incide no processo administrativo o princípio da eventualidade. Se não observado, impossibilita seja dada à impugnante outra oportunidade para sanar dificuldade imposta por sua própria conduta (venire contra factum proprium).
5. Inviável o conhecimento do dissídio jurisprudencial pela ausência de cotejo analítico, que não se satisfaz com a transcrição de ementas.
6. Não ocorre violação do art. 535 do CPC quando o acórdão recorrido apresenta fundamentos suficientes para formar o seu convencimento e refutar os argumentos contrários ao seu entendimento.
7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(STJ. REsp 949959/PR. 2ª. Turma. Relatora: Min. Eliana Calmon, Data de Julgamento: 10/11/2009, Publicado no DJe de 19/11/2009)

Acórdão CSRF/02-02.301

NORMAS PROCESSUAIS - CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE. O estabelecimento autuado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal. Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo. (grifei)

9.3.5. Feita tal digressão, de se registrar que, no caso sob análise, o auto de infração e o acórdão recorrido foram formalizados por autoridade competente e que, na forma que se segue no presente voto, a partir da possibilidade deste CARF analisar de forma plena as infrações objeto de lançamento, não resta caracterizado qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa pelo contribuinte (ou seja, ao se admitir o poder deste CARF de decidir a favor do contribuinte quanto ao mérito do lançamento, sobre o qual se oportunizou ampla defesa);

9.3.6. A contribuinte demonstrou ter plena compreensão e conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, exaustivamente descritas no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 61 a 103, de forma a lhe ter sido propiciado o exercício de sua ampla defesa;

9.3.7. Assim, entendo que seja de se descartar a existência de prejuízo à parte e/ou caracterização de quaisquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do referido Decreto n.º. 70.235 ou, sequer, de qualquer outra irregularidade, incorreção ou omissão, na forma prevista pelo art. 60, também daquele Decreto, e rejeito a preliminar de nulidade levantada, sem prejuízo do prosseguimento na análise de mérito do pleito, quanto à cobrança em tela;

9.3.8. Por fim, pertinente, ainda, recordar que não se confunde a regular motivação sucinta do *decisum* recorrido (como se observa no presente caso, em especial quanto às infrações despesas não comprovadas e de aluguéis indedutíveis, itens 0002 e 0003 do AI) com

a cerceadora inexistência de motivação do *decisum*, plenamente aplicáveis aqui as seguintes considerações acerca do tema traçadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em feito análogo, de relatoria do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra (Acórdão CARF n.º. 3402-005.488, de 25 de julho de 2018), *verbis*:

"(...)

8. Apesar da objetividade do referido despacho, resta claro que ele atende a exigência da motivação de todo e qualquer ato administrativo, na medida em justifica em concreto a recusa da compensação perpetrada pelo contribuinte no presente caso. O fato de ser sucinta não implica, per si, a nulidade da decisão por carência de motivação, como aliás já decidiu o Supremo Tribunal Federal em sede de recurso julgado sob repercussão geral, in *verbis*:

1. Questão de ordem. Agravo de Instrumento. Conversão em recurso extraordinário (CPC, art. 544, §§ 3º e 4º).

2. Alegação de ofensa aos incisos XXXV e LX do art. 5º e ao inciso IX do art. 93 da Constituição Federal. Inocorrência.

3. O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

4. Questão de ordem acolhida para reconhecer a repercussão geral, reafirmar a jurisprudência do Tribunal, negar provimento ao recurso e autorizar a adoção dos procedimentos relacionados à repercussão geral.

(STF; AI 791.292 QORG, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, julgado em 23/06/2010, REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe149 DIVULG 12082010 PUBLIC 13082010 EMENT VOL0241006 PP01289 RDECTRAB v. 18, n. 203, 2011, p. 113118) (grifos nosso).

9. É também neste diapasão o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, bem como deste Tribunal administrativo, conforme se observa das ementas exemplarmente colacionadas abaixo:

AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

ART. 620 DO CPC/1973. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS N. 282 E 356 DO STF.

REEXAME DE PROVAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7 DO STJ. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA DECISÃO. MOTIVAÇÃO SUCINTA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

1. A ausência de prequestionamento de dispositivo legal tido por violado impede o conhecimento do recurso especial. Incidem as Súmulas n. 282 e 356 do STF.

2. Não cabe, em recurso especial, reexaminar matéria fático-probatória (Súmula n. 7/STJ).

3. A decisão que se mostra fundamentada, ainda que de forma sucinta, não dá ensejo ao decreto de nulidade.

4. Agravo interno a que se nega provimento.

(STJ; AgInt no AREsp 1.004.066/SP, Rel. Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI, QUARTA TURMA, julgado em 22/05/2018, DJe 01/06/2018) (g.n.).

Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Ano-calendário: 2001, 2002

NULIDADE. ACÓRDÃO DA DRJ. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não é nulo acórdão da DRJ fundamentado, ainda que de forma sucinta. A fundamentação breve não caracteriza ausência de motivação.

IRPF. COMPROVAÇÃO. DEPÓSITO EM CONTA DE PESSOA FÍSICA. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O depósito em conta bancária de pessoa física, sócia de empresa prestadora de serviço, caracteriza a pessoa física como beneficiária da renda, sendo devido IRPF sobre os valores recebidos. Registros contábeis e contratos não são capazes de elidir a natureza fática do depósito bancário.

IRPF. REMUNERAÇÃO INDIRETA. DESPESAS COM VIAGEM, ESTADIA E ALIMENTAÇÃO. CUSTEADAS PELA CONTRATANTE. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR.

Despesas de locomoção, hospedagem e alimentação quando incorridas pelo contratante dos serviços em benefício do prestador do serviço para viabilizar a prestação do serviço não caracterizam remuneração indireta.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS.

O CARF não é órgão competente para promover de ofício compensação do crédito tributário mantido em sede de processo administrativo em face de eventuais valores que o contribuinte detenha a seu favor junto a autoridade tributária.

(CARF; Processo n. 11080.011496/200614; acórdão n. 2201002.349; Data da sessão: 19/03/2014)

9.3.9. Ainda, quanto à alegada nulidade do Acórdão da DRJ por não apreciação de elementos probatórios, de se notar que o contribuinte, em seu Recurso, não desenvolveu maior esforço no sentido de indicar quais elementos de prova deixaram de ser apreciados, cabível assim, consideração similar àquela constante do feito 10580.726137/2014-71, note-se, plenamente consistente com a análise de mérito que aqui se defende, *verbis*:

(...)

Falta de motivação adequada não é sinônimo de falta de motivação, esta sim um vício que torna nulo o ato decisório. A decisão que não exponha as razões de fato e de direito em que se baseia é nula. A decisão que se apoie em fundamentos juridicamente frágeis ou em valoração equivocada do acervo probatório é passível de reforma em grau de recurso; mas aqui, em tese, não se tem ato decisório nulo.

A recorrente, ademais, não indicou de forma objetiva quais os pontos relevantes da impugnação deixaram de ser examinados.

(...)"

9.3.10. Assim, afasto as preliminares nulidade levantadas pela Recorrente e prossigo na análise de mérito quanto às infrações objeto de lançamento.

9.4 Quanto à infração de omissão de receitas por presunção legal (passivo fictício) – Infração 0001 do AI

9.4.1. Pertinente à respeito reproduzir aqui novamente o teor da manifestação anterior deste Colegiado acerca do tema, quando da conversão do presente julgamento em diligência (Resolução CARF no. 1301-000.661, de e-fls. 5.107 a 5.113):

“(…)

Passivo não comprovado é uma presunção de omissão de receitas, cuja lógica se prende a duas situações. Na primeira, o contribuinte, ao invés de registrar a receita auferida, faz o registro contábil numa conta de passivo, que é inexistente e esconde a receita auferida à margem da escrituração. Na segunda, o contribuinte contabiliza, para diminuir o lucro, uma despesa inexistente e, em contrapartida, registra um passivo que também é inexistente.

Em ambos os casos, o fato tributável relevante se considera ocorrido no momento do registro, no passivo, da obrigação inexistente. Nesse sentido aponta o Acórdão n.º 9101002.340, da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, cuja ementa foi assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário:2001

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO. FATO GERADOR.

A presunção legal de omissão de receitas por passivo não comprovado é chamada de presunção justamente porque, não sendo possível conhecer o exato momento em que a receita não oferecida à tributação foi auferida, presume-se a sua ocorrência quando se dá o registro contábil desse passivo. De outra forma, não seria possível presumir-se a omissão de receitas.

Recurso Especial do Procurador Provido em parte.

Do voto condutor da decisão, da lavra da ilustre Conselheira Adriana Gomes Rêgo, vale transcrever a seguinte passagem:

Rendo minhas homenagens à tese deduzida no acórdão recorrido. Com efeito, a manutenção na contabilidade de obrigação já paga, ou que o sujeito passivo não comprove sua exigibilidade, implica que os recursos utilizados no pagamento ou na assunção da obrigação foram auferidos em momento anterior. Assim se dá porque, para essa presunção, não se pode falar em recursos provenientes de receita omitida no futuro, mas, sim, no passado.

*Contudo, a **presunção** legal de omissão de receitas por **passivo não comprovado** é chamada de presunção justamente porque, como **não é possível conhecer o exato momento em que a receita não oferecida à tributação foi auferida, presume-se a sua ocorrência - omissão de receitas - quando se dá o registro contábil** de fato que objetive atribuir, a ela (receita), origem. De outra forma, não seria possível presumir-se a omissão de receitas.*

Como se sabe, o ilícito tributário deve ser sempre provado. Se não há prova, não há ilícito. Mas essa prova pode ser dar de forma direta ou indireta. As provas diretas são as que representam, de forma imediata, a ocorrência do fato de implicações jurídicas, seu objeto. Já, a prova indireta representa a ocorrência de fatos secundários ou indiciários, dos quais virá a implicação legal da existência ou inexistência do fato principal. Assim, a prova indireta ocorre quando se referir a um fato indiciário, diverso do fato típico, que será

considerado como juridicamente existente, em virtude da relação de inferência lógica, do raciocínio dedutivo.

No caso das presunções legais, o fato indiciário é o fato a ser objetivamente provado, enquanto que o fato indiciado será provado apenas pela inferência lógica, acima mencionada, do raciocínio dedutivo.

É o que ocorre com a presunção de omissão de receitas caracterizada por passivo não comprovado. O fato indiciário provado nos autos é o registro do passivo na escrituração contábil. Somente a partir desse fato e, unicamente por conta dele, é que é possível inferir (raciocínio lógico) que houve obtenção de receitas não oferecidas à tributação em momento anterior.

Portanto, antes do registro contábil efetuado em 31/12/2001, não havia fato indiciário, e, conseqüentemente, não havia fato indiciado, ou seja, não havia como provar a ocorrência do fato gerador da omissão de receitas presumida.

Curvo-me, assim, à tese no sentido de que, na hipótese de presunção legal de omissão de receitas caracterizada por passivo não comprovado, considera-se ocorrido o fato gerador quando o contribuinte faz o registro contábil da despesa, implicando, assim, no presente caso, a ocorrência do fato gerador em 31/12/2001. (g.n.)

(...)

9.4.2. Nenhum reparo a fazer às considerações acima tecidas, inclusive quanto à tese ali detalhada, de ocorrência do fato gerador (quanto ao alegado passivo fictício) no momento de seu registro na escrituração contábil do sujeito passivo, tese esta também adotada por este Relator, tudo de forma plenamente consistente com o teor da Súmula CARF n.º 144, *verbis*:

Súmula CARF n.º 144

A presunção legal de omissão de receitas com base na manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada (“passivo não comprovado”), caracteriza-se no momento do registro contábil do passivo, tributando-se a irregularidade no período de apuração correspondente.

Acórdãos Precedentes:

107-08.732, 1101-000.991, 1301-002.960, 1302-001.750, 1402-001.511, 1402-002.197, 9101-002.340 e 9101-003.258.

(Vinculante, conforme Portaria ME n.º 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

9.4.3. A partir do acima disposto, assim foi demandado pela Resolução deste Colegiado às e-fls. 5.113:

(...)

*Tendo em conta essas razões e considerando que, no caso em exame, a recorrente **Monte Tabor** faz referência a empréstimos concedidos por **Fondazione** em anos anteriores, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que se verifique a data de registro, no passivo de Monte Tabor, da obrigação no montante de R\$ 5.950.347,94. Não sendo possível determinar a data do registro, que seja informado se a dívida foi registrada em 2010 ou em ano anterior. (grifei)*

(...)"

9.4.4. Em resposta à demanda supra, assim respondeu a autoridade diligenciante, em relatório de e-fls. 5.117 a 5.121:

"(...)

