



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10768.000976/97-98  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.533 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de julho de 2017  
**Matéria** SUSPENSÃO DE IMUNIDADE  
**Recorrente** ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ASSISTÊNCIA AOS CANCEROSOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1991, 1992

**CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. APREENSÃO DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE DE EXAME PELO CONTRIBUINTE. NÃO OCORRÊNCIA.**

Não ocorre cerceamento do direito de defesa, ainda que a documentação com base na qual o tributo seja exigido tenha sido apreendida, se ao contribuinte for assegurado o direito de exame dos documentos na repartição fiscal.

**ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMUNIDADE. REQUISITOS. ESCRITURAÇÃO DE RECEITAS E DESPESAS.**

A escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades que assegurem sua exatidão é condição indispensável para o gozo de imunidade tributária pelas entidades de assistência social sem fins lucrativos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felicia Rothschild acompanharam o relator pelas conclusões. A Conselheira Bianca Felicia Rothschild apresentará declaração de voto. O Conselheiro Flávio Franco Corrêa declarou-se impedido.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ASSISTÊNCIA AOS CANCEROSOS, pessoa jurídica já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 6.993 (fls. 947 a 968), da 8ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro, que deu parcial provimento à impugnação, na qual a recorrente contestava tanto o ato de suspensão de imunidade, quanto os autos de infração contra si lavrados.

A Fiscalização desclassificou a escrita contábil da recorrente por ser imprestável para determinar com exatidão as operações e os fatos contábeis que nela haviam de estar registrados. Em razão disso, propôs que fosse "*cassada a isenção*" nos anos de 1991 e 1992, proposta que veio a ser acolhida no Ato Declaratório nº 13/1996, da Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro - Centro Sul, em 09/11/1996. Afastada a "*isenção*", a autoridade fiscal lançou IRPJ, CSLL, PIS Repique, e Imposto de Renda na fonte.

A contribuinte impugnou os lançamentos, alegando que, em seu favor, não existia propriamente isenção, mas imunidade. Pleiteou também a redução da multa ao percentual de 75%.

A 8ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro, no Acórdão nº 4.547 (fls. 884 a 896), de 27/11/2003, acolheu a impugnação e anulou o Ato Declaratório nº 13/1996, ao argumento de que teria havido erro de direito "*na apreciação da natureza jurídica dos fatos*", porquanto o Fisco havia dado tratamento de isenção a um "*benefício*" que era imunidade tributária.

Restou caracterizado, no entender do órgão julgador, o erro de direito. Declarou-se, pois, a improcedência do ato declaratório, o que tornou, por arrasto, insubsistente o lançamento do crédito tributário.

Os autos, por força de recurso de ofício, foram remetidos ao então Conselho de Contribuintes, que, no Acórdão nº 105-14.574 (fls. 903 a 921), da Quinta Câmara do Primeiro Conselho, anulou a decisão de primeira instância. O colegiado viu nulidade na "*decisão que cancela ato de cassação de isenção/imunidade e a conseqüente exigência fiscal, sob o argumento de que as entidades assistenciais são imunes, sem analisar o efetivo*

*cumprimento das exigências legais*", no caso o disposto no inciso III do art. 14 do Código Tributário Nacional - CTN.

Em 22/03/2005, a 8ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro, dando parcial provimento à impugnação (para afastar a CSLL e reduzir a multa para 75%), proferiu decisão formalizada no Acórdão nº 6.993 (fls. 947 a 968), cuja ementa foi assim redigida:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1991, 1992

**ATO DECLARATÓRIO DE SUSPENSÃO DA IMUNIDADE / ISENÇÃO. PROCEDIMENTOS.**

Antes da vigência do artigo 32 da Lei nº 9.430 de 27.12.1996, aplica-se ao procedimento de suspensão da imunidade as regras do artigo 14 do CTN, do RIR/80 e as regras gerais do Processo Administrativo Fiscal, Decreto nº 70.235 de 1972.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ**

Ano-calendário: 1991, 1992

**LUCRO ARBITRADO. RECEITA CONHECIDA.**

Da interpretação conjunta dos artigos 399, inciso IV e 400, do RIR de 1980, (Decreto-Lei nº 1.648 de 1978, artigo 7º), depreende-se que é cabível a utilização da receita conhecida apurada de escrituração considerada como detentora de vícios, erros ou deficiências.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA**

Ano-calendário: 1991, 1992

**IRRF. PIS/REPIQUE. LANÇAMENTO DECORRENTE DE ARBITRAMENTO DO LUCRO.**

O arbitramento do lucro enseja a presunção de rendimentos pagos aos sócios, conforme determina o artigo 41, parágrafo 2º, da Lei nº 8.383 de 1991. Procede a cobrança do PIS/REPIQUE, que tem como base de cálculo o IRPJ proveniente do arbitramento do lucro.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 1991, 1992

**CSLL. ARBITRAMENTO.**

Apenas com o advento do artigo 57 da Lei nº 8.981 de 1995, é que passou a haver fundamento legal para o lançamento da CSLL com base no arbitramento do lucro.