Em que pese, conforme afirmado pelo Conselheiro relator, o lançamento em questão não ter sido objeto de contestação direta e específica, em atendimento ao demandado, apresento em anexo, com base em balancetes mensais apresentados pelo contribuinte em resposta ao Termo de Diligência 01, demonstrativo de movimentação mensal da conta de passivo, conta 2.2.02.03.0002, compreendendo valores relativos ao período 01/2008 e 01/2010, representativa do suposto empréstimo considerado pela fiscalização como passivo fictício, em relação ao qual, apesar de reiteradamente exigido, não foi apresentada comprovação, seja no curso da ação fiscal, seja no âmbito da impugnação ao lançamento, quanto à sua origem. Também em anexo, cópias dos balancetes mensais apresentados. Conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, especificamente nos itens 5.2 e 7.2.2, parte integrante do Auto de Infração objeto de impugnação, o contribuinte não demonstrou a origem dos valores registrados como empréstimos, assim como as alegadas amortizações.

Quanto ao estranhamento indicado pelo Conselheiro relator relativo à motivação de uma entidade que se auto intitulava como imune, mas que, como fartamente evidenciado no curso da ação fiscal, descumpriu requisitos à fruição dos benefícios, registrar como passivo valores em relação aos quais não conseguiu comprovar, foge à competência da fiscalização esta análise de valor, ainda que se possa fazer ilações.

Merece destaque que, como indicado na supracitada planilha, há registros de créditos e débitos ao longo dos meses, inclusive no mês de janeiro de 2010, quando foi imputada a infração com o valor apurado de R\$5.950.347,94 e data de imputação de 31/01/2010.

(...)"

9.4.5. Embora o diligenciante, note-se, conforme bem pontuado pela Recorrente, não tenha cumprido a determinação contida na diligência, no sentido de verificar quando o passivo fictício objeto de tributação foi registrado ou, alternativamente, ao menos informado se o passivo fictício em questão foi registrado antes de 2010, a partir de sua afirmação supra, no sentido de que *"há registros de créditos e débitos ao longo dos meses, inclusive no mês de janeiro de 2010"*, acompanhada de balancetes de 01.2008 a 12.2010 o que se pode concluir é que o passivo não comprovado objeto de tributação já se encontrava registrado pelo menos desde 2008 na escrituração da recorrente.

9.4.6. Ainda, corrobora tal conclusão o parecer pericial contábil de iniciativa do sujeito passivo às e-fls. 5.543 a 5.546, regularmente trazido aos autos com fulcro na exceção contida no art. 16, §4º., "c" do Decreto 70.235, de 1972 (a partir da tese acima adotada ventilada por este Colegiado na Resolução anterior, de ocorrência do fato gerador no momento do registro da escrituração contábil no passivo da empresa).

9.4.7. Produzido, em meu entendimento, elementos. agora constantes dos autos, que permitem que se firme convicção no sentido de se tratar o passivo fictício em questão (apontado em 2010), de valor anteriormente registrado na escrituração da empresa, no mínimo desde 2008 (vide, a propósito, em especial e-fl. 5.560), tendo desde seu registro o saldo sido

objeto, de forma resumida, de créditos/débitos a título de variação cambial para sua atualização e débitos por força de compensação de créditos mantidos pela devedora (autuada) junto á credora (Fondazione).

9.4.8. Assim, em se tratando do montante tributado a título de passivo fictício pela autoridade autuante de valor registrado anteriormente ao ano-calendário de 2010 e a partir da tese aqui adotada, firme na Súmula CARF n.º. 144 (no sentido de que o fato gerador de eventual passivo não comprovado se dá no momento do registro de tal passivo na escrituração do sujeito passivo), afasto a possibilidade de tributação tal qual realizada pela autoridade fiscal, reitere-se, no ano-calendário de 2010 e, assim, voto por dar provimento ao recurso da autuada quanto à matéria, a fim de que seja cancelada a autuação número 0001 constante do AI à e-fl. 05 (omissão de receitas por presunção legal – passivo fictício).

9.5 Quanto às infrações de despesas não comprovadas e aluguéis indedutíveis – Infrações 0002 e 0003 do AI

9.5.1 Inicialmente também entendo, em linha com o julgado Recorrido, que os elementos carreados aos autos não são capazes de corroborar a efetividade das despesas contabilizadas a título de prestação de serviços junto às empresas Salva Consulting Gestão Empresarial e Acervo Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda. e nem aquelas contabilizadas a título de aluguéis devidos junto à Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor, para fins de sua dedutibilidade.

9.5.2 Mais detalhadamente, compulsando as provas relevantes anexadas aos autos em sede de impugnação (constantes dos anexos de e-fls. 3.185 a 3.945) e ainda que se leve em conta aquelas anexadas em sede de razões adicionais de e-fls. 4.296 a 4.309, com seus anexos de e-fls. 4.329 a 4.395 (*ressaltando-se não houve apresentação de novas provas quanto ao tema em sede recursal*), os elementos que poderiam ser correlacionados com a comprovação das despesas citadas, incorridas durante o ano-calendário de 2010 são:

a) Escrituras de transferências de imóveis da Monte Tabor para a Fondazione (doc de e-fls. 3.265 e ss., duplicadas às e-fls. 4.022 e ss.), acompanhadas de comprovantes de pagamentos em anexos de e-fls. 4.243 a 4.275

b) Crédito declarado do Monte Tabor junto à Fondazione quando da concordata desta última em 2011, alegadamente vinculado à compensação de aluguéis, como parcela geradora do montante final deste crédito (e-fls. 3.690 e ss. e 4.048 à 4.051) e pagamentos a estes relacionados ocorridos em 2013 (e-fls. 3.383 a 3.391, duplicados às e-fls. 4.009 e ss. e 4.059 e ss.)

c) Contrato com vigência de 01/12/2005 a 31/07/2007 e Notas Fiscais emitidas por Acervo Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda. (e-fls. 3.722 a 3.729)

d) Documentos que comprovam a retenção e pagamento do IRPJ, CSLL e PIS decorrentes dos serviços prestados por Salva Consulting, Acervo Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda. e Today Consultoria de Negócios (e-fls. 3.730 a 3.834)

e) Planilha referindo-se ao ano de 2011 e elementos de remessa efetuada em 2013, destinadas a tentar justificar a tese de que o pagamento de aluguéis se deu a título de compensação junto à Fondazione (e-fl. 3.835 a 3.839)

f) Autorização para compensação dos aluguéis referentes ao ano-calendário de 2008 (e-fl. 4.290 e 4.377), acompanhada de documentos que tentam comprovar o registro

contábil, acompanhado de documento de cobrança vindo da Itália (e-fls. 4.378/4.379), mas que se referem ao ano-calendário de 2009.

g) Contrato de locação de e-fls. 4.014 a 4.021, datado de 2004 (duplicado às e-fls. 4.373 e ss.) e alteração de e-fls. 4.280 e 4.286; também do mesmo ano.

f) Laudos de e-fls. 5.015 a 5.078, 5.537 a 5.574 e 5.580 a 5.698, onde a evidência documental hábil e idônea específica quanto aos pagamentos a título de aluguel se resume a excerto do já citado contrato de locação de e-fls. 4.014 a 4.021, acompanhado de registros contábeis

9.5.3 Analiso. Cediço que tais documentos não são suficientes à comprovar a efetividade das despesas, seja para os valores deduzidos a título de despesas prestação de serviços junto à Salva Consulting e Acervo Consultoria (não há comprovação efetiva de prestação dos referidos serviços), seja para os valores deduzidos a título de aluguéis pagos a Fondazione, ressaltando-se que mesmo os elementos carreados aos autos e o tópicos dos laudos que se referem às alegadas “compensações” como forma de pagamento dos aluguéis se referem no máximo ao ano-calendário de 2009, enquanto aqui se está a tratar de dedução título de aluguéis no ano-calendário de 2010.

9.5.4 Mais especificamente, cediço que para os valores tributados pela autoridade fiscal como não comprovados a título de pagamentos à Salva Consulting Ltda., à Acervo Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda. e a título de aluguéis objeto de lançamento, o sujeito passivo não se desincumbiu a contento do ônus de demonstrar a necessária correlação (exata e **individual**, para cada valor objeto de lançamento) entre os valores objeto de dedução constantes das infrações 0002 e 0003 do AI e a escrituração contábil da empresa, correlação esta necessariamente acompanhada de: a) prova da efetiva prestação do serviço correlacionado e/ou do pagamento efetivo ao prestador e b) da quitação em tempo razoável dos aluguéis junto à Fondazione, locatário com quem mantinha relações negociais próximas (financiador/financiado) há muitos anos, tudo necessariamente lastreado por documentação hábil e idônea e referindo-se ao ano-calendário que aqui se analisa (2010).

9.5.5 Entendo, assim, que seja de se manter o lançamento, como despesas não comprovadas no ano-calendário de 2010 dos valores pagos à Salva Consulting, Acervo Consultoria e a título de aluguéis, tudo a partir do norte estabelecido de forma extremamente competente pelo voto condutor do Acórdão CSRF 9101-004.027, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner, a cujo teor aqui, assim, se acede integralmente, verbis:

(...)

Para que uma despesa seja considerada dedutível na apuração do lucro líquido, é necessária a prova de que essa despesa seja usual, normal e necessária para o desenvolvimento das atividades da empresa. É o que preconiza o art. 299, do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§3º O disposto neste artigo aplicase também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Como se vê, não obstante a despesa possa ter existência real, condição necessária para a sua dedutibilidade, sua mera existência não é suficiente. Nos termos do art. 299 do RIR/99, somente são dedutíveis as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. E necessárias são as despesas pagas ou incorridas para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica. Além disso, a lei limita a dedutibilidade às despesas operacionais usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Não há dúvida de que cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a necessidade, usualidade e normalidade das despesas deduzidas quando da apuração do lucro tributável.

A comprovação das despesas que afetam o lucro tributável deve evidenciar que o ônus assumido pelo contribuinte decorreu de exigências da atividade da empresa. Não basta a operação ser, hipoteticamente, comum à atividade empresarial. Somente por meio de documentos é possível afirmar que a despesa foi promovida para realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

E nesse contexto, a escrituração contábil da empresa somente faz prova a favor do sujeito passivo, nos casos em que, além de observadas as disposições legais, os fatos nela registrados estejam comprovados por documentos hábeis e idôneos, conforme prescreve o art. 923 do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 1999):

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art.9º, § 2º)

Não basta, pois, para justificar a dedutibilidade das despesas, que o contribuinte justifique suas operações apenas de forma escritural. **Deve manter os documentos que instrumentalizam as operações registradas contabilmente.**

(...)"

9.5.6 Esclareça-se, por fim, a propósito, ainda, que não se tratou, no âmbito do Processo 10580.726137/2014-71, de validar como "legítimas" as despesas registradas como oriundas de prestação de serviços prestados por Salva Consulting e Acervo Auditoria, mas tão somente de tê-las excluído como causa, motivação para suspensão da imunidade (por força da condição de não diretores dos Srs. Andrea Garziera e Sigevaldo Santana de Jesus), nada se afirmando acerca da legitimidade de tais despesas.

9.5.7 Destarte, no que tange às despesas objeto de lançamento por não comprovadas, relacionadas aos pagamentos realizados à Salva Consulting Gestão Empresarial Ltda. e à Acervo Auditoria e Consultoria Empresarial Ltda. (parte da infração 0002 do AI), bem como no que diz respeito aos aluguéis indedutíveis (constantes da infração 0003 do AI), mantenho a tributação na forma que realizada pela autoridade fiscal, negando provimento ao Recurso da contribuinte.

9.5.8 Finalmente, já quanto á empresa TCN - Today Consultoria de Negócios Ltda. e as respectivas despesas tidas como não comprovadas objeto de lançamento (outra parte da infração 0002 do AI), entendo como corolário lógico da conclusão aqui atingida, no sentido de que se remunerou material e efetivamente através de tais despesas o diretor da Recorrente Eduardo Jorge, com distribuição dos resultados e/ou patrimônio da Recorrente (e consequente

violação às condições para fruição da imunidade pela Recorrente), não haver espaço para que se fale em não comprovação, desnecessidade ou não efetividade daqueles.

9.5.9 Explico. Ou seja, entendo que da mesma forma que uma despesa não comprovada a título de remuneração à dirigente não poderia lastrear a suspensão da imunidade (como bem afirmou o Acórdão prolatado por este Colegiado quando da análise do ADE), daí também decorre a necessária conclusão de que, uma vez estabelecido que a entidade efetivamente violou os requisitos de imunidade, ao efetivamente remunerar seu diretor Eduardo Jorge através da TCN-Today Consultoria de Negócios, as despesas relacionadas a tal remuneração tornam-se usuais, necessárias e efetivas, sendo assim, de se afastar a tributação de tais despesas por eventual não comprovação.

9.5.10 Destarte, a partir de todo o acima exposto, conclusivamente, quanto às infrações 0002 e 0003 do AI de e-fl. 05, voto por dar provimento parcial ao recurso da Contribuinte, a fim de somente afastar a tributação dos valores pagos à Today Consultoria de Negócios – TCN, que compõem parte da infração 0002.

9.6 Quanto aos resultados escriturados e não declarados objeto de tributação

9.6.1 Necessário aqui recapitular o que se estabeleceu quando da conversão do presente julgamento em diligência, de forma escorreita (vide e-fl. 5113):

“(…)

Quanto à infração identificada como resultados operacionais não declarados, não existe na impugnação e no recurso contestação específica. **O recurso limita-se a atacar a infração de forma indireta e genérica, questionando a validade do ato que suspendeu a imunidade e arguindo nulidade e decadência. Alegações diretas e específicas contra tal infração só foram trazidas tardiamente, quando da sessão de julgamento. Portanto, não há dúvida de que é matéria preclusa, ainda que se adote uma perspectiva flexível e tolerante.**

Todavia, a recorrente alegou que a planilha de despesas (fl. 213), por ela mesma elaborada, e que serviu de base para a autoridade fiscal apurar o resultado tributável, contém erros de cálculos que deturpam o resultado final.

Com efeito, verificando a planilha, constata-se a existência de erros, sendo o mais gritante o tratamento dado ao "resultado financeiro líquido" (despesas e receitas financeiras, mais variações cambiais), que, apesar de ser negativo em alguns meses, foi computado como redução de despesas. Já a provisão para créditos de liquidação duvidosa, mesmo não sendo dedutível do lucro real, foi considerado como despesa. A recorrente, por outro lado, alegou que não foram excluídas das receitas as "deduções de vendas de serviços".

Considerando que erros de cálculo e lapsos manifestos podem ser corrigidos a qualquer tempo, proponho que os autos retornem à unidade de origem também para a **verificação e correção de erros** cometidos na apuração dos resultados operacionais.

(…)

9.6.2 Do acima disposto, cediço que, adotando este Relator também o entendimento acima, a única matéria não preclusa abrangida pela diligência, são os erros de cálculo e lapsos manifestos na confecção da planilha, restando estranhas à tal matéria (erro/lapso manifesto) e, assim **preclusas** (visto que **ausentes da Impugnação e Recurso Voluntário**) quaisquer alegações adicionais de mérito que passaram a ser deduzidas pelo contribuinte

somente quando do julgamento que originou a diligência ou posteriormente, tais como: a) a necessidade de dedução das vendas de serviços para obtenção da receita líquida de vendas e b) a dedução de PIS e COFINS objeto de lançamento das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou seja, entendo, assim, que estas duas alegações tratam-se de matéria preclusa, visto que nunca impugnadas, e assim não conheço do pedido de ajustes adicionais aos montantes apurados pela autoridade diligenciante às e-fl. 5.512, deduzido pelo contribuinte em sua manifestação de e-fls. 5.519 a 5.574;

9.6.3 Todavia, tendo reconhecido a autoridade diligenciante, consoante e-fl. 5.512, a necessidade de ajustes por erro/lapso manifesto na planilha de e-fl. 3020 (idêntica à de fl. 213), é de se ajustar, na forma ali proposta, a base de cálculo para a infração 0004 do AI aos novos valores apurados a título de resultados operacionais não declarados, a saber: em 31/03/2010 – R\$ 1.666.785,84; em 30/06/2010 – R\$ 4.596.211, 96 e 30/09/2010 – R\$ 3.982.436,91, devendo o sujeito passivo efetuar ainda os ajustes decorrentes do novo resultado operacional negativo apurado em 31/12/2010 (R\$ -3.492.264,74).

Destarte, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário da autuada quanto ao tema, na forma acima.

9.7 Quanto à multa qualificada

9.7.1 Quanto à aplicação da qualificadora às infrações aqui mantidas, entendo não haver como se defender que a remuneração efetiva das atividades de diretor da autuada (Sr. Eduardo Jorge), tão somente formalmente através de prestação de serviços por empresa de consultoria (*in casu*, TCN – Today Consultoria de Negócios) não tivesse, ao menos como um de seus objetivos, mascarar a violação ao requisito para fins de fruição pela imunidade pela Recorrente, restando assim completamente incabível que se possa cogitar se estar diante de erro, conduta culposa ou divergência de interpretação Contribuinte-Fisco;

9.7.2 Entendo, a propósito, que o requisito de não remuneração de dirigente por entidade imune, a fim de que se possa fruir do favor fiscal, encontra-se expresso de forma bastante clara na legislação em vigor, não cabendo assim que se tente alegar qualquer tipo de desconhecimento ou possibilidade de interpretação diversa quanto ao tema, ainda menos quando se usou de estrutura para remunerar diretor da pessoa jurídica composta pela contratação meramente formal de empresa consultoria sem funcionários e com superposição das atividades de diretor/serviços de consultoria prestados;

9.7.3 Buscou-se evitar, assim, que o Fisco pudesse tomar conhecimento da ocorrência da hipótese de suspensão de imunidade, a partir de tudo quanto se apurou no âmbito dos presentes autos;

9.7.4. Esclareça-se, por fim, que a multa aplicada apenas tem referência normativa às hipóteses delineadas nos arts. 71,72,73 da lei n.º. 4.502, de 1964, restando, porém, aplicada com fulcro no art. 44, §1º. da Lei n.º. 9.430, de 1996, dispositivo vigente, sendo ainda, agora acerca das alegações de inconstitucionalidade de seu percentual, aplicável o que se segue, estabelecido pelo teor da Súmula CARF no. 02, *verbis*:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

9.7.5 Assim, escoreita a qualificadora aplicada quanto aos resultados escriturados e não declarados, passíveis de tributação a partir da suspensão de imunidade (infração 0004 do AI);

9.7.6 Quanto aos montantes lançados mantidos relacionados a despesas não comprovadas e aluguéis não dedutíveis, em que pese a robusta narrativa fiscal, entendendo que a fundamentação ali constante, ainda que corrobore a tese da autoridade autuante de distribuição de patrimônio e/ou resultado, justificando a suspensão da imunidade da recorrente (suspensão já aqui tratada e mantida), não é suficiente para que se caracterize o dolo específico quanto a estas infrações (de números 0002 e 0003 do AI);

9.7.7 Explico. Em linha com o pela Resolução oriunda deste Colegiado, também entendo que, de forma a se caracterizar o dolo do contribuinte quanto a diversas infrações típicas da apuração do Lucro Real por entidade imune (tais como o passivo fictício e a dedução indevida de despesas aqui em análise), há que se levar em consideração o fato de que o benefício a ser obtido como resultado da conduta infracional dependeria da suspensão de tal imunidade, não se tratando tal conclusão de mera “ilação”;

9.7.8 A partir de tal consideração, com base nos elementos constantes dos autos, não vislumbro como se defender a tese de que as despesas não comprovadas (seja as dos alegadas prestação de serviços por Salva Consulting ou Acervo Auditoria, seja as de pagamentos de aluguéis) foram “deduzidas” com o dolo específico requerido pelos arts. 71 a 73 da Lei nº. 4.502, de 1964 (ou seja, “no caso da entidade deixar de ser imune”), sem prejuízo, todavia de, uma vez mantida a suspensão e não se caracterizando tais despesas como comprovadas, restarem também mantidas a glosa/infração (tal como aqui se propôs no item 9.5);

9.7.9 Assim, quanto à multa qualificada aplicada sobre os valores aqui mantidos referentes ao pagamento de despesas não comprovadas (Infração 0002 do AI) e sobre os aluguéis não dedutíveis (Infração 0003 do AI), dou provimento ao Recurso Voluntário, de forma a reduzir a multa ao percentual de 75% para todos os fatos geradores lançados;

9.7.10 Conclusivamente, quanto à multa qualificada, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, de forma a reduzir a 75% percentual da multa aplicável para os montantes lançados aqui mantidos referentes às infrações 0002 e 0003 do AI, mantendo-se, todavia, a qualificadora no percentual de 150% para a infração 0004 (Resultados Escriturados e Não Declarados).

9.8 Conclusão – Recurso da autuada

Assim, quanto ao Recurso Voluntário da autuada, voto por afastar as preliminares de decadência e nulidade, para, quanto ao mérito, mantida a suspensão de imunidade da Recorrente, dar provimento parcial ao pleito, para:

a.1) cancelar os valores objeto de lançamento a título de passivo fictício (Infração 0001 do AI);

a.2) cancelar parcialmente os valores tributados a título de despesas não comprovadas (Infração 0002 do AI), excluindo-se ali da tributação os valores pagos à TCN – Today Consultoria de Negócios Ltda.;

a.3) Manter os valores principais lançados a título de aluguéis não dedutíveis (Infração 0003 do AI)

a.4) quanto aos resultados operacionais não declarados (Infração 0004 do AI), reduzir os valores apurados objeto de tributação àqueles constantes do resultado de diligência de e-fl. 5.512, a saber:

- em 31/03/2010: R\$ 1.666.785,84;

- em 30/06/2010: R\$ 4.596.211,96 e

- em 30/09/2010: R\$ 3.982.436,91.

Deve o sujeito passivo efetuar, ainda, os ajustes decorrentes do novo resultado operacional negativo apurado em 31/12/2010 (R\$ -3.492.264,74), não havendo valor tributável a ser mantido para o fato gerador ocorrido naquela data de 31/12/2010;

a.5) reduzir a 75% percentual da multa aplicável para os montantes lançados aqui mantidos referentes às Infrações 0002 e 0003 do AI, mantendo-se, todavia, a qualificadora no percentual de 150% para a infração 0004 (Resultados Escriturados e Não Declarados).

10. Do Recurso da responsável solidária Laura Ziller

10.1) Cabíveis aqui as mesmas considerações já tecidas quando da análise da arguição de nulidade levantada pela contribuinte atuada Monte Tabor contra o Acórdão recorrido (item 9.3 do presente voto), note-se, conforme ali se registrou, também extensíveis ao auto de infração no que diz respeito à: a) lavratura por autoridade de competente; b) inexistência de prejuízo à contribuinte a partir da possibilidade de decisão de mérito favorável com base nos elementos constantes dos autos e, em especial, c) não se constituir a motivação sucinta ou a fundamentação com argumentos jurídicos frágeis em hipótese de nulidade, seja do julgado recorrido, seja do auto de infração.

10.2) Ainda, a contribuinte demonstrou ter plena compreensão e conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, reitere-se, detalhadamente descritas no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 61 a 103 (em especial, em seu item 8, que no entender deste relator é bastante claro e não pode ser classificado como “simplório”), restando assim propiciada à responsável o exercício do contraditório e de sua ampla defesa.

10.3) Nota-se que, no item 8 de e-fls. 97 e 98, a autoridade atuante discorreu em detalhes sobre a fundamentação que o levou a concluir pela participação da atuada nas condutas que qualificou como fraudulentas e vinculadas às transações realizadas pela Monte Tabor com as empresas Oásis e Fondazione, havendo, também, diversos outros detalhamentos acerca da participação ativa da responsável na gestão patrimonial da atuada, mais especificamente no item 5 do TVF, onde se buscou caracterizar a formação de grupo econômico entre as empresas HSR, Oasis e Fondazione.

10.4) Verifico, ainda, que o art. 135 do CTN é o dispositivo citado como base legal para responsabilização da Sra. Laura Ziller, à e-fl. 98 do TVF, onde é detalhadamente fundamentado) também consta do enquadramento legal de e-fl. 4 do AI.

10.5) Quanto á preliminar levantada relacionada à competência da autoridade diligenciante, cediço que o único requisito estabelecido pelo art. 20 do Decreto no. 70.235, de 1972 (PAF) é no sentido de que a diligência deva ser realizada por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, requisito que restou obedecido, nada havendo naquele dispositivo que impeça que seja a diligência realizada pela autoridade responsável pela lavratura do auto de infração e inexistindo qualquer indício que corrobore qualquer alegação de vício quanto á atividade desempenhada pelo Auditor diligenciante por “interesse pessoal e/ou conceitual”.

10.6) Correto ainda o recorrido, ao estabelecer:

“(…)

Todos os sujeitos passivos receberam o RD e tiveram oportunidade de manifestação a respeito do seu conteúdo, em observância ao art. 35 do Decreto 7.574/2011, o que lhes assegurou o direito ao contraditório e à ampla defesa, sem qualquer prejuízo às suas respectivas participações no processo.

(...)"

10.7) Assim, afasto todas as preliminares levantadas pela responsável Laura Ziller e passo à análise de mérito de seu pleito.

10.8) Inicialmente, noto já afastada, no âmbito do presente voto (quando da análise do Recurso da autuada Monte Tabor) a tese de dependência da suspensão de imunidade e da possibilidade de autuação em relação ao posicionamento definitivo do Ministério da Saúde quanto à emissão do CEBAS, pela existência de fundamento autônomo, qual seja a remuneração de dirigentes caracterizada (vedada legalmente).

10.9) Já quanto à tese de impossibilidade de retroatividade normativa (do parágrafo 1º. do artigo 26 da Lei n.º. 12.101, de 2009, introduzido somente pela Lei n.º. 12.868, de 2013), especificamente quanto às contribuições sociais entendo que tal tese é propriamente afastada pela fundamentação pelo julgamento de 1ª. instância, acedendo-se assim ao seguinte teor do recorrido, capaz de afastar de forma plena a argumentação da Recorrente quanto ao PIS, COFINS e CSLL, verbis:

"(...)

Embora tenham reconhecido a possibilidade de constituição do crédito tributário de 2010 relativo à Contribuinte HSR na pendência do recurso relativo ao Cebas no âmbito do MS, com suporte no art. 26, §1º, da Lei 12.101/2009, introduzido pela Lei 12.868 em 2013, as quatro responsabilizadas consideraram impossível "estender essa retroatividade excepcional da lei nova para terceiros, conforme parágrafo 1º do artigo 144 do CTN."