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1991, 1992

**MULTA. REDUÇÃO.**

Por força do artigo 106, inciso II, letra "c", do CTN e do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430 de 1996, reduz-se a multa de ofício de 100% para 75%.

Não resignada, a contribuinte interpôs recurso. Disse ser entidade de assistência social, enquadrando-se em um dos incisos do art. 203 da Constituição Federal.

Afirmou que colabora com o Poder Público, sem intuito de lucro, na realização de pelo menos um dos objetivos traçados no referido dispositivo constitucional.

Como instituição de assistência social sem fins lucrativos, goza de imunidade do Imposto de Renda, tal como prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição. A imunidade, entretanto, teria sido afastada por ato administrativo nulo (Ato Declaratório nº 13/1996), porquanto incorreu em erro de direito, já que conceituou como isenção o que é imunidade.

Ademais, mesmo que não existisse o aludido erro de direito, o ato declaratório e o lançamento que a ele sobreveio não poderiam subsistir, pois não teriam ocorrido as irregularidades apontadas pela Fiscalização.

Disse que a falta dos esclarecimentos solicitados pela autoridade fiscal se deveu à impossibilidade material de fazê-lo, pois a documentação necessária já se encontrava em poder da Fiscalização. No que tange ao extravio do livro Diário de 1991, que não contém o balanço encadernado, o fato não pode ser imputado à recorrente, porquanto, se houve extravio, este ocorreu dentro da repartição fiscal, onde se encontrava toda a documentação em decorrência da apreensão realizada pela Polícia Federal.

Quanto ao registro das operações do ano de 1992, a partir de agosto, por partidas mensais, afirmou que a autoridade fiscal tinha pleno conhecimento da existência de Livro Caixa ou boletim de movimento diário de caixa, onde teriam sido feitos os assentamentos pertinentes, afastando a possibilidade da desclassificação da escrita contábil.

O que não teria sido explicado na autuação, nem examinado na decisão recorrida, foi o fato de haver a autoridade lançadora montado um extenso "Razão Analítico" que contém erros grosseiros, como, por exemplo, a afirmativa de que alguns cheques emitidos pela autuada não haviam sido contabilizados, quando fácil seria comprovar a regular contabilização, mediante exame do Livro Diário e dos documentos pertinentes.

O próprio Fisco reconhece (fls. 877) que o livro Diário de 1991 lhe fora entregue com o Termo de Início de Fiscalização e que o Diário de 1992 foi entregue com o Termo de Apreensão de 24/01/1995. Portanto, a escrituração existia e com base nela o Fisco arbitrou o lucro, levando em conta a receita conhecida e declarada pela própria recorrente.

A aplicação do arbitramento seria medida extrema, cabível como último recurso, diante da ausência absoluta de outro elemento que permitisse apurar o lucro real.

Por tudo isso, concluiu a recorrente que, se existente a escrituração, conforme admitido pelo próprio Fisco, as supostas irregularidades ainda que ensejassem lançamento do tributo, não comportariam a desclassificação da escrita contábil. O Fisco, porém, desclassificou a escrita. Todavia, contraditoriamente, se utilizou de informações nela contidas, referentes às receitas, para a apuração do lucro arbitrado.

Com fulcro nessas razões, pugnou a recorrente pelo provimento do recurso.

Os autos retornaram à Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que proferiu decisão, formalizada no Acórdão nº 105-15.552 (fls. 1.100 a 1.119), dando provimento ao recurso. Entendeu o colegiado que ficara caracterizado o erro de direito. Por essa razão, seria improcedente o ato declaratório que conceituou como isenção o

que era imunidade tributária. Esse vício ultrapassou os limites do próprio ato declaratório, alcançando o lançamento, "*em virtude da relação de causa e efeito que os une*".

A Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN interpôs recurso especial, fazendo com que o exame da controvérsia envolvendo o ato declaratório fosse levado à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, onde o recurso foi provido, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 9101-00.496 (fls. 1.206 a 1.216). Do voto condutor da decisão se colhe o seguinte trecho:

Pois bem. Preliminarmente, releve-se o fato de que a Contribuinte constituiu-se como instituição de assistência social sem fins lucrativos, razão pela qual possuía os elementos extrínsecos necessários para caracterização da imunidade tributária nos termos do art. 150, VI, "c" da atual Constituição Federal. Embora necessários, tais elementos não são suficientes, porquanto a fruição da imunidade depende ainda do atendimento aos pressupostos descritos nos art. 14, incisos I a III do CTN, entre os quais se destaca a própria manutenção de confiável escrituração comercial e fiscal.

No caso dos autos, a perda da imunidade pela Contribuinte (ou isenção, no relato da Fiscalização) deu-se exatamente pelo fato de a Contribuinte supostamente não ter atendido ao requisito (comum entre as alegadas hipóteses de isenção e imunidade) de possuir escrituração comercial e fiscal regular e idônea na forma da lei. Tal acusação é absolutamente clara e o contribuinte dela se defendeu plenamente, conforme se constata de suas peças de impugnação e de recurso voluntário. Não vejo, pois, prejuízo ao direito de defesa do Contribuinte em relação às acusações fiscais que motivaram a lavratura dos lançamentos e, menos ainda, em relação à possibilidade de questionamento destes.

Em suma, portanto, parece-me que a "*confusão*" feita pela Fiscalização entre "*isenção*" e "*imunidade*" não traz consequência prática relevante para justificar o cancelamento das autuações.

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento para **afastar a arguição de nulidade dos lançamentos por conta do cancelamento do ato declaratório** de suspensão de isenção e **determino o envio dos autos à Câmara de Origem para apreciação das demais razões recursais sobre a caracterização de imunidade em favor da Contribuinte.** (g.n.) (fl. 1.216)

Em cumprimento à decisão da CSRF, vieram os autos a esta Turma para prosseguir no julgamento, especialmente, para verificar se a recorrente cumpria os requisitos legais para o gozo da imunidade de tributária.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior, Relator

### Admissibilidade

As condições de admissibilidade do recurso voluntário já foram examinadas pela Quinta Câmara do antigo Primeiro de Contribuinte de Contribuintes, quando do julgamento ocorrido em 23/02/2006, formalizado no Acórdão nº 105-15.552.

A existência de erro de direito a invalidar o ato administrativo que suspendera a imunidade da recorrente, nos anos de 1991 e 1992, também já foi objeto de julgamento pela Primeira Turma da CSRF, que afastou a alegação de invalidade fundada naquele vício.

Resta, pois, examinar se a recorrente preenchia as condições para fazer jus à imunidade tributária prevista em favor de entidades de assistência social sem fins lucrativos; e se o procedimento levado a cabo pela Fiscalização, de alguma forma, cerceou o direito de defesa da recorrente.

### Cerceamento de direito de defesa

A alegação de cerceamento de direito de defesa não resiste a uma simples análise dos autos. Para comprová-lo, basta examinar o Termo de Constatação e Intimação de fls. 140 a 148, emitido em 31/10/1996, com o propósito de apresentar à contribuinte as inconsistências apuradas pela Fiscalização e solicitar os respectivos esclarecimentos.

Nesse termo, consta a seguinte observação:

As solicitações são feitas, tendo em vista as exigências estabelecidas pelo art. 130 do Decreto nº 85.450/80, evitando assim uma desclassificação de escrita, com cobrança de Imposto de Renda pessoa jurídica e reflexos.

Desde já, **damos cópias ao contribuinte de todos os elementos acima coletados, balancetes, banco de dados em disquete de seu livro diário** (segundo semestre de 1991 e 1992), bem como, **colocamos à disposição do mesmo, nesta DRF-CESU-DIFIS, toda documentação apreendida pelo Departamento da Polícia Federal**, citado no item a, anterior. Outros documentos poderão ser solicitados no decorrer dos trabalhos. (g.n.) (fl. 148)

O termo menciona o fato de terem sido entregues à recorrente cópias dos elementos que serviram de base às conclusões da autoridade fiscal. Ademais, fora franqueado à recorrente o exame, no interior da repartição fiscal, de toda a documentação apreendida pela Polícia Federal, exatamente para assegurar o exercício do direito de defesa.

Não consta dos autos que a recorrente, embora tentasse, tenha sido impedida de examinar tais documentos.

Portanto, não se pode cogitar de cerceamento de defesa.

Importante frisar que a autoridade fiscal não poderia tomar a iniciativa de devolver documentos que não foram apreendidos por ela, mas pela autoridade policial, em cumprimento de mandado expedido pela Justiça. Nessa circunstância, só ao juiz competia determinar a devolução dos documentos.

### **A suspensão de imunidade e a exigência de tributos**

A Constituição Federal, no art. 150, inciso VI, letra "c", afasta a possibilidade de se exigirem impostos sobre patrimônio, renda e serviços das entidades de assistência social sem fins lucrativos, desde que atendam os requisitos da lei.

A lei, ao fixar tais requisitos, regula uma limitação ao poder de tributar. Assim, a teor do art. 146, inciso II, da Constituição, a lei deve ser complementar. Hoje quem faz esse papel é o Código Tributário Nacional - CTN, que, segundo entendimento pacífico da doutrina e da jurisprudência dominante, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar.

Estabelece o art. 14 do CTN as condições para a fruição da imunidade. O dispositivo, ao tempo dos fatos aqui examinados (anteriores à Lei Complementar nº 104/2001), tinha a seguinte redação:

*Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:*

*I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; (redação atual: não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.)*

*II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;*

*III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.*

O CTN, como se vê, fixou três requisitos. Os dois primeiros estão diretamente ligados ao fim não lucrativo da entidade, e desse fim são uma decorrência lógica.

Uma entidade de fins lucrativos é constituída com o propósito de gerar lucros para seus proprietários (cotista ou acionistas), investidores em geral e outras categorias que, eventualmente, tenham direito à participação nos resultados. A atividade econômica é exercida como *objeto*, ou seja, é o meio pelo qual se chega ao *objetivo*, que é o lucro.

Nas entidades sem fins lucrativos, a finalidade pode ser religiosa, cultural, desportiva, recreativa, filantrópica, entre outras. Essas pessoas jurídicas não apuram lucro, embora possam ter, ao final de certo período, um superávit ou um excedente de receitas em face de despesas e gastos. Esse montante, todavia, não tem natureza de lucro, pois este pertence aos sócios e conforme deliberação deles deve ser destinado. Ao contrário, nas entidades sem fins lucrativos, o superávit, assim como as demais receitas, devem ser aplicados na busca dos propósitos institucionais.

A partir dessa compreensão, o CTN fixou os dois primeiros requisitos para a imunidade das entidades de assistência social.

Não distribuir parcela do patrimônio ou das rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado, é consequência inerente ao fim não lucrativo da entidade. Ao distribuir renda ou patrimônio para seus administradores, a pessoa jurídica se afasta de sua finalidade institucional, para se equiparar a qualquer empresa.

Na esteira dessa afirmação, é correto concluir que, se a uma pessoa jurídica sem fins lucrativos não se admite distribuir renda, nem patrimônio, a ela restará apenas aplicar tais valores na manutenção de seus objetivos institucionais. Eis o segundo requisito fixado pelo art. 14 do CTN.

Os dois primeiros requisitos, como se percebe, são da própria essência das entidades sem fins lucrativos. Existiriam independentemente do art. 14 do CTN. O terceiro é de natureza meramente instrumental, visando a permitir que os órgãos de fiscalização tributária possam verificar eventuais desvios de finalidade. Por isso, a lei exige que essas pessoas jurídicas mantenham escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Não é por acaso que o CTN fala em escrituração de receitas e despesas. A falta de registro de receitas possibilita a distribuição desses valores sem que haja qualquer indício na contabilidade. Por outro lado, a distribuição de renda ou patrimônio das entidades sem fins lucrativos pode ocorrer, de forma dissimulada, mediante registros de despesas inexistentes, superfaturadas ou relativas a gastos feitos com desvio de finalidade. Todos esses eventos podem mascarar a distribuição de renda, que é causa do afastamento da imunidade.

Essa é a razão pela qual a contabilidade das pessoas jurídicas beneficiadas com imunidade tributária deve ser correta e, sobretudo, rigorosa.

O rigor na escrituração de receitas e despesas é absolutamente indispensável. Por isso foi posto no mesmo patamar de importância dos outros dois requisitos. A inobservância do requisito formal gera presunção absoluta de desvio de finalidade, autorizando a Fazenda a iniciar procedimento de suspensão da imunidade e exigência dos tributos que deixaram de ser recolhidos.

No caso em tela, salta aos olhos a desordem que reinava na contabilidade e nos controles administrativos da recorrente.

Consta dos autos um relatório de auditoria produzido pela Price Waterhouse Auditores Independentes (fls. 385 a 417), que revela a precariedade, entre outras coisas, dos registros e controles contábeis. É verdade que o período abrangido pela auditoria é o ano anterior ao que se refere o lançamento, mas as deficiências apontadas indicam uma forma de agir que, a julgar pelas irregularidades constatadas pela Fiscalização em 1991 e 1992, se prolongou no tempo.