A determinação para lavratura de auto de infração encontra-se na redação original da Lei 12.101/2009, no seu art. 32, que não sofreu alteração pela Lei 12.868/2013. É, portanto anterior às alterações introduzidas pela Lei 12.868/2013. Eis novamente o texto do dispositivo:

"Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º. Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º. O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente." (Destaque Acrescido)

Não há a retroatividade alegada.

(...)"

10.10) Noto, a propósito, ainda, agora quanto à mesma tese de retroatividade, mas quanto ao IRPJ, interpreto que ainda que o citado art. 32 se refira ao lançamento das contribuições sociais somente, a suspensão de imunidade pela violação ao art. 14 do CTN (aqui

também confirmada consoante expressamente constante da acusação fiscal, nos itens 6 e 7 do TVF às suas e-fls 93 e. 94) tem como consectário legal o afastamento da exclusão da obrigação de pagar, com a pessoa jurídica passando, assim, a se subsumir às regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas (não-ímmunes) para fins de incidência do imposto.

10.11) Pensar de forma diversa, tal como o recorrente alega, seria referendar teleologicamente o argumento de que o legislador quis que, ainda que determinada entidade violasse um dos requisitos para fins de fruição da imunitade, permanecesse a autoridade tributária impossibilitada de realizar qualquer lançamento relativo ao IRPJ (imposto), dependendo da edição de lei específica para tal, o que se rechaça.

10.12) Por fim, em linha com o dolo já aqui caracterizado no que diz respeito à argumentação de que a hipótese que levou à descaracterização da imunitade da recorrente (remuneração de diretor através da contratação meramente formal empresa de consultoria) seria estranha à recorrente, ou seja, quanto à alegação de que a contratação tivesse ocorrido sem a prática de conduta dolosa desta por força de incompetência, **de se notar que a Sra. Laura Ziller era, durante o período autuado, titular de cargo entre cujas atribuições se incluíam, segundo documentos constantes de seu próprio Recurso Voluntário: dirigir os serviços administrativos e a gestão dos negócios da entidade, praticando atos de gerência previsto neste estatuto e os que mais lhe for determinado pela Diretoria ou pela Assembleia Geral; nomear, contratar, promover, fixar remuneração e/ou vantagens e demitir empregados e técnicos em harmonia com os programas aprovados pela Diretoria;**

10.13) Assim, não vislumbro como se possa defender ser o caso de desconhecimento ou não participação da Sra. Laura Ziller na prática de conduta dolosa aqui constatada relacionada à descaracterização da imunitade da autuada (remuneração de dirigente através de contratação meramente formal de empresa de consultoria), a qual, além de representar infração à lei tributária, ultrapassa, no entender deste relator, qualquer limite lícito estabelecido no estatuto da autuada;

10.14) Ou seja, não é de se admitir que a pessoa ocupante do cargo legalmente responsável por toda a gestão de pessoal da empresa, inclusive no que diz respeito à fixação de vencimentos do corpo funcional, possa se ausentar de conduta ilícita relacionada à forma de contratação e remuneração de seus dirigentes, conclusão que se reforça pelo indício de íntima ligação da responsável com todo o processo decisório financeiro-patrimonial da Monte Tabor, tanto pelo recebimento de valores pela Recorrente no exterior, oriundos do mesmo país da instituição “provedora” de recursos financeiros da autuada (Fondazione) - supostamente oriundos de aposentadoria, mas sem comprovação - tudo, assim, apontando para uma participação ativa da autuada em todos os processos decisórios administrativo-financeiros da Monte Tabor, inclusive com participação formal comprovada em processos relevantes como a alienação do imóvel sede do HSR e assunção pessoal de gravame de imóveis. Veja-se o seguinte excerto do TVF a propósito:

“(…)

As Diretoras Laura Ziller e Liliana Ronzoni, às quais se imputa a sujeição passiva solidária, atuam ativamente na administração do HSR e também da Fondazione e Oàsis, tendo inclusive assumido pessoalmente o gravame de parte dos imóveis registrados em nome da Fondazione em garantia a empréstimo do HSR junto ao Banco do Nordeste do Brasil, como descrito no item 5.0 acima. Cópias dos elementos de prova no Anexo 33-F.

Em relação às Diretoras do HSR, Laura Ziller e Liliana Ronzone, face às quais foram imputadas as infrações na qualidade de responsáveis solidárias, conforme evidenciado através das respectivas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física, DIRPF, correspondentes aos períodos de apuração de 2010 a 2013, cópias nos anexos 54 e 55, indicam que não recebem diretamente remuneração do HSR. No entanto, ambas declararam ter recebido rendimentos recebidos de pessoa física/exterior, conforme planilha abaixo, valores estes que foram objeto de Termos de Diligências específicos, anexo 1, visando esclarecer a origem dos rendimentos declarados.

Na resposta ao Termo de Diligência 01, Laura Ziller afirma que os rendimentos declarados *'são oriundos de valores recebidos na Itália a título de aposentadoria'*, sem comprovar aquilo declarado.

Liliana Ronzoni, afirma que: *'Os rendimentos declarados nas DIRPF correspondentes aos períodos de apuração compreendidos entre o ano de 2010 e julho/2012, e informados no campo, rendimentos recebidos de pessoa física/exterior, são oriundos de valores recebidos na Itália a título de salários recebidos da Fondazione Centro San Raffaele. Os rendimentos compreendidos entre o período de agosto de 2012 e o ano de 2013 são oriundos de valores recebidos na Itália a título de aposentadoria'*, sem comprovar aquilo declarado.

Merece destaque, em relação à resposta da Diretora Liliana Ronzoni o fato de que afirma, que, no período submetido à presente ação fiscal, recebeu rendimentos da Fondazione, a qual, como demonstrado neste Termo de Verificação Fiscal, constitui, com o HSR, um mesmo grupo econômico. Tal remuneração, considerando que exerce a atribuição de Diretora do HSR, só pode decorrer do exercício desta atribuição.

Na mesma resposta, a Diretora Liliana Ronzoni afirma que: *'o valor recebido é depositado em conta bancária naquela localidade. Meus gastos pessoais aqui no Brasil são pagos com cartão de crédito internacional e debitados diretamente na referida conta, no exterior'*. De tal afirmação, merece destaque, além do fato de afirmar possuir conta no exterior não declarada na DIRPF, o fato de atestar que a sua manutenção é custeada pela Fondazione."

(...)"

10.15) Desta forma, entendo escorreita a imputação, pela autoridade fiscal, de responsabilidade à contribuinte recorrente com fulcro no art. 135, do CTN, quanto aos resultados não declarados (infração 0004 do AI), decorrentes de suposta imunidade, inexistente no AC fiscalizado. Trata-se, *in casu*, a infração de consequência tributária de conduta de infração à lei, da qual, na forma acima, pode se concluir a contribuinte Laura Ziller ter participado de forma a possibilitar a concretização da violação legal, tencionando manter indevidamente inalterada, através de tal conduta, a condição de entidade imune para a Monte Tabor;

10.16) Ainda, acerca de outras alegações trazidas pela recorrente aos autos, ressalte-se: a) que nada há de limitação à aplicação do art. 135 citado à hipótese em que se descaracteriza a imunidade de entidade sem fins lucrativos e, também, uma vez mais, b) que toda a argumentação de inconstitucionalidade quanto à motivação do indeferimento do CEBAS deduzida pela Sra. Laura Ziller já foi enfrentada e afastada no âmbito do presente voto, ao se adotar aqui o posicionamento (a esta altura definitivo) detalhadamente fundamentado no âmbito do Acórdão que analisou o ADE (Acórdão CARF 1301-003.754). Também note-se que não se trata, no caso em questão, de mero inadimplemento, de forma a que se possa cogitar minimamente da aplicação da Súmula STJ 430;

10.17) Ainda a bem do debate, esclareço que me filio ao entendimento constante do item 59 Parecer PGFN/CRJ/CAT no. 55/2009, que mesmo a conduta culposa, se devidamente imputável aos administradores da empresa pode levar à caracterização de responsabilidade com fulcro no referido art. 135, do CTN (ainda que reitere-se, tenha, no entendimento deste Relator, ficado, pelas circunstâncias presentes nos autos, caracterizado o dolo da responsável), *verbis*:

Parecer PGFN/CRJ/CAT no. 55/2009

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposos como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

10.18) Por fim, quanto às infrações de despesas não comprovadas e aluguéis não dedutíveis e seus montantes objeto de lançamento aqui mantidos (infrações 0002 e 0003 do AI), não vislumbro liame capaz de vincular a dedução indevida de tais despesas à conduta da Sra. Laura Ziller e, assim, voto por afastar sua responsabilidade solidária quanto aos valores aqui mantidos quanto a tais infrações, relembro-se, aqui, já se ter afastado a qualificadora, em especial ao se levar em conta a necessidade de suspensão prévia da imunidade para que a pessoa jurídica se beneficiasse das mesmas (item 9.7.6 supra);

10.19) Destarte, conclusivamente, voto por dar parcial provimento parcial ao recurso voluntário da Sra. Laura Ziller, afastando-lhe a responsabilização quanto aos montantes aqui mantidos referentes às infrações 0002 e 0003 do AI (despesas não comprovadas e aluguéis não dedutíveis), mantendo-se, todavia, a contribuinte no polo passivo no que diz respeito à Infração de Resultados Operacionais não Declarados (infração 0004 do AI)

11. Do Recurso da responsável solidária Liliana Ronzoni

11.1) Rejeita-se novamente a argumentação preliminar de nulidade processual por incompetência da autoridade diligenciante, nos mesmos termos já aqui realizados quando da análise da Recorrente Laura Ziller, quais sejam: a diligência foi realizada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, consoante determinado pelo art. 20 do Decreto n.º. 70.235, de 1972, sem indícios de vício quanto à isenção do mesmo, bem como sem qualquer violação á ampla defesa ou ao contraditório, na medida em que a Recorrente foi regularmente cientificada acerca do Relatório de Diligência, daí oportunizando-se sua manifestação acerca do ai constatado (vide item 10.5 supra);

11.2) Não prospera a argumentação de que a recorrente deveria “participar” da diligência, na medida em que os elementos ali requeridos só se referiam à escrituração da pessoa jurídica autuada, reiterando-se a plena ciência e oportunidade de manifestação oferecida acerca dos resultados da diligência atingida, sem qualquer prejuízo à Recorrente;

11.3) Quanto à argumentação da autuada de que suas atribuições se limitariam à Diretoria Medica ou a funções consultivas no Conselho de Administração da autuada, o que se nota é que além de sua efetiva participação no referido órgão (incontroversa), foram coligidos

aos autos indícios que, no entender deste relator, evidenciam que a participação da Recorrente transcendia, em muito, os limites de atividade meramente relacionada à área médica, através de sua participação (até através de gravame pessoal) nas transações efetuadas entre a principal provedora de recursos à autuada (Fondazione), bem como naquelas realizadas entre a Monte Tabor e a Oásis, empresa da qual era a Sra. Liliana administradora, controlada pela Fondazione e responsável pela gestão do aluguel contratado do imóvel alienado pela Monte Tabor, de forma a que este permanecesse sendo utilizado após sua alienação;

11.4) A propósito, veja-se o teor do TVF em seu item 5, às e-fls. 85 e ss., onde além da caracterização de participação ativa da Sra. Liliana Ronzoni, exsurge, em meu entendimento a clara confusão patrimonial entre a autuada Monte Tabor e as pessoas jurídicas Oásis e Fondazione durante o ano-calendário que se analisa, *verbis*:

“(...)

A representante da Fondazione, Sra Liliane Ronzoni, cujos dados existentes no cadastro da RFB encontram-se no anexo 34, que também responde pela OASIS e é Diretora do HSR, regularmente intimada, através dos Temos de Diligência, 01, 02 e 03, Anexo 36, apresentou como resposta ao Termo de Diligência 01, evasivas, informando não dispor de nenhum dos elementos que foram objeto da intimação, apesar de tratar-se de unidade no Brasil da Fondazione, alegando que, por tratar-se de entidade no exterior, não estaria obrigada a apresentá-los e que não dispõe de qualquer informação, deixou de responder a todos os itens objeto da intimação, exceto a indicação da responsável pelo atendimento à fiscalização, designando a Sra. Simone Conceição Freitas. Afirmou de maneira reiterada, conforme resposta ao Termo de Diligência 02, datada de 04/06/2014, em resposta aos diversos questionamentos, *“Conforme já informado, não temos acesso aos documentos da empresa Fondazione para que seja possível atender a esta solicitação”*.

O único item atendido dos Termos de Diligência foi a apresentação de cópia do ato Constitutivo da Fondazione com tradução juramentada, anexo 34, e a Procuração, anexo 35, conferida pelo **Vice-Presidente da Fondazione, que também exerceu a Vice-Presidência do HSR**, o, já falecido Mario Cal, empresário italiano, anexo 3.