Estas são algumas das conclusões do relatório:

Baseados no resultado da nossa análise das transações do Hospital Mário Kröeff que foram abrangidas pelos testes aplicados nesta nossa revisão especial de auditoria e, também, nos demais assuntos de que tomamos conhecimento durante a

sua realização, podemos concluir que as grandes deficiências no sistema de controles administrativos, financeiros e contábeis e a ineficaz gestão da antiga diretoria permitiram a ocorrência de transações e/ou decisões prejudiciais aos interesses Hospital. (fl. 389)

Abaixo seguem algumas conclusões exaradas no relatório:

No período em questão, o Hospital Mário Kröeff (Hospital) não possuía qualquer tipo de controle sobre as suas contas correntes bancárias, o que proporcionou em diversas ocasiões a cobrança, por parte dos bancos, de encargos financeiros sobre os saldos devedores, conforme a seguir demonstrado.

Ainda em relação às contas correntes bancárias, constatamos a existência de uma conta no Banco Nacional S.A., de número 412.567, aberta em nome do Hospital desde 11 de setembro de 1989, cuja existência era de total desconhecimento da ABAC, visto que como endereço de correspondência constava o da residência da Sra. Sandra Maria Abrahão da Silva Santos, fato em si não usual, que ocupou a diretoria financeira até a primeira quinzena de novembro de 1990.

(...)

Segundo informações de empregados do Hospital, somente em setembro de 1990 a referida conta corrente teve a sua existência revelada, em virtude de questionamentos feitos pela contadora, Sra. Célia Regina de Oliveira Braga, a respeito das entradas e saídas de recursos, cujas origens não foram identificadas por ela, nas contas correntes até então conhecidas.

(...)

Através de nossa revisão, constatamos que o Hospital efetuava diversos pagamentos, principalmente a fornecedores de materiais e medicamentos, através de cheques ao portador ou em espécie (moeda), dificultando a identificação precisa do beneficiário do pagamento.

(...)

Os nossos testes revelaram que o Hospital adotava o procedimento de aceitar, como documentação hábil comprobatória, recibos emitidos por pessoas físicas, que não continham qualquer tipo de informação além do seu nome e assinatura. Adicionalmente, também, não encontramos qualquer documento que evidenciasse o efetivo recebimento do material ou a efetiva prestação do serviço contratado.

(...)

Em nossa revisão, constatamos os seguintes pagamentos cuja documentação comprobatória não foi localizada:

(...)

Constatamos em nossos trabalhos que em novembro de 1990 o montante de Cr\$ 715.283, referente aos recibos de doações de números 41.365 a 41.395 e 41.402 a 41.403, todos emitidos em 16 de novembro de 1990, não foram depositados em conta bancária mantida pelo Hospital. Alternativamente, mesmo não sendo sua prática usual manter as doações em caixa, procuramos verificar se o montante em referência poderia estar compondo o saldo de caixa. Apesar de termos inspecionado os "Movimentos Diários de Caixa" para o período de 16 a 30 de novembro de 1990,

não encontramos evidências que comprovassem a inclusão dessas doações no saldo de caixa do Hospital.

(...)

Em nossa revisão especial, constatamos a existência de um grande número de cheques em branco (ainda não utilizados), assinados pelo Dr. Paulo Cesar Frutuoso, antigo diretor do hospital, descaracterizando, conseqüentemente, a finalidade de duplo controle e responsabilidade pela assinatura em conjunto de dois diretores. Mesmo que esses cheques tenham sido assinados em branco, em virtude de eventual ausência temporária do referido diretor, tal procedimento não tem justificativa, tendo em vista a quantidade desses cheques e as disposições contidas no Regulamento Interno do Hospital, que determinam a designação de um substituto, com anuência da ABAC, para assumir as responsabilidades atribuídas ao direto ausente.

(...)

Como o Hospital não possuía qualquer controle que pudéssemos utilizar para a comprovação da data efetiva do recebimento dos materiais e/ou medicamentos adquiridos, adotamos, como alternativa, o procedimento de verificar se, pelo menos, os saldos desses produtos em dezembro de 1990 eram superiores àqueles obtidos por intermédio das compras menos o consumo ocorrido no período de setembro a dezembro de 1990.

Ao concluirmos o procedimento em referência, constatamos que o saldo existente, conforme inventário físico, era inferior àquele obtido através da movimentação de estoque, conforme demonstrado a seguir, e que as diferenças podem ter sido provocadas por compras que não foram efetivamente entregues ao Hospital e/ou por desvio dos materiais e/ou medicamentos para outros fins.

(...)

Em nossa revisão constatamos diversas compras de um mesmo tipo de material hospitalar cujos preços variaram significativamente, sem, contudo, obtermos ou identificarmos uma explicação lógica para tal fato.

(...)

Em nossa revisão detectamos as seguintes compras de materiais hospitalares que, apesar de possuírem ordem de compra devidamente autorizada pelo então vice-diretor, Dr. Antônio Alves da Silva, não eram utilizados nas atividades normais do hospital, segundo informações que colhemos junto a empregados.

(...)

Durante nossa revisão, identificamos as compras abaixo relacionadas de medicamentos e materiais hospitalares cujos preços eram superiores àqueles constantes da tabela de preços de materiais descartáveis emitida pela Associação de Hospitais da Cidade do Rio de Janeiro e com os preços obtidos por outra instituição hospitalar. Todavia, para os preços que não tiveram como fonte de informação a Associação de Hospitais da Cidade do Rio de Janeiro, não tivemos meios para concluir que os mesmos são os preços praticados por todo o mercado. Adicionalmente, podemos afirmar, pelo menos, que existiam fornecedores com melhores condições para o Hospital efetuar suas compras.

(...)

Durante os anos de 1988 e de 1989, a Receita Federal doou diversos bens ao Hospital, conforme tivemos oportunidade de observar através dos relatórios de destinações e dos termos de entrega de mercadorias emitidas por esse órgão federal, os quais continham evidências de que tais bens haviam sido entregues a pessoas indevidamente credenciadas para tal fim pela sua antiga diretoria; contudo, os credenciamentos foram concedidos sem prévia autorização ou consulta por parte da ABAC, conforme prevê a alínea "a" do artigo 9º do Regulamento Interno do Hospital, aprovado em 26 de julho de 1989 pela diretoria dessa associação.

O trabalho de fiscalização foi deflagrado a partir da notícia da busca e apreensão feita pela Polícia Federal, nos estabelecimentos da recorrente, em cumprimento de mandado da Justiça.

Antes de ser iniciada a fiscalização tributária, fora instaurado inquérito policial. No curso desse procedimento, a autoridade policial produziu um relatório dirigido ao Ministério Público Federal, dando conta de graves irregularidades. Algumas, constatadas pelos policiais que cumpriam o mandado de busca e apreensão; outras, relatadas por funcionários da recorrente. Dentre as irregularidades, a mais grave talvez seja a existência de medicamentos vencidos, que, entretanto, estavam em prateleiras para serem ministrados aos pacientes, segundo afirmação de um ex-empregado do hospital.

Esse fato, a despeito de sua gravidade, não tem reflexo tributário. Há porém relatos de desvios envolvendo compras, pagamentos e recebimentos. Eis abaixo alguns trechos extraídos do citado relatório (fls. 675 a 678):

Atualmente, as possíveis irregularidades a serem investigadas consistem em:

1. Desvio de dinheiro do Hospital com o beneficiamento pessoal, com sinais exteriores de enriquecimento de diretores da Instituição, fls.30/32/33/39;
2. Apropriação indébita por parte da Tesoureira da ABAC Sr<sup>a</sup> ENGRACIA MOREIRA dos valores devidos ao INSS, fls. 50;
3. Conta bancária em nome de LUCIA PEREIRA HENRIQUE, Secretária particular do Diretor do HMK, Dr. ANTONIO LOPES, onde eram convergidos valores pertencentes ao Hospital (C/C 1502374 / Banco Nacional / Ag. 015) fls. 52 "usque" 66;
4. Possível cobrança irregular ao SUS onde se verifica no anexo 03 a existência AIH'S (autorização de internação hospitalar) relativos aos mesmos pacientes em períodos curtos de tempo, o que corrobora as declarações prestadas pela ex-faturista do HMK Sr<sup>a</sup> MARIA MARGARIDA NUNES VALADARES, fls. 37, quando somente poderia ser emitida a segunda cobrança, 25 dias após a emissão da primeira (Manual de preenchimento e autorização de internação hospitalar - AIH / MS-INAMPS - SIH-SUS/90 e Módulo de Internação Hospitalar do INAMPS);
5. Uso indevido do dinheiro do Hospital, fls. 44/45;
6. Irregularidade no recebimento de doações, fls. 67 "usque" 70;
7. Irregularidade no dinheiro recebido da ABAC, fls. 11 "usque" 20;
8. Cobrança a particular de serviço credenciado ao SUS, inclusive em duplicidade, como por exemplo o que se observa no anexo 04 , o Recibo de nº . 4490 da paciente DULCE GONÇALVES FREIRE, em confronto a Relação de