Neste Estatuto original, está estabelecido no Art. 5 que: “(...) o Conselho de Administração da Fundação é constituído por sete membros nomeados pelo Conselho de Administração da associação Monte Tabor, que indica também o Presidente”. No entanto, apesar de representar a Fondazione, a Sra. Liliana Ronzoni afirma reiteradamente não possuir qualquer informação ou, quando intimada de maneira específica, através do Termo de Diligência 03, a apresentar a identificação das pessoas de contato da Fondazione na Itália, assim como especificar a periodicidade e a forma destes contatos, deixa de fazer.

Diante das reiteradas manifestações de desconhecimento ou da falta de interesse em atender às intimações no curso desta ação fiscal, a Sra. Liliana Ronzoni foi convocada, através de intimação, Termo de Diligência 03, anexo 36, a prestar esclarecimentos relativos ao vínculo entre a Fondazione e o Monte Tabor, HSR.

A mencionada procuração, anexo 35, datada de 16/01/2008 e com validade do mandato até 31/12/2014, confere os mais amplos poderes à Diretora do HSR, Liliana Ronzoni, para praticar quaisquer atos de administração em relação à Fondazione, apesar de, estranhamente, conforme afirma na resposta apresentada em 18/06/2014, ao Termo de Diligência 03, anexo 36: *“Conforme já informado a V.Sas., atualmente não possuímos contato com pessoas da*

Fondazione San Raffaele Del Monte Tabor”. Tal afirmação configura que a Fondazione, proprietária de enorme patrimônio em imóveis no Brasil, credora, ao menos contabilmente de vultoso crédito, em realidade não existe, ao menos para a sua procuradora.

Apesar de afirmar em diversas respostas em nome da Fondazione, não ter contato com os Dirigentes da Fondazione, **afirmou no Termo de Declaração firmado em 18/06/2014, que a Fondazione continua existindo na Itália, apesar de estar em concordata, sob administração dos comissários do Tribunal de Milão; que o contato com a Fondazione se estabelecia diretamente já que os Presidente e Vice da Fondazione eram os mesmos Presidente e Vice do Monte Tabor Brasil, Don Luigi Verze e Mario Cal, ambos falecidos em 2011.** afirma ainda que, apesar de figurar como mandatária e responsável perante a RFB, relativo à Fondazione, não exerce qualquer função.

Em uma última tentativa, foi intimado pessoalmente através da sua representante, a informar quanto à existência de gravames junto à matrícula dos imóveis registrados no Brasil.

Merece destaque o fato de que a Diretora Liliana Ronzoni exerce de fato a Administração do HSR, como pode ser verificado por exemplo no contrato de locação firmado com a Clínica Delfin, Anexo 12, assinado por ela representando o HSR.

A OASIS, como já indicado no item 2, correspondente ao Histórico, foi intimada através dos Termos de Diligência 01, 02, 03 e 04, termos e respostas da OASIS, quando não especificado em contrário, no anexo 44.

A OASIS, conforme indicado no seu contrato social, anexo 35, na cláusula 2a, “tem por objeto social as atividades de prestação de serviços de administração de bens móveis, semoventes e ou imóveis (urbanos ou rurais)”. Conforme informado através da resposta ao Termo de Diligência 02, item 3, **“A empresa OASIS tem como único cliente a empresa Fondazione Centro S Raffaele Del Monte Tabor, sediada em Milão, e nunca realizou prestação de serviço para outro contribuinte”.** Na planilha: **“Imóveis pertencentes à Fondazione Centro San Raffaele Del Monte Tabor”**, apresentada em resposta ao item 1 do mesmo Termo, apresenta a relação de todos os imóveis registrados em nome da Fondazione no Brasil, como sendo aqueles administrados pela OASIS.

Em atendimento a intimação, Termo de Diligência 02, item 4, a OASIS apresentou extratos das folhas de pagamento relativos aos anos de 2010, anexo 39, 2011, anexo 40, e 2012, anexo 41. **Através das aludidas folhas de pagamento, verifica-se que apresentou, ao longo deste período entre 05 e 07 funcionários, todos com baixa remuneração entre 01 (um) e 02 (dois) salários mínimos, nas funções de lavradores, tratoristas, auxiliar de serviços gerais e apenas 01 (um), na maior parte do período, encarregado administrativo, com um total geral de proventos que passou de R\$4.889,11 em janeiro de 2010 até R\$6.348,77 em dezembro de 2012. Com tais elementos, demonstra-se que, para administrar um patrimônio, que teria sido adquirido em 2003 pelo valor de R\$25.318.388,00 (vinte e cinco milhões, trezentos e dezoito mil, trezentos e oitenta e oito reais), contou na maior parte do período, para administrar este patrimônio, com apenas um funcionário, na função de auxiliar administrativo, com remuneração bruta em 2010 de R\$1.198,65. A encarregada administrativo Alene do Amaral**

Varella, CPF- 572.799.427-68, conforme anexo 39. Chama a atenção em relação ao cadastro da funcionária Alene, o fato de indicar como sendo seu endereço cadastral a cidade de Santos, no Estado de São Paulo. Cadastro no anexo 39. No ano de 2010, também havia um outro encarregado administrativo, Denilson Lima Nascimento, CPF-032.775.147-90, também indicando, desde 1992, domicílio no Estado de São Paulo, na cidade de Rio Claro. Dados cadastrais no anexo 39.

Apesar de figurarem como encarregados administrativos, de acordo com a declaração de Liliana Ronzone, no mencionado Termo de Declaração datado de 18/06/2014, informando, na qualidade de administradora da OASIS, função em relação à qual, segundo a depoente, é auxiliada por Laura Ziller, todos os funcionários da OASIS trabalham na Fazenda OASIS, limpeza das casas e cuidando da manutenção do patrimônio.

A OASIS, Pessoa Jurídica de Direito Privado, com fins lucrativos, tem como sócios a Fondazione, detentora de 90% das cotas, e o Sr. Roberto Lino Cusin, cidadão italiano, CPF- 743.349.801-04, que detem 10% do capital social. A administração da sociedade, conforme previsto na cláusula 10, pela Sra. Liliana Ronzoni, que poderá exercer a administração de forma ampla, tendo como limite apenas a realização de negócios estranhos ao objeto da sociedade ou a alienação de bens do ativo permanente, atos para os quais dependerá da anuência dos demais sócios, no caso, da anuência de Roberto Cusin, já que é a representante da Fondazione no Brasil, com ampla procuração para representá-la.

Em relação a Roberto Cusin, como já descrito no item 4.2.3 acima, sucedeu o ex-Diretor do HSR na empresa VDS Export, Andrea Garziera, demonstrando vínculo entre ambos.

A OASIS, na resposta ao Termo de Diligência 02 destaca ainda que: “Não existe instrumento de procuração conferido a pessoa física bem como a pessoa jurídica. Conforme cláusula 10 do contrato social da empresa, a Administradora é Dra. Liliana Ronzoni”.

Do já descrito, verifica-se que a Sra. Liliana Ronzoni, atua como administradora da OASIS, da Fondazione e também do Monte Tabor, HSR, do qual exerce a função de Diretora Médica.

A OASIS, quando arguída quanto à destinação dos imóveis denominados: “casa sede” e “Fazenda OASIS”, imóveis estes de propriedade da Fondazione, locados ao HSR e administrados pela OASIS, afirma, em relação à Fazenda OASIS que: “(...) é um imóvel que fica sob os cuidados de funcionários visando sua manutenção e conservação, além de cuidarem das plantações ali existentes”. Já em relação ao imóvel denominado “casa sede”, afirma ser “(...) utilizada para moradia e hospedagens de pessoas autorizadas pela Fondazione, atividades sócio-culturais e realização de eventos na área de saúde”.

Em relação a este imóvel, o HSR aplicou, como já descrito no item 4.2.4, “benfeitorias em Imóveis de Terceiros”, no imóvel denominado “Fazenda OASIS”, totalizando no período compreendido entre os anos de 2004 e 2008 um valor de R\$7.017.901,00 (sete milhões, dezesseis mil, novecentos e um reais), com itens como: mobiliário e luminária, enxoval de cama, mesa, banho e acessórios; eletrodomésticos e utensílios; materiais de jardinagem e mudanças e carros, conforme demonstrativo, anexo 42, o que demonstra, considerando a falta de qualquer destinação do referido imóvel à atividade fim do HSR, que é seu “locador”, demonstrando mais um desvio

de finalidade na aplicação dos seus recursos. Tais valores teriam sido compensados com os valores contabilizados como empréstimos tomados junto à Fondazione, conforme informado na resposta fornecida pelo HSR ao item 9 do Termo de Fiscalização 04, Anexo 1. Empréstimos estes, conforme descrito no item 5.2 abaixo, cujas transferências não foram adequadamente comprovadas.

A Presidente do HSR, Laura Ziller, CPF- 124. 251.415-53, reside, conforme extrato de pesquisa, Anexo 2, no imóvel denominado casa sede, imóvel pertencente à Fondazione, alugado ao HSR e administrado pela OASIS. Local onde também reside a Sra. Liliana Ronzoni, conforme extrato de pesquisa do cadastro RFB, anexo 34, cujo endereço está também indicado no instrumento de procuração conferido pela Fondazione, anexo 35.

Conforme apresentado em resposta ao item 5 do Termo de Fiscalização 03, ANEXO 1, assina como representante da Fondazione, dando quitação ao demonstrativo de pagamento de Despesas de manutenção e ampliação de instalações da Fazenda OASIS e de Manutenção da casa sede da OASIS em Salvador/Ba, na qualidade de representante da Fondazione, o então Vice Presidente do HSR, Mário Cal, reforçando a demonstração de enorme confusão patrimonial entre as três instituições, Fondazione, OASIS e HSR. Cópia do passaporte de Mario Cal, ANEXO 3.

No curso da presente ação fiscal, todo o atendimento, não só aos termos de fiscalização direcionados ao HSR como também aqueles destinados à Fondazione e à OASIS, foram atendidos pela Sra. Mariluce Alves Braga, Gerente de Controladoria do HSR, como evidência deste fato, o e-mail recebido em 24/03/2014, ANEXO 1, além da assinatura como preposto da Fondazione no Termo de Diligência 04, ANEXO 36, solicitando dilatação de prazo para atendimento aos termos das três instituições HSR, Fondazione e OASIS, e o e-mail recebido em 09/06/2014, solicitando a devolução do Livro Razão da OASIS, assim como a autorização para retirada dos Livros contábeis da OASIS, datada de 10/06/2014, conferida à Sra. Mariluce pela administradora perante a RFB Liliana Ronzoni, cópias no ANEXO 44.

No item 4.2.5 acima, foram apresentados os registros contábeis e as respostas do contribuinte relativo ao suposto aluguel das instalações nas quais funcionam o HSR, assim como da Fazenda OASIS e da CASA SEDE, aluguéis estes em relação aos quais não houve sequer o cuidado de registrar a retenção de Imposto de Renda na Fonte, já que tentava-se demonstrar serem a Fondazione e o HSR pessoas distintas.

Uma parcela dos valores registrados como aluguel do HSR para a Fondazione, era transferida mensalmente do HSR diretamente para a OASIS, demonstrativos no Anexo 33-A. Conforme documento apresentado no curso da ação fiscal, “Demonstrativo de Compensação Faturas OASIS X Fondazione”, juntamente com os demonstrativos dos repasses e das Notas Fiscais emitidas, anexo 38, demonstram que foi repassado à OASIS um valor (R\$613.000,00) que excede ao montante das Notas Fiscais emitidas (R\$456.693,92). **Ressalte-se que só há Notas Fiscais correspondentes ao período janeiro de 2010 a junho de 2010, sendo todas elas emitidas a partir de 04/08/2010. As notas relativas ao período julho a dezembro de 2010 foram emitidas em 2011, conforme indicado na resposta ao Termo de Diligência 04, anexo 38, entregue em 27/06/2014.**

Ressaltando que, regularmente intimado, item 01 do Termo de Fiscalização 01, reintimado através do item 4 do Termo de Fiscalização 03, e item 10 do Termo de Fiscalização 04, Anexo 1, a apresentar: *“Instrumento que autoriza o pagamento dos valores devidos à Fondazione Centro S. Raffaele Del Monte Tabor, à empresa OASIS administração LTDA, CNPJ- 09.238.244/001-81 no ano de 2010”*, respondeu, através da resposta ao Termo de Fiscalização 04, fornecida em 25/04/2014, termos e respostas no anexo 1 que:

“Não existe outro termo de autorização pois os procedimentos se mantiveram da forma inicial, sem haver nenhum desacordo ou manifestação em contrário da outra parte visto existir a necessidade da manutenção dos imóveis de propriedade da Fondazione. Sendo assim, o termo existente continuou prevalecendo. Lembrando que a autorização para compensação das benfeitorias e IPTU está no contrato de aluguel dos imóveis e não há exigência de autorização”.

Afirma ainda, na resposta ao item 8 do Termo de Fiscalização 05, fornecida em 06/06/2014, anexo 1, que:

“Conforme já informado, não existe outro termo de autorização além do já apresentado. O que ocorreu foi que os procedimentos se mantiveram da forma inicial, havendo o acordo informal entre as partes, pois a necessidade de manutenção e conservação dos imóveis de propriedade tornara-se imperiosa a partir de suas aquisições e a Fondazione sempre esteve apta a arcar com tais despesas. Sendo assim, o termo existente continuou prevalecendo”.

O aludido item 8 do Termo de Fiscalização 05 ao HSR, exigiu o transcrito a seguir:

“8 – Em relação aos documentos que autorizam o pagamento de Despesas de manutenção e ampliação de instalações da Fazenda OASIS São Francisco, Município de Conde/Ba e de Manutenção da casa sede da OASIS em Salvador/Ba, conforme indicado no documento firmado em 31/01/2005, firmado por representante da Fondazione Centro San Raffaele Del Monte Tabor, informar a vigência das respectivas autorizações e indicação quanto á existência de autorização para o período 01/01/2010 a 31/12/2010”.

Diante do exposto, fica evidente que as transferências realizadas pelo HSR para a OASIS no ano de 2010 não possuem qualquer respaldo jurídico que as justifiquem, sendo realizadas por “acordo informal”, demonstrando o total descaso com os recursos do HSR, que beneficia-se ao longo de anos de uma auto-atribuída imunidade/isenção.

A OASIS, que teria sido contratada pela Fondazione, “informalmente”, já que sem contrato vigente, para administrar os seus imóveis, recebe os valores correspondentes à locação dos imóveis “casa sede” e “fazenda OASIS”, utilizando estes recursos para a manutenção não só do patrimônio como também dos próprios Diretores do HSR, tais como alimentação, telefones, energia elétrica, mobiliário, etc, como evidenciado nas já mencionadas despesas com a manutenção e ampliação da Fazenda OASIS, como já descrito acima, anexo 42, reforçado pelos balanços patrimoniais da OASIS, anexo 43.

Ainda que se admita a possibilidade de realização de gastos para manutenção do imóvel “locado”, eventuais despesas deveriam ser realizadas diretamente pelo locador. A transferência de recursos a este título para empresa que não possui qualquer instrumento contratual que a ligue ao HSR demonstra mais um

exemplo de desvio de finalidade e transferência de recursos desta instituição que se auto-denomina Imune/Isenta.

Conforme já informado no item 4.2.3 que trata da transferência de recursos aos Diretores do HSR, além da farta distribuição de recursos aos Diretores não estatutários, também os seus Diretores Estatutários foram amplamente beneficiados através da distribuição de recursos do HSR. Como demonstrado neste Termo de Verificação Fiscal, através de um “planejamento tributário” abusivo, o HSR simula o pagamento de aluguéis à Fondazione e transfere parte destes recursos para a empresa OASIS, administradora dos bens da Fondazione, recursos estes totalmente destinados à manutenção dos imóveis “Casa Sede” e “Fazenda OASIS”, imóveis destinados à residência e utilização dos diretores estatutários do HSR.

Na resposta da OASIS ao item 1 do Termo de Diligência 03, apresentada em 06/06/2014, afirma que: *“Dessa forma, os valores cobrados à Fondazione são aqueles incorridos nos serviços de manutenção e de outros gastos com os imóveis de sua propriedade. Gastos estes, por natureza variáveis”*. Afirma ainda, através do mesmo documento de resposta, quanto ao item 4, afirma ser a casa sede, domicílio de forma permanente, entre outros, da Presidente do HSR, Laura Ziller e da Sra. Liliana Ronzoni, entre outros membros associados da “Associazione Sigilli”. Afirma ainda que as despesas de manutenção, energia, água e vigilância são custeadas pela OASIS Administração. Atribuindo tal situação ao fato de esta ser a sede da Fondazione e também da OASIS. Apesar de, após reiteradas intimações, afirmar não haver sequer contato com prepostos da Fondazione.

Na resposta ao Termo de Fiscalização 07, quando intimada a apresentar destinação da casa sede e da Fazenda OASIS, apresentou relação de alunos estrangeiros que realizaram intercâmbio no HSR no ano de 2010 e, dentre estes, alguns que teriam se hospedado na casa sede. Apresentou também alguns panfletos relativos a eventos que teriam sido realizados nas dependências da casa sede. Cópias no Anexo 53

No Termo de declaração firmado pela Diretora Liliana Ronzoni, em 18/06/2014, anexo 1, que atualmente são cinco membros da “Associazione Sigilli” que moram no Brasil, dos quais 03 (três) são brasileiros e 02 (dois), a declarante e a Sra. Laura Ziller, atual Presidente do Monte Tabor Brasil, estrangeiros. Que residem na casa sede os cinco membros da “Associazione Sigilli”, a depoente, Laura Ziller, Padre Andrea Viana (Capelão do Hospital Monte tabor), Lúcia Maria Ferreira (Gerente de Enfermagem do Monte Tabor Brasil) e Dionei Mascarenhas (funcionário da parte administrativa).

Regularmente intimado o HSR, através do Termo de Fiscalização 07, anexo 1, em seu item 4, transcrito abaixo, a justificar o pagamento despesas de manutenção dos imóveis em nome da Fondazione:

“4 – Em relação aos documentos que autorizam o pagamento de Despesas de manutenção e ampliação de instalações da Fazenda OASIS São Francisco, Município de Conde/Ba e de Manutenção da casa sede da OASIS em Salvador/Ba, conforme indicado no documento firmado em 31/01/2005, firmado por representante da Fondazione Centro San Raffaele Del Monte Tabor, informar a vigência das respectivas autorizações e indicação quanto á existênciade autorização para o período 01/01/2010 a 31/12/2010;”

O custeio de despesas da casa sede pelo HSR, que é detentor da sua posse, com base em contrato de locação, inclui até razões para cães, como

indicados na conta 1.1.03.02.0006, “adiantamento p/ despesas c/ propriedade terceiros”, anexo 33-B. Valores estes compensados com empréstimos da Fondazione. Tal exemplo ilustra a enorme confusão patrimonial entre as duas instituições, a ponto de podermos afirmar que são em realidade, uma única empresa.

Tal questionamento decorre do fato de que a única autorização existente, assinada pelo falecido ex-Vice Presidente de ambas as instituições, Diretor Mario Cal, o qual, neste ato, acumulava as funções de representante do locador e locatário, ou seja, representava a Fondazione e o HSR, autorizou a compensação dos valores empregados na reforma e manutenção dos imóveis Fazenda OASIS e Casa Sede, correspondentes a aplicações realizadas no período abril de 2004 a janeiro de 2008. Foi apresentado então cópia de documento também firmado por Mario Cal, anexo 44, através do qual autoriza dedução de despesas com manutenção dos imóveis Casa sede e Fazenda OASIS, enquanto vigente o contrato de locação.

No entanto, ainda que se considere possível a transferência de recursos do HSR correspondentes à locação dos imóveis em nome da Fondazione para a OASIS, o que se verifica, com base no exame do Livro Diário da OASIS correspondente ao ano de 2010, Anexo 43-A, é a utilização dos recursos recebidos para pagamento de diversos itens que não possuem qualquer vinculação com a manutenção dos imóveis que seriam administrados, há registros de doações diversas, saques para suprimento de caixa, despesas com alimentação, telefone, consumo de água, energia elétrica e um percentual elevado dos recursos, utilizados com o pagamento de segurança patrimonial. Não fica claro o propósito negocial em se utilizar a OASIS, já que o HSR promove diretamente a segurança patrimonial e a administração de todo o complexo hospitalar, vizinho à casa sede.

Vale ainda ressaltar que o contrato de locação firmado entre Fondazione e HSR, anexo 33- E, estabelece na cláusula terceira que: “A locadora autoriza o Locatário a executar nos imóveis locados e descritos na cláusula primeira, todas as obras, modificações ou benfeitorias necessárias ao exercício das suas atividades, bem como aquelas para o atendimento de exigências legais ou das autoridades constituídas, dando conhecimento das mesmas à Locadora”. Do disposto no instrumento contratual, depreende-se que a transferência de recursos para a OASIS para arcar com despesas de manutenção, não atende o disposto no contrato de locação, representando uma liberalidade de tal ordem que reforça a convicção de que Fondazione e HSR são, em realidade integrantes do mesmo grupo empresarial.

Causa espanto também o fato de que as transferências do HSR para a OASIS excedam o valor das Notas Fiscais, anexo 38, emitidas pela suposta administração de imóveis de terceiros, além do fato, já relatado de que os pagamentos não apresentem qualquer vinculação com estas Notas Fiscais.

Merece destaque também a afirmação, neste mesmo instrumento de resposta, em resposta à intimação para apresentar, caso tenha havido, comprovação de qualquer transferência de valores para a Fondazione, correspondentes aos valores de locação dos imóveis administrados, que: “Não houve até o momento qualquer remessa para a Fondazione”.

(...)

Por diversas vezes ao longo desta ação fiscal, ficou evidenciado que o imóvel denominado “Casa Sede”, segundo afirma o HSR na resposta ao Termo de

Fiscalização 05, fornecida em 06/06/2014, anexo 1, é “*Estrutura de propriedade da Fondazione utilizada para moradia e hospedagem de pessoas autorizadas pela Fondazione*”.

Após o início da concordata da Fondazione, conforme resposta ao Termo de Fiscalização 07, fornecida em 18/06/2014, anexo 1, o HSR afirma que: “*Nos anos de 2011 e 2013 o Monte Tabor CIBPS apresentou formalmente a intenção de adquirir os imóveis usando a prerrogativa da prelação e com a proposta de ser pago o valor de compra da Fondazione, reajustado pelos índices inflacionários brasileiros*”.

Tal intenção deve decorrer da execução movida contra os bens da Fondazione na Itália, visando preservar o patrimônio utilizado no planejamento tributário abusivo já relatado.

Questão que merece destaque, é o fato de que o HSR, para o exercício das suas atividades, ter contraído empréstimo junto ao Banco do Nordeste do Brasil, BNB, cópia do contrato no Anexo 33 – F.

No aludido instrumento contratual, denominado: “Cédula de Crédito Comercial N. 181.2010.131.1285”, na folha 8, item 4, ao tratar dos Bens Vinculados em Alienação Fiduciária, as Diretoras estatutárias Laura Ziller e Liliana Ronzoni, “assumem em conjunto e isoladamente as obrigações de FIEIS DEPOSITÁRIOS dos bens alienados fiduciariamente, e nesta condição assinam, pessoalmente o presente instrumento de crédito, sujeitando-se, assim, às sanções cíveis e penais previstas na legislação vigente”. Foram dados em garantia parte dos imóveis, formalmente pertencentes à Fondazione, em garantia a crédito no valor de R\$40.619.308,57 (quarenta milhões, seiscentos e dezenove mil, trezentos e oito reais e cinquenta e sete centavos). As mencionadas Diretoras, assinam o instrumento contratual qualificadas como Diretores Gerais.

Regularmente intimado, através do Termo de Fiscalização 10, também foram apresentados documento de anuência da Fondazione para gravar os imóveis de sua propriedade. Ata de reunião da Fondazione, realizada em 20/02/2009 na Itália, tanto no idioma italiano, como em Português, com tradução juramentada. Cópia no Anexo 33-F.

E, em mais uma demonstração de caracterização do grupo econômico com a Fondazione, os imóveis, formalmente pertencentes à Fundação italiana, foram dados em garantia. Conforme indicado nas certidões contidas no Anexo 33. Ou seja, a Fondazione, aluga os seus imóveis para o HSR, como demonstrado acima, não recebe qualquer valor correspondente ao imóvel locado ao longo de mais de 10 (dez) anos, e ainda concorda em dar em garantia os próprios imóveis para viabilizar empréstimos contraídos pelo locador. Desta forma, por mais nobres e verdadeiros que fossem as intenções, não se pode deixar de afirmar que, em realidade, o Monte Tabor Brasil, HSR, e a Fondazione, constituem em realidade, um mesmo grupo econômico.

(...)”

11.5) Tudo acima apontando, tal como no caso da Sra. Laura Ziller, para a participação da autuada nas principais decisões administrativo-financeiras, da Monte Tabor, ultrapassando assim em muito os limites de uma mera “Diretora Médica” ou “membra do Conselho de Administração”, conforme quis fazer crer a Recorrente e assim aqui inclusa a

infração à lei, perpretada para fins de tentativa de manutenção da autuada na condição de entidade imune.