Pacientes cobrada pela da ABAC através do INAMPS, cujo prontuário aponta o nº 9300420, às fls. 89 do Anexo 02, bem como o Recibo nº 4472 da paciente CLARISSE GOMES, em confronto com a mesma Relação, fls. 103 do Anexo 02;

9. Da análise do Anexo 02 - Relação de Pacientes, extraída do CPD do HMK no dia 14/12/93, alguns encontram-se grifados por haver dúvidas com relação à data de nascimento do século passado, dois números de matrícula de um mesmo paciente, indícios de cobrança ao SUS e ao INAMPS por serviços prestados a pacientes - sócios de Planos de Saúde particulares, como exemplo, fls. 07/27/38, as quais devem ser, confrontadas com o Anexo 01, fls. 02/05/02, respectivamente;

10. Diversas carteiras de identidade de beneficiários do INAMPS(101/102) foram apreendidas nos arquivos da recepção do ambulatório e algumas delas com bilhetes grampeados com a palavra "óbito", e, confrontando-se a carteira de ANTONIA CORDEIRO REIS, às fls. 04 do Anexo 02, podemos detectar que a mesma figura na Relação de Pacientes com a matrícula 47823, para cobrança ao SUS/INAMPS;

11. Cobranças majoradas por serviços prestados ao paciente ALCIDES VIEIRA WENCESLAU, atualmente falecido, o qual teria realizado 23 exames e cobrados ao SUS 50 exames, conforme declarações e documentos, juntados às fls. 46, nas declarações de sua filha MARIA CRISTINA WENCESLAU;

12. Possível irregularidade no contrato, fls. 16/20, firmado entre a ABAC e os Drs. SÉRGIO LANNES VIEIRA e GERALDO MARTINS TOSTA, para prestação de serviços de radioterapia em confronto com o demonstrativo de fls. 11, com a discriminação do faturamento da radioterapia do HMK, referente ao mês de setembro/1993, cujo total a ser dividido por quatro, entre eles os já citados e ANTÔNIO LOPES (Diretor do Hospital) e MARIA ARMANDA PINTO ABRANTES. Tal indício de irregularidade, prende-se ao fato de que o Hospital efetua a cobrança de tal serviço através de AIM (se o paciente estiver internado) e GAP'S (para pacientes não internados);

13. Um outro indício de irregularidade se prende ao fato de que o pagamento de tais serviços são feitos pelo código 04 (depósito na conta do Hospital e posteriormente repassado ao médico) e o código 07 (depósito diretamente na conta do médico) o que pode ser constatado na análise do Anexo 03, que o paciente EDER PEREIRA SOARES teve a cobrança do seu pagamento ao SUS, através de AIH'S tanto no código 04, como no código 07, ou seja, foi pago tanto ao médico como ao Hospital. (fls. 677 e 678)

Observe-se que a busca e apreensão se deu em dezembro de 1993, mas o quadro descrito naquela oportunidade revela que a situação de descontrole apontada no relatório de auditoria da Price Waterhouse, em 1990, perdurou, sem solução de continuidade, durante todo o período.

O lançamento se reporta aos anos de 1991 e 1992. A Fiscalização desqualificou a escrita contábil, com fulcro nos seguintes fundamentos: a escrituração não permitia identificar com exatidão as operações realizadas; e a recorrente, mesmo intimada em 01/11/1996 (fls. 140 a 148), não apresentou os esclarecimentos necessários.

Além disso, as folhas do Livro Diário do ano de 1991 haviam sido extraviadas, não estando o balanço devidamente encadernado. Quanto ao Livro Diário de 1992, os registros, do mês de agosto em diante, foram feitos por partidas mensais, sem que houvesse livros auxiliares. Para esse exercício financeiro não havia balanço de encerramento.

A Fiscalização também encontrou grande quantidade de erros e estornos nos registros contábeis. Em suma, a situação com que a autoridade fiscal se defrontou em 1991 e 1992 não se afastava muito daquela verificada pela Price Waterhouse, em 1990, e pela Polícia Federal em 1993.

A recorrente, no documento de fl. 64 e 65, admite as irregularidades apontadas pela Fiscalização:

Com respeito às Indagações de V.Sas., contidas no Termo de Intimação de 09/05/96, relativas ao Balanço de 31/12/91, cujos saldos (alguns), são diferentes do Balancete e Livro Diário daquela data, vimos esclarecer o seguinte:

a) os últimos lançamentos de Balanço, tais como, apropriação de rendimentos financeiros, complemento de saldo de estoque (após contagem de final de ano), apropriações complementares de Contas a Receber, provisionamento complementar de Contas a Pagar e a Constituição de "Reserva de Contingência", foram registros normais de encerramento de exercício cujas **respectivas folhas (últimas), do Livro Diário, por um lapso ou descuido de Contadora de época foram extravaiadas.**

b) é digno de nota que todas os montantes envolvidos, traduzidos a valor presente, refletem importâncias irrisórias se confrontadas com os saldos globais de entidade, além de se traduzirem em lançamentos contábeis.

Face ao exposto, **relatamos a seguir todas as diferenças detectadas pela confrontação do Balancete Analítico com o Balanço** (também analítico), e desde já, **providenciaremos a publicação de extravio dessas páginas do Livro Diário**, a saber: (g.n.) (fl. 64)

A recorrente admitiu a existência de "diferenças" (erros de contabilização) e o "extravio" de folhas do Livro Diário.

A Fiscalização, entre outras inconsistências, encontrou diferenças entre os valores constantes da folha de pagamento e os registrados na contabilidade. (fls. 252 e 253)

Os registros não eram confiáveis. Os controles frágeis e imprecisos talvez expliquem as irregularidades descritas no relatório da Polícia Federal.

Seja como for, na perspectiva do Fisco, o que importa é constatar que relativamente aos registros de receitas e despesas não havia a exatidão que exige o art. 14, inciso III, do CTN.

Os requisitos para que as entidades de assistência social sem fins lucrativos façam jus à imunidade tributária são três: a) não distribuir parcelas de suas rendas ou patrimônio; b) aplicar suas rendas na manutenção de suas finalidades institucionais; e c) manter receitas e despesas escrituradas em livros revestidos de formalidades que assegurem sua exatidão. Este último requisito, de natureza formal, é tão importante quanto os outros dois. O não atendimento desse requisito presume a inobservância dos anteriores.

É isso, exatamente, o que se da no caso em exame. Portanto, correta a suspensão da imunidade e a exigência dos tributos.

Por último, cabe ainda mencionar que a apuração do IRPJ pelo lucro arbitrado não é incompatível com a suspensão da imunidade por descumprimento do inciso III

do art. 14 do CTN. As irregularidades constatadas não impedem que sejam tomados, para cálculo dos tributos, os valores das receitas declaradas, se esta for a única fonte de informação disponível.

### Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, para no mérito negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)  
Roberto Silva Junior

### Declaração de Voto

Conselheira Bianca Felicia Rothschild

Não obstante a excelente fundamentação do voto condutor do decisão do colegiado, venho a declarar motivação que, ao meu ver, se sobressai perante as demais para fins de negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Como bem destacado no voto do relator, dentre as condições de fruição da imunidade, estabelece o art. 14 do CTN, mais especificamente no inciso III, que a respectiva entidade de "*manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão*".

Sendo assim, em suas peças de defesa, a contribuinte deveria ter apresentado tal escrituração contábil regular de forma a se desincumbir do ônus probatório em contrário às alegações das autoridades fiscais.

A contribuinte alega que estaria impossibilitada de fazê-lo pois tal documentação suporte se encontrava em poder da fiscalização, tendo em vista o Termo de Início de Fiscalização através do qual entregou o livro Diário de 1991 e o Termo de Apreensão de 24/01/1995 através do qual foi apreendido o livro Diário de 1992.

Tal alegação seria admissível, caso não houvesse nos autos, como bem pontuado pelo relator, a existência do Termo de Constatação e Intimação de fls. 140 a 148, emitido em 31/10/1996, em que consta expressamente que:

Desde já, **damos cópias ao contribuinte de todos os elementos acima coletados, balancetes, banco de dados em disquete de seu livro diário** (segundo semestre de 1991 e 1992), bem como, **colocamos à disposição do mesmo, nesta DRF-CESU-DIFIS, toda documentação apreendida pelo Departamento da**

Processo nº 10768.000976/97-98  
Acórdão n.º **1301-002.533**

**S1-C3T1**  
Fl. 1.239

---

**Polícia Federal**, citado no item a, anterior outros documentos poderão ser solicitados no decorrer dos trabalhos. (g.n.) (fl. 148)

Conforme transcrito, o termo menciona o fato de terem sido entregues/disponibilizados à recorrente cópias/originais de toda a documentação entregue/apreendida de forma a assegurar o exercício do direito de defesa.

Tendo em vista que não consta dos autos qualquer manifestação da recorrente no sentido de ter sido impedida de examinais tais documentos, ao meu ver, a falta de cumprimento do inciso III do citado artigo 114 do CTN se vê notória e fundamenta o não provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Bianca Felicia Rothschild