11.6) Acerca das alegações adicionais da Recorrente, esclareça-se que :

a) sua responsabilidade, conforme e-fl. 86 do TVF, deu-se, como já citado, com fulcro no art. 135 do CTN, assim, não dependendo da responsabilização das empresas Oasis e Fondazione, sem prejuízo, todavia, dos atos praticados pela Recorrente junto a tais empresas constituírem indícios relevantes e consistentes contrários á sua alegação de se tratar de simples “Diretora Médica” e membra do Conselho de Administração com funções meramente consultivas (sem funções executivas);

b) Conforme já anteriormente disposto, não se vislumbra limitação à aplicabilidade do art.135 do CTN ao caso, por se estar diante de entidade sem fins lucrativos, tal como também tentou argumentar a recorrente;

c) A manutenção da multa qualificada já foi objeto de análise detalhada no presente voto no item referente à alegação relativa ao tema constante do Recurso da autuada, acrescentando-se, aqui, quanto aos argumentos da responsável de inconstitucionalidade do percentual de 150%, estabelecido pela legislação vigente, o que se segue estabelecido pelo teor da Súmula CARF nº. 02, verbis:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

d) Similarmente, por fim, em linha com o recorrido, de se ressaltar o teor da Súmula CARf no. 28 no que diz respeito às alegações relacionadas á Representação Fiscal para Fins Penais, ressaltando-se, a bem do debate, que não há notícia, nos autos, de já ter havido encaminhamento da Representação citada ao MPF :

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

e) A partir de tudo quanto exposto, também entendo não haver como se excluir a Recorrente Liliana Ronzoni do polo passivo no que diz respeito à infração 0004 do AI (Resultados Escriturados e Não Declarados), cabíveis ainda aqui as mesmas considerações já tecidas para a Sra. Laura Ziller quanto à inexistência de tal liame pessoal oriundo de condutas imputáveis à Recorrente no que tange aos montantes mantidos referentes às infrações 0002 e 0003 do AI, para as quais, ainda que diante da nítida confusão patrimonial supra, reitere-se, já se afastou a qualificadora, em especial ao se levar em conta a necessidade de suspensão prévia da imunidade para que a pessoa jurídica se beneficiasse das mesmas (vide itens 9.7.6 a 9.7.8 e 10.18 supra)

11.7) Assim, também aqui voto por dar parcial provimento parcial ao recurso voluntário da Sra. Liliana Ronzoni, afastando-lhe a responsabilização quanto aos montantes aqui mantidos referentes às infrações 0002 e 0003 do AI (despesas não comprovadas e aluguéis não dedutíveis), mantendo-se, todavia, a contribuinte no polo passivo no que diz respeito à infração de Resultados Operacionais não Declarados (infração 0004 do AI)

12. Do Recurso das responsáveis solidárias Oásis Administração Ltda. e Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor

12.1) Como já enfrentado, no âmbito do presente, entendo que não prospera a argumentação de que as recorrentes deveriam “participar” da diligência, na medida em que os

elementos ali requeridos só se referiam à escrituração da pessoa jurídica autuada, reiterando-se, uma vez mais, a plena ciência e oportunidade de manifestação oferecida acerca dos resultados da diligência atingida, sem qualquer prejuízo às recorrentes;

12.2) Quanto à alegada nulidade do auto de infração, em linha com o já delineado quando da arguição de nulidade do recorrido pela autuada e pelas demais responsáveis, nota-se que o AI foi formalizado por autoridade competente e que, na forma que se segue, a partir da possibilidade deste CARF analisar de forma plena as infrações objeto de lançamento, também aqui entendo não ter restado caracterizado qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa pelo contribuintes (ou seja, ao se admitir o poder deste CARF de decidir a favor dos contribuintes quanto ao mérito do tema);

12.3) Os contribuintes novamente demonstraram ter plena compreensão e conhecimento das acusações que lhe foram imputadas, exaustivamente descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de e-fls. 61 a 103, de forma a lhe ter sido propiciado o exercício de sua ampla defesa;

12.4) Reitero, conforme já exposto no âmbito do presente voto, que, contrariamente ao que querem fazer as Recorrentes, não se limita a fundamentação do auto a questões relacionadas à COFINS, consoante expressamente constante da acusação fiscal, onde há tópicos bastante extensos acerca da suspensão de imunidade da recorrente, das infrações relacionadas ao IRPJ e CSLL aqui em litígio (vide itens 6 e 7 do TVF à suas e-fls 93 a 95), bem como tópico específico (item 5.0 de e-fls. 85 a 90) onde se deduz a acusação de formação de grupo econômico envolvendo as recorrentes, caracterizador, no entender, deste relator, conforme já aqui esposto, de clara confusão patrimonial entre a autuada e os recorrentes;

12.5) Nada há de nulo, assim, em ter o Acórdão recorrido se remetido a tal tópico como razão de decidir para fundamentação da manutenção das Recorrentes no polo passivo e, assim, também afastado tais alegações de nulidade, seja do AI, seja do Acórdão recorrido;

12.6) Quanto à argumentação de mérito relativa à invalidade do ato de suspensão de imunidade (por consequência da invalidade da decisão que indeferiu o CEBAS, com fulcro em jurisprudência oriunda do STF), o assunto também já foi tratado quando da análise do recurso da autuada, onde se verificou a existência de fundamento diverso para a suspensão da imunidade para o ano-calendário em questão, que, assim, aqui se mantém incólume;

12.7) A argumentação de impossibilidade de autuação por irretroatividade do art. do parágrafo 1º. do artigo 26 da Lei no. 12.101, de 2009, introduzido somente pela Lei n.º. 12.868, de 2013 já foi enfrentada no presente voto, quando da análise do recurso da autuada, reproduzindo-se aqui, para fins de clareza, o que ali se defendeu, verbis:

“(…)

10.8) Já quanto à tese de impossibilidade de retroatividade normativa (do parágrafo 1º. do artigo 26 da Lei n.º. 12.101, de 2009, introduzido somente pela Lei n.º. 12.868, de 2013), especificamente quanto às contribuições sociais entendo que tal tese é propriamente afastada pela fundamentação pelo julgamento de 1ª. instância, acedendo-se assim ao seguinte teor do recorrido, capaz de afastar de forma plena a argumentação da Recorrente quanto ao PIS, COFINS e CSLL, verbis:

“(…)

Embora tenham reconhecido a possibilidade de constituição do crédito tributário de 2010 relativo à Contribuinte HSR na pendência do recurso relativo

ao Cebas no âmbito do MS, com suporte no art. 26, §1º, da Lei 12.101/2009, introduzido pela Lei 12.868 em 2013, as quatro responsabilizadas consideraram impossível "estender essa retroatividade excepcional da lei nova para terceiros, conforme parágrafo 1º do artigo 144 do CTN."

A determinação para lavratura de auto de infração encontra-se na redação original da Lei 12.101/2009, no seu art. 32, que não sofreu alteração pela Lei 12.868/2013. É, portanto anterior às alterações introduzidas pela Lei 12.868/2013. Eis novamente o texto do dispositivo:

"Art. 32. Constatado o descumprimento pela entidade dos requisitos indicados na Seção I deste Capítulo, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil lavrará o auto de infração relativo ao período correspondente e relatará os fatos que demonstram o não atendimento de tais requisitos para o gozo da isenção.

§ 1º. Considerar-se-á automaticamente suspenso o direito à isenção das contribuições referidas no art. 31 durante o período em que se constatar o descumprimento de requisito na forma deste artigo, devendo o lançamento correspondente ter como termo inicial a data da ocorrência da infração que lhe deu causa.

§ 2º. O disposto neste artigo obedecerá ao rito do processo administrativo fiscal vigente." (Destaque Acrescido)

Não há a retroatividade alegada.

(...)”10.9) Noto, a propósito, ainda, agora quanto à mesma tese de retroatividade, mas quanto ao IRPJ, interpreto que ainda que o citado art. 32 se refira ao lançamento das contribuições sociais somente, a suspensão de imunidade pela violação ao art. 14 do CTN (aqui também confirmada consoante expressamente constante da acusação fiscal, nos itens 6 e 7 do TVF às suas e-fls 93 e. 94) tem como consectário legal o afastamento da exclusão da obrigação de pagar própria do instituto, com a pessoa jurídica passando, assim, a se subsumir às regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas (não-imunes) para fins de incidência do imposto.

10.10) Pensar de forma diversa, tal como o recorrente alega, seria referendar teleologicamente o argumento de que o legislador quis que, ainda que determinada entidade violasse um dos requisitos para fins de fruição da imunidade, permaneceria a autoridade tributária impossibilitada de realizar qualquer lançamento relativo ao IRPJ (imposto), dependendo da edição de lei específica para tal, o que se rechaça.

(...)”

12.8) A alegação de decadência já foi enfrentada quando da análise do recurso da autuada, Monte Tabor, sendo que a alegação deduzida de limitação de responsabilidade da procuradora já foi corretamente afastada pelo Acórdão recorrido, na forma de trecho aqui adotado como razão de decidir, *verbis*:

“(…)”

Afirmou-se que procurador de pessoa jurídica domiciliada no exterior responderia unicamente por eventual descumprimento de obrigações acessórias, não pelo pagamento de tributos, entendimento supostamente respaldado pelo art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF 23/2002, com a seguinte redação:

Art. 1º. A pessoa física responsável perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), no caso das pessoas jurídicas, fundos ou clubes de investimentos domiciliados ou constituídos no exterior, responde apenas em relação aos dados cadastrais e ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias a que estiverem obrigadas em virtude da legislação tributária.

O ADI citado trata unicamente da responsabilidade perante o CNPJ. A responsabilidade decorrente do "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" da prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos", como no caso concreto, está definida nos art. 124 e 135 do CTN.

(...)"

12.9) Assim, em breve síntese, afastadas todas as preliminares deduzidas pelas Recorrentes, passo à análise de mérito, quanto à inexistência de grupo econômico defendida e consequente impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária à Oásis e à Fondazione.

12.10) Também, do excerto aqui reproduzido quando da apreciação do recurso da Sra. Liliana Ronzoni, exsurge clara confusão patrimonial entre a autuada, Monte Tabor e as responsáveis solidárias Fondazione e Oásis., destacando-se aqui, dentre a plêiade de indícios ali constantes:

a) A existência de executivos (Presidente e Vice-Presidente) comum entre a Monte Tabor a Fondazione;

b) A Sra. Liliana Ronzoni tanto é gestora do patrimônio da Fondazione no Brasil como Administradora da Oásis, como assume obrigações formais pela Monte Tabor, refutando-se, assim, a independência da mandatária como mera gestora de patrimônio da Fondazione no Brasil, sem participação nas questões administrativas e financeiras e da Monte Tabor;

c) Os funcionários da Oásis Administração são, conforme admitido pela própria empresa em seu Recurso Voluntário utilizados para manutenção e conservação de imóveis locados pela Fondazione à Monte Tabor, com a administração da Oásis, assim, concentrada integralmente na Sra. Liliana Ronzoni, que é gestora principal também da Monte Tabor;

d) Inexiste juridicamente a figura de "assinante de papéis" que tentam as Recorrente associar à Dra. Liliana Ronzoni, visto que a assinatura de documentos na qualidade de mandatária da Fondazione e administradora da Oásis possui consequências jurídicas inafastáveis, representando atos de gestão;

e) Resumidamente, impossível que se admita haver gestão da Monte Tabor e de seu patrimônio, independente dos interesses e do patrimônio da Fondazione no Brasil (e consequentemente da administração da Oásis S/A) ao se concentrar o poder decisório destas duas últimas na administradora principal da Monte Tabor e diante dos elementos coligidos aos autos;

f) Com a devida vênia à argumentação da autuada, entendo que, houvesse a independência citada entre a Monte Tabor e a Fondazione, bem como em relação à Oásis, seria de se esperar que a mandatária da Oásis e principal gestora da Fondazione possuísse referido grau de independência, o que não se observa;

g) A falta de contato da Sra. Liliana Ronzoni com o comissário da concordata judicial da Fondazione (iniciada em outubro de 2011), bem como a habilitação da Monte Tabor como credora na referida concordata em nada são relevantes ao presente processo, visto que se está a tratar de fatos geradores ocorridos em 2010, assim, anteriores à referida concordata;

h) A distinta natureza jurídica da Monte Tabor (entidade sem fins lucrativos), em relação à Fondazione ou à Oásis não impede, note-se: a) nem que se tenha caracterizado confusão patrimonial entre as entidades e b) nem que as duas Recorrentes eleitas como responsáveis pudessem se beneficiar de recursos, diga-se, somente existentes na Monte Tabor por força do não regular oferecimento à tributação de receitas auferidas, uma vez afastada sua imunidade;

i) Ainda, não há qualquer necessidade de plena coincidência entre órgãos diretivos da Fondazione e da Monte Tabor, de forma a que possa se concluir, com base nos numerosos indícios constantes dos autos, que ambas atuavam sob gestão comum, por comando último da principal provedora de recursos da Monte Tabor, a saber a Fondazione citada;

j) Outro indício relevante que pode ser apontado, também constante da mesma acusação fiscal e que pode ser aqui reproduzido é o fato da inexistência de autorização para compensação de benfeitorias que sequer puderam ser diretamente associadas a benefícios da alegada locatária dos imóveis da Fondazione (Monte Tabor ou Hospital São Rafael)

12.11) Caracterizada a partir dos fatos acima relatados, em meu entendimento, nítida confusão patrimonial entre a autuada Monte Tabor e as Recorrentes Fondazione e Oásis, de forma que se deva adotar o posicionamento firme deste Carf, no sentido de definir como caracterizada a hipótese de responsabilidade tributária constante do art. 124, I, do CTN conforme imputada pela autoridade autuante, a partir da existência de interesse comum entre as três pessoas jurídicas.

12.12) Tal posicionamento encontra-se bem detalhado no âmbito do Acórdão CARF 1302-004.265, em voto de lavra do Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, cujo excerto abaixo reproduzido é aqui adotado como razão de decidir quanto ao tema.

“(…)

O interesse comum é um conceito indeterminado que exige construção jurisprudencial. De imediato, impõe-se a consagrada interpretação segundo a qual ocorre tal hipótese quando duas ou mais pessoas se instalam no mesmo lado da relação obrigacional escolhido pelo legislador para a configuração da sujeição passiva tributária (exemplo clássico dos coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU). Além disso, o STJ cristalizou o entendimento de que o fato de haver empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária (AgRg no REsp nº 1.102.894, AgRg no Ag nº 1.055.860, REsp nº 834.044, REsp nº 1.001.450). Portanto, em situações semelhantes, há que se demonstrar algo mais do que a mera pertinência dentro do grupo econômico.

Entendo que caracteriza-se também o interesse comum quando é constatada a existência de pessoas diretamente beneficiadas por recursos financeiros ou patrimoniais fornecidos pelo contribuinte. No caso de pessoas jurídicas, normalmente essa situação vem acompanhada de uma ligação umbilical entre atividades aparentemente independentes, marcada pela confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios administradores. No caso de pessoas físicas, normalmente há a apropriação direta dos recursos da empresa contribuinte, marcada pela obtenção de empréstimos ou usufruto de bens desprovidos de maiores formalidades. Essas pessoas não possuem apenas o interesse mediato no resultado econômico-financeiro das atividades da empresa contribuinte, como é o que ocorre, de regra, com qualquer pessoa que regularmente pertença ao quadro

societário de uma empresa. Têm também o interesse imediato e comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal (a receita, o lucro). Isso porque se beneficiam dessas situações jurídicas diretamente, dispensando a regular distribuição de lucros, por obra da confusão patrimonial estabelecida entre suas esferas pessoais e a da empresa contribuinte.

(grifei)

(...)”

12.13) Conclusivamente, no presente caso, entendo que dada a confusão patrimonial entre as empresas Fondazione, Oásis e a autuada, Monte Tabor caracteriza-se plenamente caracterizado o interesse comum, pelo auferimento de benefício por parte das responsáveis solidárias aqui recorrentes, por se tratar (como o próprio termo “confusão patrimonial”) sugere, de patrimônio que se mostrou exaustivamente reunido, confuso, indistinguível, a se beneficiar do não recolhimento de tributos declarados, por força de indevida imunidade, posteriormente afastada.

12.14) Finalmente, quanto às alegações das recorrentes relacionadas à insurgência contra a multa qualificada e contra a representação para fins penais formalizada, também já se enfrentou tais temas quando da análise do recurso da autuada, ressaltando-se aqui adicionalmente somente que a existência de CEBAS válido e eficaz agora alegada em nada afeta a possibilidade de que, caso se verifique que a empresa portadora do CEBAS não se encontrava, para fins da lei tributária, amparada pelo instituto da imunidade, por violação a um de seus requisitos (tal como se verificou no caso), se realize o lançamento de todos os impostos e contribuições devidos, conforme já aqui delineado.

12.15) A partir de todo o acima exposto, entendo que é de se manter a presença de ambas as Recorrentes (Fondazione e Oasis) no polo passivo no que diz respeito a todas as infrações constantes do AI aqui mantidas, com fulcro no art. 124, I do CTN, negando-se provimento ao Recurso das responsáveis.

Conclusão

Conclusivamente, voto por:

a) Quanto ao recurso de iniciativa da autuada Monte Tabor - Centro Ítalo-Brasileiro de Promoção Sanitária - Hospital São Rafael:

Afastar as preliminares levantadas, para, quanto ao mérito, mantida a suspensão de imunidade da Recorrente, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para:

a.1) cancelar os valores objeto de lançamento a título de passivo fictício (Infração 0001 do AI);

a.2) cancelar parcialmente os valores tributados a título de despesas não comprovadas (Infração 0002 do AI), excluindo-se ali da tributação os valores pagos à TCN – Today Consultoria de Negócios Ltda.;

a.3) Manter os valores principais lançados a título de aluguéis não dedutíveis (Infração 0003 do AI);

a.4) quanto aos resultados operacionais não declarados (Infração 0004 do AI), reduzir os valores apurados objeto de tributação àqueles constantes do resultado de diligência de e-fl. 5.512, a saber:

- em 31/03/2010: R\$ 1.666.785,84;
- em 30/06/2010: R\$ 4.596.211,96 e
- em 30/09/2010: R\$ 3.982.436,91.

Deve o sujeito passivo efetuar, ainda, os ajustes decorrentes do novo resultado operacional negativo apurado em 31/12/2010 (R\$ -3.492.264,74), não havendo valor tributável a ser mantido para o fato gerador ocorrido naquela data de 31/12/2010;

a.5) reduzir a 75% percentual da multa aplicável para os montantes lançados aqui mantidos referentes às Infrações 0002 e 0003 do AI, mantendo-se, todavia, a qualificadora no percentual de 150% para a infração 0004 (Resultados Escriturados e Não Declarados).

b) Quanto ao recurso da responsável solidária Laura Ziller: afastar as preliminares levantadas para, quanto ao mérito, dar-lhe parcial provimento, para afastar a responsabilização solidária da recorrente quanto aos montantes aqui mantidos referentes às infrações 0002 e 0003 do AI, mantendo-se, todavia, a contribuinte no polo passivo no que diz respeito à infração de Resultados Operacionais não Declarados (infração 0004 do AI, aqui integralmente mantida, a menos dos ajustes em valores apurados oriundos da diligência demandada por este Colegiado).

c) Quanto ao recurso da responsável solidária Liliana Ronzoni: afastar as preliminares levantadas para, quanto ao mérito, dar-lhe parcial provimento, para afastar a responsabilização solidária da recorrente quanto aos montantes aqui mantidos referentes às infrações 0002 e 0003 do AI, mantendo-se, todavia, a contribuinte no polo passivo no que diz respeito à infração de Resultados Operacionais não Declarados (infração 0004 do AI, aqui integralmente mantida, aqui integralmente mantida, a menos dos ajustes em valores apurados oriundos da diligência demandada por este Colegiado).

d) Quanto ao recurso das responsáveis solidárias Oásis Administração Ltda. e Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor: afastar as preliminares levantadas para, quanto ao mérito, negar-lhe provimento (permanecendo, assim, as contribuintes no polo passivo da obrigação tributária mantida).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Redator Designado.

Não obstante os argumentos expostos pelo nobre Conselheiro Relator, peço vênua para divergir de seu entendimento, quanto aos tópicos a seguir enumerados:

Multa qualificada

A Fiscalização aplicou multa qualificada, entendendo ter havido prática de atos por meio dos quais se buscava deliberadamente a sonegação de tributos.

Não é toda infração que atrai multa qualificada. A exacerbação da penalidade tem por pressuposto a existência de dolo. É preciso, pois, que fique evidenciada a intenção, deliberada e consciente, de fugir da tributação, valendo-se para tanto de qualquer tipo de fraude, falsidade ou simulação. Nesse ponto, o art. 44 da Lei nº 9.430/1996, ao prever a aplicação de multa qualificada, remete às condutas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

O art. 71 da Lei nº 4.502/1964, mencionado de forma expressa no TVF, dispõe que, na sonegação fiscal, o sujeito passivo busca, mediante comportamento doloso, impedir ou retardar o conhecimento, pelas autoridades fazendárias, do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. O TVF, entretanto, não deixou evidenciado esse propósito.

Note-se que a Fiscalização não pôs em dúvida a efetiva existência do Hospital São Rafael, nem a existência dos serviços por ele prestados. Ademais, em favor da entidade, havido sido emitido, para exercícios anteriores, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – Cebas. E, embora não tendo sido renovado o Cebas para o ano de 2010, a recorrente seguia litigando na busca do reconhecimento da condição de entidade beneficente e, por conseguinte, da condição de entidade imune a impostos sobre patrimônio e renda e a contribuições de seguridade social.

É certo que tais circunstâncias, por si, não descaracterizam a infração, mas, em tese, afastam o dolo. Portanto, era indispensável, para qualificar a multa, reunir provas e indícios capazes de demonstrar a intenção dos atuados de fraudar a arrecadação tributária.

Compreendo que a Fiscalização não logrou provar o dolo. A leitura do TVF, no tópico que cuida da multa qualificada, revela que o ponto central da acusação consistia no fato de o atuado agir como entidade imune, sem que tal condição fosse respaldada pelo Cebas. Essa circunstância, embora caracterize infração, não permite deduzir intenção de fraude.

Por essas razões, é inaplicável a multa qualificada, o que impõe a redução do percentual a 75%.

Assim, voto por dar provimento parcial em maior extensão ao recurso de Monte Tabor – Centro Ítalo-Brasileiro de Promoção Sanitária – Hospital São Rafael, para também reduzir a 75% o percentual de multa aplicável para todas as infrações mantidas. No mais, acompanho o voto do Relator

Responsabilidade tributária

Foram incluídas no polo passivo, além de Monte Tabor, Liliana Ronzoni, Laura Ziller, ambas na condição de administradoras.

O afastamento da multa qualificada, em face da falta de comprovação do dolo na conduta considerada ilícita, inviabiliza a responsabilização solidária dos administradores, pois não se pode responsabilizar tributariamente a pessoa física pelo simples fato de ser administrador da empresa. Praticar atos de gestão, por si só, não acarreta responsabilidade por tributos devidos pela empresa. O art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN se aplica aos administradores apenas quando pratiquem atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Portanto, nem toda infração implica a responsabilidade do administrador.

No caso concreto, como acentuado pelo Relator, excluiu-se a infração relativa ao passivo fictício. Das infrações remanescentes, praticadas no ano base 2010, em nenhuma delas

ficou comprovado o dolo. Esse fato, por si só, já seria bastante para afastar a responsabilidade tributária dos administradores. Porém, ao lado dessa circunstância, o TVF descreveu de forma genérica as condutas de Liliana Ronzoni e Laura Ziller, dizendo que ambas tiveram “*atuação direta para a implementação das fraudes evidenciadas no curso desta ação fiscal*” (fl. 98).

Portanto, é insustentável manter as duas administradoras no polo passivo da relação jurídica tributária.

Logo, **voto por dar provimento aos recursos Liliana Ronzoni e Laura Ziller, para excluí-las do polo passivo.**

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Expressei intenção de manifestar declaração de voto, com referência à responsabilização das pessoas jurídicas *Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor e Oásis Administração Ltda.* Segundo o TVF, tal inclusão decorreu da constatação de grupo econômico.

No âmbito tributário, a figura do grupo econômico está prevista no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

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

A aplicação dessa norma é regulada nos artigos 494 e 495 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, assim redigidos:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Art. 495. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.

Pelo que se extrai do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, a configuração de grupo econômico recai apenas sobre entidades de natureza empresarial, ou seja, que exerçam atividade

econômica com fins de lucro. Portanto, não se enquadram na moldura de grupo econômico as associações, fundações ou qualquer outra entidade que não tenha natureza empresarial.

A instrução normativa, na mesma linha, ratifica essa interpretação ao mencionar de forma expressa que o grupo econômico se caracteriza pela presença duas ou mais **empresas** que estejam sob direção, controle ou administração de uma delas, aduzindo que o grupo pode ser industrial, comercial ou de qualquer outra **atividade econômico**, o que exclui implicitamente do conceito de grupo econômico, segundo a interpretação do Fisco, as entidades sem natureza empresarial.

Na linha desse entendimento se pode concluir que a recorrente Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor não poderia formar grupo econômico com qualquer outra empresa, pois ela própria seria, de acordo com informações extraídas dos autos, uma entidade sem fins econômicos.

Por outro lado, a empresa Oásis Administração Ltda. não tem qualquer vínculo societário com Monte Tabor, o que inviabiliza a solidariedade em razão de grupo econômico.

No mais, não existe prova de que tenha havido confusão patrimonial, interposição fraudulenta de pessoas ou simulação envolvendo qualquer uma das duas pessoas jurídicas incluídas no polo passivo da obrigação tributária.

Por fim, cabe dizer que, segundo o art. 495 da instrução normativa, quando do lançamento de **crédito previdenciário** de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das **obrigações previdenciárias** na forma do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.

O dispositivo, como se vê, faz referência a crédito e a obrigações previdenciária, indicando que, para o Fisco, a responsabilidade solidária das empresas integrantes do grupo econômico não abarca as contribuições em geral e tampouco os impostos, mas se restringe apenas às contribuições previdenciárias.

No caso dos autos, a exigência de crédito tributária recaiu sobre a CSLL, o PIS e a Cofins que, a despeito de serem contribuições de seguridade social, não têm finalidade previdenciária.

Por essas razões, não se pode ver grupo econômico, na forma do art. 30 da Lei nº 8.212, capaz de legitimar o ingresso das pessoas jurídicas no polo passivo do lançamento.

Portanto, por essas razões, deve ser exonerada a responsabilidade tributária de Liliana Ronzoni, Laura Ziller, Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor e Oásis Administração Ltda.

Assim, voto, por excluir do polo passivo as pessoas jurídicas *Fondazione Centro San Raffaele del Monte Tabor e Oásis Administração Ltda.*;

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza