



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

Processo nº 11060.722784/2012-84
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1202-001.201 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2014
Matéria Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ - e reflexos
Recorrentes HOSPITAL DE CARIDADE DR. ASTROGILDO DE AZEVEDO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

IRPJ. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE.

Caracterizado o descumprimento de requisito previsto no CTN, art. 14, inciso III, suspende-se a imunidade ao IRPJ, prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.

O prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador somente nos casos em que, cumulativamente, (a) o contribuinte efetuar pagamento antecipado do respectivo crédito tributário e (b) não estiverem presentes as hipóteses de dolo, fraude e simulação.

MULTA. QUALIFICAÇÃO.

Não havendo sólidos e inquestionáveis elementos comprobatórios da ocorrência de específica atitude dolosa fraudulenta, retira-se a qualificadora de multa de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CSLL, PIS E CO FINS. ISENÇÃO. DESATENDIMENTO DE REQUISITOS. RITO APLICÁVEL.

Constatado que a entidade não atendeu aos requisitos para gozo de isenção, a fiscalização relatará os fatos que demonstram o não atendimento e lavrará o auto de infração ao período correspondente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

IRPJ E CSLL. LUCRO REAL. REQUISITOS. ESCRITURAÇÃO DO LALUR.

Não tendo o sujeito passivo apresentado Lalur, descabe a apuração de resultados com base no lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO LUCRO REAL. REGIME
NÃO-CUMULATIVO. INAPLICABILIDADE.

A aplicabilidade do regime não-cumulativo é condicionada à apuração do IRPJ com base no lucro real.

HOSPITAIS E OUTROS ESTABELECIMENTOS DE SAÚDE.

ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

Os hospitais, prontos socorros, clínicas médicas, odontológicas, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e os laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, estão sujeitos à incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a totalidade das receitas auferidas, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente, sendo vedado a essas entidades a segregação, na receita bruta, do valor correspondente aos produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, utilizados como insumos na prestação de seus serviços, bem como a aplicação de alíquotas zero das referidas contribuições sobre parcelas da receita bruta relativa dos mencionados produtos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

HOSPITAIS E OUTROS ESTABELECIMENTOS DE SAÚDE.

ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

Os hospitais, prontos socorros, clínicas médicas, odontológicas, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e os laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, estão sujeitos à incidência cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre a totalidade das receitas auferidas, mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento), respectivamente, sendo vedado a essas entidades a segregação, na receita bruta, do valor correspondente aos produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, utilizados como insumos na prestação de seus serviços, bem como a aplicação de alíquotas zero das referidas contribuições sobre parcelas da receita bruta relativa dos mencionados produtos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, nos termos do voto do relator e do voto vencedor: I- por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima; II- por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa; III- pelo voto de qualidade, em negar

provimento ao recurso voluntário contra improcedência da manifestação de inconformidade contra ato de suspensão da imunidade, vencidos os Conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno (relator), Geraldo Valentim Neto e Nereida de Miranda Finamore Horta, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Plínio Rodrigues Lima; IV- por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário contra a manutenção do crédito tributário de PIS e COFINS no regime cumulativo; V- por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário contra a qualificação da multa de ofício; e, VI- por unanimidade de votos, em afastar a prejudicial de decadência.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima- Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Plínio Rodrigues Lima, Geraldo Valentim Neto, Marcos Antonio Pires, Ricardo Diefenthaler, Nereida de Miranda Finamore Horta, Orlando José Gonçalves Bueno

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e de recurso voluntário, dirigidos a este Conselho em vista de decisão de primeira instância administrativa que julgou parcialmente procedente a exigência consubstanciada no presente processo.

A controvérsia envolve instituição hospitalar que goza de imunidade/isenção tributária, cujo benefício foi cancelado pela DRF jurisdicionante. Em decorrência, resultaram autos de lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, abrangendo os anos de 2006 e 2007.

A DRJ recorrida, ao julgar a impugnação interposta, manteve o cancelamento da imunidade/isenção, bem como as exigências de PIS e COFINS calculadas pela cumulatividade, o que provocou o recurso voluntário. Por outro lado, o acórdão recorrido excluiu do lançamento, integralmente, o IRPJ e a CSLL, e também o PIS e a COFINS calculados com base na não-cumulatividade, o que impôs o recurso de ofício.

Ainda, a DRJ recusou as arguições da recorrente de “nulidade por preterição do pleno Direito de Defesa”, de “indevida aplicação da multa qualificada” e de “equivocos na apuração do PIS/COFINS cumulativo e não-cumulativo”, que também foram reapresentadas no recurso voluntário.

Suspensão da Imunidade/Isenção

No que concerne ao cancelamento da imunidade/isenção, o relatório do acórdão recorrido aponta os seguintes fatos como motivadores da medida (fls. 6562 e 6563):

- importação dos equipamentos médicos cedidos a empresas terceirizadas, por violação do CTN, art. 14, I e II;
- terceirização de serviços médicos, por violação do CTN, art. 14, I e II;
- desvirtuamento do conceito de gratuidade e inexatidão no registro de despesas com gratuidades, por violação do CTN, art. 14, II e III;
- inexatidão no registro de receitas com subvenções para custeio, por violação do CTN, art. 14, III;
- aluguel de terreno à empresa ALT, por violação do CTN, art. 14, I e II;
- envolvimento do HCAA no âmbito da operação Fariseu, por violação do CTN, art. 14, I e II;
- remuneração do ex-diretor executivo Longhi, por violação do CTN, art. 14, I e II.

Na sequência, o relatório do acórdão recorrido sintetizou as alegações da impugnação à suspensão da imunidade/isenção (fls. 6066 a 6113), como segue (fl. 6564):

- que a utilização de equipamentos médicos importados é matéria que estaria sendo discutida perante o Poder Judiciário, razão pela qual descaberia seu exame na via administrativa;
- que a terceirização de serviços médicos não lhe retiraria o caráter de filantropia, nos termos dos preceitos constitucionais e da legislação em vigor e visaria a objetivos essenciais ao bom atendimento do HCAA, como, por exemplo, a oferta de serviços de alta complexidade e tecnologia a um custo mais reduzido;
- que pode ter havido equívoco em relação à escolha contábil para registro de receitas com subvenções para custeio, sendo utilizadas contas de passivo e não de resultado, entretanto, mesmo com o recálculo, teve aplicações em gratuidade superiores ao exigido na legislação;
- que não há qualquer dispositivo que proíba as entidades filantrópicas de exercer atos lícitos de negociações (aluguel de terreno a ALT) que gerem efeitos econômicos;
- quanto ao envolvimento do HCAA na operação Fariseu, sustente que a ação penal em trâmite na Vara Federal do Distrito Federal não o envolve, bem como não houve denúncia penal em relação às conclusões da fiscalização no sentido de que o HCAA teria utilizado parte de seus recursos em um esquema ilícito para obtenção fraudulenta de seu Cebas junto ao CNAS;
- quanto à remuneração do ex-diretor executivo Alfredo Longhi afirma que ele jamais exerceu a função de dirigente estatutário a quem se direciona a vedação remuneratória de que trata o art. 3º, VIII, do Decreto nº 2.536/98.

Por fim, julgando a questão da imunidade/isenção, o voto do acórdão recorrido, inicialmente (fl. 6565), refuta as arguições de inconformidade da impugnante quanto a aspectos procedimentais relacionados à suspensão da imunidade e da isenção. Argumenta de que apenas em relação ao IRPJ é necessária a expedição prévia de ato suspensivo da imunidade, o que foi observado. Quanto aos demais tributos lançados (CSLL, PIS e COFINS), opina que, nos termos do art. 125 do Decreto nº 7.574/2011, “*não há necessidade de ato*

suspensivo de benefício, bastando que se relatem os fatos que demonstram o não atendimento de requisitos para o gozo da isenção” (fl. 6565). Quanto à aplicação retroativa do mencionado Decreto, justifica que por se tratar de norma de natureza procedimental é aplicável a fatos anteriores (fl. 6566).

No que respeita às questões materiais que fundamentaram as suspensões de benefícios, o voto recorrido aponta o Acórdão 10-42.968, proferido pela 7ª Turma, em 20/03/2013, relativo ao processo nº 11060.724244/2012-35 (contribuições previdenciárias), no qual teria restado assente que *“são procedentes as conclusões da fiscalização [...] em consequência, há de se manter a exigência das contribuições previdenciárias e de terceiros, lançadas”*.

Diante disso, a Turma recorrida, por unanimidade de votos *“julgou improcedente a manifestação de inconformidade contra o ato de suspensão da imunidade”* (fl. 6562), pois *“conclui que o interessado não trouxe nenhuma alegação relacionada com a isenção ou com a imunidade que pudesse ser julgada procedente”* (fl. 6568).

Autos de Infração Apoiados no Lucro Real

No que tange às exigências tributárias constituídas neste processo, o julgado recorrido relata, inicialmente, que o autuante, após expedido o ato declaratório de cancelamento da imunidade/isenção, *“intimou o fiscalizado a optar por uma das modalidades de apuração de lucro, tendo este se negado a fazer a opção”*.

Em decorrência, ainda segundo o relatório, *“a fiscalização concluiu que, embora o interessado não apresentasse o Lalur e mantivesse contabilidade nas condições atinentes às entidades sem fins lucrativos, deveria ser utilizado o lucro real”* (fl. 6564).

Assim, conforme o relatório do acórdão recorrido, *“a fiscalização passou então à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Procedeu também à apuração do PIS e da Cofins, tomando como regra a não cumulatividade, mas também adotando a cumulatividade em casos específicos (por exemplo, prestação de serviços por parte de hospitais)”*.

Ainda segundo o relatório, a adoção do lucro real foi contestada pelo contribuinte sob a alegação de que *“seria ilegal a apuração de resultados efetuados pela fiscalização com base no lucro real, pois ele, interessado, não optou por essa apuração, nem possuía documentos a ela indispensáveis”* (fl. 6565).

Nesse ponto, o acórdão recorrido acolheu as arguições do contribuinte, *“julgando procedente, em parte, a impugnação aos autos de infração para cancelar os créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins (esses dois no regime de incidência não-cumulativa)”* (fl. 6562).

O voto condutor justificou a decisão com fundamento nos arts. 142 e 144, do CTN, onde estaria claramente previsto que o lançamento deveria ser efetuado de acordo com as normas legais aplicáveis ao lançamento. Dentre estas cita e transcreve o art. 47, inc. I, da Lei nº 8.981, de 1995 (art. 530 do RIR/99) que determina que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado *“quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na*

forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal” (fl. 6569).

Também, o acórdão recorrido rejeita o entendimento da fiscalização, isto é, de adotar o lucro real, apontando como fundamento o art. 8º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que exige, para fins de apuração de lucro real, a escrituração do Lalur, sob pena de arbitramento.

Além disso, ainda segundo o voto condutor (fl. 6569), não é possível refazer a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro arbitrado, pois existem muitas e importantes diferenças entre as duas apurações e questões fáticas e jurídicas relacionadas com o arbitramento – por exemplo: percentuais de arbitramento aplicáveis às diversas naturezas de receitas, segregação das demais receitas, tributação em separado dos ganhos de capital, utilização do regime de caixa ou de competência – razão pela qual votou por cancelar o lançamento de IRPJ e CSLL.

Por fim, em decorrência da ilegal aplicação do lucro real, também houve o cancelamento dos autos de infração de PIS e COFINS, calculados com base na sistemática da não-cumulatividade.

Esses cancelamentos, conforme já preliminarmente informado, vieram à apreciação deste Conselho por força do recurso de ofício previsto no art. 70 do Decreto nº 7.574/2011.

Autos de Infração de PIS e Cofins pelo Regime Cumulativo

Segundo o acórdão recorrido, a fiscalização, embora adotasse o lucro real, tributou “*as receitas com prestação de serviços hospitalares em geral, inclusive a receita de medicamentos utilizados como insumos na prestação de seus serviços*” (fl. 6570), para fins de PIS e COFINS, pelo regime cumulativo, com fundamento no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 26/2006.

Tal tributação foi contestada pela interessada, que alegou falta de embasamento legal para tributar “*as receitas com prestação de serviços hospitalares em geral, inclusive a receita de medicamentos utilizados como insumos na prestação de seus serviços*”, pelo regime cumulativo, especialmente por incluir nesta apuração os medicamentos e produtos de higiene pessoal, sujeitos à incidência monofásica.

Apreciando a divergência, o acórdão recorrido, com base no ADI SRF nº 26/2004, manteve as exigências de PIS/COFINS apuradas pelo regime cumulativo, sob o argumento de que “*a totalidade das receitas auferidas por hospitais se sujeita à incidência cumulativa, sendo vedado, no caso dos produtos com incidência dita ‘monofásica’ utilizados como insumos na prestação de serviços, a segregação, na receita bruta, dos valores a eles correspondentes*” (fl. 6571).

Multa Qualificada e Decadência

Observa-se que a fiscalização aplicou a multa de ofício qualificada em todos os autos de infração inseridos neste processo, utilizando, para demonstrar a fraude, os mesmos fatos que apresentou para a suspensão da imunidade/isenção (fl. 6445 a 6451).

Em contraposição, além de contestar os fatos em si, a fiscalizada arguiu que estes “*não caracterizam irregularidades capazes de comprovar a suposta fraude, pois os atos praticados pelo Impugnante decorrem do fato de que a legislação não proíbe as entidades filantrópicas de exercer atos lícitos de negociações que gerem efeitos econômicos, os quais são destinados, frise-se, à finalidade do Impugnante*” (fl. 6571).

No julgamento, o voto condutor manifestou-se pela manutenção da multa qualificada, pois entendeu que “*estava suficientemente comprovado o evidente intuito de fraude*” (fl. 6571). Argumentou que “*dos fatos de que a fiscalização lançou mão para qualificar a multa, o que mais chama a atenção é ter o interessado aplicado uma vultosa parcela de seu patrimônio à formação de estruturas destinadas à prestação de serviços médicos. Adicionalmente, dotou-a de pessoal próprio. No entanto, apesar de todo esse esforço, em vez de explorar diretamente essas estruturas – repito, criadas com recursos e pessoal próprios -, cedeu seu uso a terceiros, cessão essa que redundou na obtenção de alguma receita por parte do interessado, porém em um valor muito inferior ao volume de receitas obtidas pelos terceirizados exploradores. A meu ver, esse tipo de operação é, como diz a fiscalização, fraudulento, na medida em que serviu para uma disfarçada distribuição para terceiros de resultados do interessado*” (fl. 6571).

Assim, o digno relator *a quo* concluiu por manter a qualificação da multa, o que foi aprovado. Por conseguinte, também sucumbiu a alegação de decadência, uma vez que a contagem do hiato decadencial, no caso, seria o previsto no art. 173 do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Orlando José Gonçalves Bueno, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Conforme relatado, trata-se de recurso voluntário e de recurso de ofício, envolvendo a suspensão da imunidade/isenção da entidade recorrente, bem como os consequentes lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, todos acrescidos de multa de ofício de 150%.

O contribuinte é um hospital ou, conforme ele próprio se intitula, “*uma instituição secular, sem fins lucrativos, de caráter de assistência social e de promoção e recuperação da saúde, como expressamente define seu Estatuto Social*”.

Passa-se a apreciar as alegações recursais.

Razões Preliminares

Classificadas como razões preliminares, o recorrente argui dois aspectos que, no seu modo de ver, exigiriam a decretação da nulidade das conclusões do procedimento fiscal: (a) o regular cumprimento, pelo hospital, dos requisitos exigidos de instituições de assistência social, comprovados por certificações diversas, o que determinaria a insubsistência da suspensão da imunidade/isenção (item 3.1.1 do recurso voluntário); (b) a nulidade do procedimento fiscal, por cerceamento de defesa, em vista de erros em sua formalização (item 3.1.2 do recurso voluntário).

No que tange ao primeiro item, o recorrente arrola uma série de certificações que ostenta, como a declaração de utilidade pública federal, a declaração de utilidade pública estadual, a declaração de utilidade pública municipal, a certidão de registro na secretaria do trabalho e do desenvolvimento social do estado do Rio Grande do Sul, o registro no conselho municipal de assistência social, o registro no conselho nacional de assistência social (CNAS) e o certificado de entidade beneficente de assistência social (CEBAS), cujas afiançariam sua condição de entidade imune/isenta, pois revelariam que seus objetivos institucionais estariam sendo rigorosamente cumpridos.

Tais certificações, todavia, no entender desta relatoria, por si só não são absolutas para garantir os benefícios fiscais em tela, uma vez que a legislação de regência, especialmente a Lei nº 9.532/97, art. 12, a Lei nº 9.430/96, art. 32, a Lei nº 8.212/91, art. 55 e a Lei nº 12.101/2009, art. 29, autorizam a fiscalização a provar eventual descumprimento dos requisitos exigidos para a fruição dos benefícios de imunidade/isenção e, se for o caso, a decretação de seu cancelamento e a constituição das exigências fiscais pertinentes. Diante disso, salvo melhor juízo, as certificações exibidas não vedam o procedimento fiscal instaurado.

O segundo aspecto em questão, relacionado à arguição de nulidade do procedimento fiscal referido na letra “b”, acima, envolve diversos pontos, sintetizados no item 3.1.2 do recurso voluntário, como segue:

- que o processo de suspensão da imunidade/isenção foi instruído com documentos novos, inclusive concernentes a provas documentais relacionadas à suspensão da imunidade/isenção, a exemplo dos documentos contidos nas fls. 6114 a 6189 e fls. 6216 a 6234, quando esta matéria já se encontrava em fase litigiosa (fl. 6066), o que caracterizaria cerceamento de defesa;

- que ao tempo em que o processo de suspensão da imunidade/isenção já se encontrava na fase litigiosa, este foi acrescido de Autos de Infração e Relatório de Fiscalização (fls. 6114 a 6515), o que provocou a inusitada situação de um mesmo processo acolher duas impugnações (fls. 6066/6113 e 6518/6557), versando cada qual sobre matérias diferentes, sendo que a segunda impugnação foi apresentada, embora tempestivamente, mas meses após a primeira, o que prejudicaria a regular defesa, tramitação e julgamento do processo no contencioso administrativo, tudo com prejuízo à defesa plena;

- que a equivocada e intempestiva inserção, neste processo de suspensão de imunidade/isenção, dos autos de infração de IRPJ e reflexos, relativos a 2006 e 2007, induziu a litigante a impugná-los em outro processo, de nº 11060.724489/2012-62, protocolado pela fiscalização na data da notificação dos lançamentos e com assunto específico para acolher “Autos de Infração – IRPJ” (assunto na ficha do COMPROT). Assim, após a entrega de impugnação, em vista da irregular inserção, pelo órgão preparador, dos Autos de Infração em processo que já se encontrava em fase litigiosa, o HCAA foi instado a “retificar” o número do

processo informado na folha de rosto da Impugnação (fls. 6504 e 6512). Entretanto, todas as demais impropriedades permaneceram naquela peça, com evidente prejuízo à plena defesa;

- outra nulidade procedimental, por ilegalidade (art. 9º do Decreto nº 70.235/72), está na inserção, em dois processos distintos, de autos de infração de mesmos tributos e que são derivados dos mesmos pretensos fatos geradores. Como se observa, os Autos de Infração de IRPJ e reflexos autuados, mas apenas os concernentes aos anos de 2006 e 2007, foram inseridos no presente processo (fls. 6329 a 6501), que tem como assunto “Suspensão de Isenção e Imunidade de Pessoa Jurídica” e que foi protocolizado em 12/07/2012. Por outro lado, os Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS relacionados aos anos de 2008, 2009, 2010 e 2011, igualmente decorrentes da contestada suspensão da imunidade, foram notificados ao HCAA em 19/02/2013 e formatados no processo nº 11060.724489/2012-62. Assim, Autos de Infração que contêm tributos iguais (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS), que foram constituídos em uma mesma fiscalização, que estão baseados nos mesmos fatos e que padecem dos mesmos vícios, estão tramitando em processos apartados. Tal procedimento fere o princípio da economia processual, impõe gastos adicionais ao Litigante, bem como cerceia seu direito de plena defesa, além de possibilitar decisões administrativas contraditórias;

- que o preparo do presente processo também contrariou disposições do art. 9º do PAF que diz que o processo deve ser instruído com os documentos “indispensáveis à comprovação do ilícito”. No caso, dentre as quase sete mil folhas juntadas pelo Autuante ao Processo, grande parte destas sequer pôde ter identificada sua relação aos pretensos ilícitos. Tal quantidade de informações, de duvidosa relação com as supostas irregularidades, evidentemente, vem em prejuízo à defesa, tira o foco das questões relevantes e, obviamente, impede que o Julgador consiga avaliar, criteriosamente, todas as informações juntadas;

- que o Ato Declaratório Executivo DRF/STM nº 29, de 10/09/2012 (fl. 5334), além de insubsistente, é nulo por expedido por pessoa incompetente, tendo em vista que não foi obedecido o rito previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996, especialmente no que tange à segurança jurídica, evidentemente intentada pelo referido dispositivo legal, que prevê uma criteriosa avaliação dos fatos, em diversas etapas e por diferentes agentes. No caso, o Auditor Fiscal que conduziu os trabalhos de levantamento das pretensas irregularidades relacionadas à imunidade do HCAA (fls. 3573 a 3685, 3686, 4340 e 4341, 5376 a 5378) é o mesmo que expediu a notificação fiscal que propôs a suspensão da imunidade (fls. 5072 e 5073), é o mesmo que assinou o Relatório de Fiscalização (fl. 5074 a 5308), é o mesmo que decidiu pela improcedência das alegações prévias do HCAA (fls. 5335 a 5375), é o mesmo que expediu o Ato Declaratório Executivo de suspensão da imunidade/isenção (fl. 5334), é o mesmo que, depois de impugnada a suspensão, lavrou Autos de Infração e o Relatório Fiscal (fl. 6329 a 6501) e os inseriu no processo que já se encontrava em fase litigiosa;

- que o ADE foi emitido, como mostra a cópia inserida no presente processo (fl. 5334), abrangendo o período de 2004 a 2011, o que, por si só, já o torna nulo por baseado em fatos já prescritos, o que também fere o princípio da segurança jurídica.

Tais fatos, embora possam ter dificultado uma pronta compreensão da estrutura e composição dos processos em questão, não podem ser tidos como cerceadores do direito de plena defesa, pois o argumentado na impugnação e no recurso voluntário permite inferir que houve plena compreensão, por parte da fiscalizada, de todos os fatos apontados como prejudiciais à plena defesa, nos termos do art. 59, II, do PAF.

Ante o exposto, entende-se não caber provimento ao pleito de nulidade por cerceamento de defesa.

Dos Fatos Apontados na Autuação como Prejudiciais à Fruição da Imunidade/Isenção

Na sequência, passa-se ao enfrentamento das razões de mérito, iniciando pelas divergências relacionadas aos requisitos que, segundo a fiscalização, teriam sido descumpridos pela entidade hospitalar e ensejariam sua suspensão da imunidade/isenção, mas que, segundo o fiscalizado, seriam insubsistentes para produzir os efeitos pretendidos pelo fisco.

Início relembando os quesitos apontados como fundamentos do cancelamento da imunidade/isenção, sintetizados no relatório fiscal, assim como o acórdão recorrido:

- 1 - importação dos equipamentos médicos cedidos a empresas terceirizadas, por violação do CTN, art. 14, I e II;
- 2 - terceirização de serviços médicos, por violação do CTN, art. 14, I e II;
- 3 - desvirtuamento do conceito de gratuidade e inexatidão no registro de despesas com gratuidades, por violação do CTN, art. 14, II e III;
- 4 - inexatidão no registro de receitas com subvenções para custeio, por violação do CTN, art. 14, III;
- 5 - aluguel de terreno à empresa ALT, por violação do CTN, art. 14, I e II;
- 6 - o envolvimento do HCAA no âmbito da operação Fariseu, por violação do CTN, art. 14, I e II;
- 7 - a remuneração do ex-diretor executivo Longhi, por violação do CTN, art. 14, I e II.

Antes da análise, transcreva-se o art. 14 do CTN e seus incisos, indicados como infringidos:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 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 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.

Apontadas as pretensas infrações aos incisos I, II, e III do art. 14 do CTN e transcrito o comando deste, passa-se à análise, um por um, dos pretensos requisitos infringidos,

ponderando as alegações da fiscalização, as arguições de defesa e as razões do acórdão recorrido.

Importação de Equipamentos Médicos

Em relação à primeira infração apontada, relacionada à importação de equipamentos médicos que teriam sido cedidos a empresas terceirizadas, com infração aos inc. I e II do art. 14 do CTN, observa-se que esta tem estreita relação com a segunda infração, relacionada à terceirização dos serviços.

Quanto à cessão a empresas terceirizadas, observa-se que todos os equipamentos são pertencentes ao Hospital, onde estão instalados, sendo utilizados no atendimento das finalidades da instituição que os importou.

Além, conforme os comentários da fiscalização à defesa prévia do hospital (fls. 5334 a 5375), segundo o autuante, a questão sequer foi abordada sob o seguinte argumento: “*por se tratar de matérias que estão submetidas a apreciação do Poder Judiciário descabe seu exame na via administrativa*”.

Terceirização de Serviços Médicos

A infração sintetizada no item 2, acima, através da qual a fiscalização aponta como quebra de requisitos do art. 14 do CTN a terceirização de serviços médicos, sem dúvida, foi a questão eleita como mais relevante para a suspensão da imunidade/isenção.

A matéria envolve diversos argumentos de parte da fiscalização, especialmente a de que as terceirizadas teriam sido favorecidas por beneficiadas com altos lucros, em vista dos altos investimentos que teriam sido feitos pela fiscalizada antes da terceirização, por tê-las instalado nas dependências do hospital, por destinadas a médicos pertencentes ao corpo clínico do hospital, por ter disponibilizado às terceirizadas funcionários remunerados pelo hospital, etc.

Por outro lado, a entidade hospitalar alega que a terceirização envolve uma decisão administrativa, legal. Argui que, “*diferentemente da administração pública, onde somente se pode fazer o que a lei permite, a iniciativa privada, mesmo as entidades beneficentes de assistência social, podem fazer tudo o que a lei não veda*”.

Esclarece que não se trata de contrato de locação, mas sim de “*um autêntico contrato de prestação de serviço, o qual tem por finalidade otimizar o atendimento aos pacientes do HCAA*”.

A recorrente também contesta a acusação de que pesadas estruturas que teriam sido pagas pelo hospital teriam sido cedidas a terceiros. Diz que as “*estruturas, instaladas dentro do hospital, pertencem ao HCAA e a ele deverão ser devolvidas ao final do contrato em plenas condições*”.

Outra divergência, polêmica, de que a entidade teria dotado as terceirizadas de pessoal pertencente a seu quadro de funcionário é contestada pela recorrente com a afirmação de que “*não está na previsão contratual que o HCAA dotou o serviço terceirizado (da DIX) de pessoal próprio, como equivocadamente afirma o Relator a quo, de que a ‘cessão*

redundou na obtenção de alguma receita por parte do interessado, porém em um valor muito inferior ao volume de receitas obtidas pelos terceirizados exploradores' ”.

Das alegações apresentadas, dois aspectos amplos podem ser eleitos como relevantes e suficientemente abrangentes para a definição acerca da quebra, ou não, dos requisitos dos incisos I e II do art. 14 do CTN: (a) da fiscalizada vem a alegação de que a terceirização é decorrente de medida meramente administrativa, que tem por finalidade exclusiva a otimização operacional e financeira do HCAA no cumprimento de seus objetivos sociais, voltados para a prestação de serviços de saúde à comunidade em geral; (b) da fiscalização vem a acusação de que a terceirização de serviços, nas condições contratadas, visa beneficiar terceiros, pessoas jurídicas, com extraordinários lucros, em prejuízo da entidade.

Nesse panorama, se analisada a arguição da recorrente, deve-se reconhecer que a terceirização de serviços é legal, admitida inclusive por instituições imunes, e até sugerida no âmbito administrativo, conforme conclusões emanadas do *XIV Congresso Nacional das Santas Casas e Hospitais Filantrópicos*, reproduzidas no recurso voluntário: *“Para que os hospitais filantrópicos não tenham problemas trabalhistas com seus médicos é melhor que tentem a contratação dos profissionais através de empresas jurídicas, como clínicas, pois assim em vez de se contratar o médico, contrata-se a clínica e a vinculação se torna civil e não trabalhista”*.

Por outro lado, caso fosse efetiva a acusação da fiscalização, de que as terceirizadas estariam se beneficiando com lucros exorbitantes, estaria superada a argumentação da recorrente. Porém, embora fossem apontados, isoladamente, muitos números, não há provas efetivas de que os contratos, nesse aspecto, favoreciam as terceiras empresas.

E não há como negar o peso que a fiscalização e o acórdão recorrido, atribuíram à questão.

Isso pode ser observado, por exemplo, pelo entendimento descrito na parte em que o voto *a quo* justificou a manutenção da multa qualificada, cuja fraude estaria espelhada, principalmente, na terceirização. Diz o voto condutor: *“Dos fatos de que fiscalização lançou mão para qualificar a multa, o que mais chama a atenção é ter o interessado aplicado uma vultosa parcela de seu patrimônio à formação de estruturas destinadas à prestação de serviços médicos. Adicionalmente, dotou-a de pessoal próprio. No entanto, apesar de todo esse esforço, em vez de explorar diretamente essas estruturas – repito, criadas com recursos e pessoal próprios -, cedeu seu uso a terceiros, cessão essa que redundou na obtenção de alguma receita por parte do interessado, porém em um valor muito inferior ao volume de receitas obtidas pelos terceirizados exploradores. A meu ver, esse tipo de operação é, como diz a fiscalização, fraudulento, na medida em que serviu para uma disfarçada distribuição para terceiros de resultados do interessado”*.

Todavia, apesar das afirmações contundentes do acórdão recorrido, favoráveis à tese da fiscalização, estas, de fato, não provam o benefício preponderante às terceirizadas, pois: (a) realmente, *“o interessado aplicou uma vultosa parcela de seu patrimônio à formação de estruturas destinadas à prestação de serviços médicos”*, o que, porém, não pode ser condenado, pois visa modernizar os serviços médicos; (b) a afirmação de que *“a estrutura foi dotada de pessoal próprio”* não condiz com a realidade, pois as terceirizadas assumiam os custos com pessoal; (c) a comparação do voto condutor, de *“obtenção de alguma receita por parte do interessado, porém em um valor muito inferior ao volume de receitas obtidas pelos terceirizados exploradores”*, não traduz benefícios

desproporcionais aos terceiros por ignorarem os custos, inclusive de pessoal, e por não refletirem lucros.

Ante essas considerações, especialmente por imprecisos os números, por pertencerem à entidade as estruturas e por legais os procedimentos de terceirização dos serviços relatados, não há como declarar infringidos, pelos aspectos em tela, os incisos I e II do art. 14 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Desvirtuamento do Conceito de Gratuidade

Segundo relata a fiscalização, *“no período de 2004 a 2011 alguns lançamentos contábeis foram considerados pela fiscalização como acréscimos indevidos de contas contábeis a título de gratuidade, os quais apenas teriam sido efetuados pelo HCAA para assegurar a obtenção do percentual mínimo de 20% da ROB aplicada em gratuidade em cumprimento ao disposto no artigo 3º, inciso VI, e § 10, inciso I do Decreto nº 2.536/98 e no artigo 8º, inciso I, e § 2º da Lei nº 12.101/09, incluído pelo artigo 9º da Lei nº 12.453/11”* (fl. 6434).

Tais lançamentos seriam decorrentes de transferências, para gratuidades, de inadimplências de clientes particulares, bem como de despesas operacionais com serviços prestados, inclusive com fornecimento de produtos, conforme se infere dos valores lançados no Anexo 21 do Relatório de Fiscalização (fls. 5072 a 5308).

A recorrente, por sua vez, argui em sua defesa prévia que as *“questões que envolvem o registro de gratuidade estão sob análise do judiciário, através de cinco ADINs, pendentes no STF, bem como através de diversas ações judiciais, inclusive as indicadas pelo senhor auditor-fiscal”* (fl. 5309 a 5333). Complementa seu entendimento asseverando ser *“defeso à fiscalização se utilizar de apontamentos, para fins de suspensão da imunidade tributária, cuja questão de mérito neles tratada está sub iudice. E relava anotar aqui, que tal argumento repete-se, como diz o auditor-fiscal em seu parecer complementar, diante da insistência da fiscalização de se valer de apontes cuja legalidade se discute judicialmente”*.

Ainda, a recorrente reafirma ausência de irregularidades na matéria, ressaltando que aspectos conceituais de gratuidade polêmicos, já admitidos anteriormente à edição da Lei nº 12.101/2009, agora foram mais claramente definidos pela legislação, agora direcionada especificamente às entidades de saúde, através do Decreto nº 7.237/2010 e pela Portaria GM/MS nº 1.970/2011 que, inclusive, contém um anexo com um rol de *“ações de gratuidade”*.

Também, a entidade alega em seu favor a complexidade da classificação dos serviços em tela, que requer conhecimentos especializados na área de saúde, exigindo análises detalhadas dos relatórios relacionados aos procedimentos aplicados.

Por fim, a entidade alega que apresentou a documentação concernente às prestações de gratuidades aos diversos órgãos reguladores, juntando ainda em sua defesa declarações dos gestores locais do SUS que atestam o pleno cumprimento.

Analisando a controvérsia, percebe-se que esta, ao menos por parte da fiscalização, centra-se, fundamentalmente, nos valores das inadimplências de clientes particulares, cujos débitos, por não pagos, teriam sido equiparadas a gratuidades. Porém, observando o demonstrativo denominado Anexo 21, já citado, vê-se que no período de 2006 a

2011, estes valores, mesmo que excluídos da classificação em tela, não trazem a gratuidade anual a patamares inferiores a 20%. Quanto aos demais valores apontados no Anexo 21 como classificados indevidamente, não podem ser assim considerados pelas informações contidas no processo por falta de detalhamento, e principalmente, por ausente a clara indicação de embasamentos legais específicos a vedar a classificação adotada.

Ante esses entendimentos, e considerando o disposto no inciso II do art. 111 do CTN, não é possível fundamentar a suspensão dos benefícios relacionados à matéria em tela.

Inexatidão do Registro de Receitas com Subvenções para Custeio

Na controvérsia em epígrafe, a fiscalização alega contabilização incorreta de subvenções de custeio recebidas, em 2007 e 2008, pelo hospital, da Prefeitura Municipal, em função do convênio 06/2007 que objetivava a Gestão Administrativa e Médico Assistencial, pela recorrente, da Casa de Saúde de Santa Maria/Cooperativa de Consumo dos Empregados da Viação Férrea do Rio Grande do Sul.

Inicialmente, o convênio foi fixado no valor de R\$ 450.000,00, a serem repassados parceladamente, e depois, conforme o 1º Termo Aditivo, o repasse foi aumentado para R\$ 1.500.000,00.

Segundo informa a fiscalização, esses repasses, no valor efetivo de R\$ 1.133.602,47, foram contabilizados a crédito de conta do passivo circulante, quando deveriam ter sido contabilizados a crédito de contas de resultado.

Diante disso, o fisco concluiu estar caracterizada mais uma quebra dos requisitos exigidos para a imunidade/isenção, a prevista no inc. III do art. 14 do CTN, isto é, o descumprimento obrigação de *“manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”*.

Na defesa, a recorrente alega que contabilizou os valores no passivo circulante, em vista do montante recebido, de R\$ 1.133.602,47, ter superado o limite inicialmente fixado, de R\$ 450.000,00, que somente depois, através de Termo Aditivo, foi elevado para R\$ 1.500.000,00.

Além, alega que a não contabilização dos valores em tela como receitas não prejudicariam a gratuidade de 20%, conforme demonstra na defesa prévia (fl. 6106).

Analisando a controvérsia, a começar pelos lançamentos contábeis descritos no relatório fiscal (fl. 5072 a 5308), verifica-se que o valor de R\$ 1.133.602,47 não foi mantido em conta do passivo circulante, mas, ao menos até onde estão relatados os lançamentos, o valor de R\$ 478.098,82 está creditado na conta bancária BB 5084-9, o valor de R\$ 798.484,38 está no PL (ajuste de exercícios anteriores) e o valor de R\$ 142.980,73 (R\$ 238.098,82 – R\$ 95.118,09) foi contabilizado em pagamentos Casa de Saúde.

Não há, portanto, uma clara demonstração de que os valores deveriam ter sido efetivamente contabilizados em receitas do HCAA por representarem subvenções de custeio.

Essa dúvida também não pode ser desfeita a partir da leitura do Termo de Convênio (fl. 3869 a 3875), uma vez que, segundo o objeto, ao HCAA apenas cabia a gestão administrativa e médico assistencial. Assim, se os valores repassados pela Prefeitura Municipal, em vista do convênio 06/200, eram destinados aos gastos com salários e encargos de funcionários da Casa de Saúde, de fato os valores recebidos pelo HCAA, na condição de administrador daquele hospital, não representam subvenções de custeio do HCAA, mas valores de terceiros em seu poder, que, contabilmente, apenas devem transitar por contas patrimoniais.

Aluguel de Terreno à Empresa ALT

Conforme item 3.5 do Relatório Fiscal de fls. 5072 a 5308, a fiscalização descreve uma operação de locação de terreno, pertencente ao HCAA, para a empresa ALT, pelo prazo de 12 anos (2006 a 2018), por R\$ 200,00 mensais, corrigidos pelo IGPM.

O contrato de aluguel encontra-se nas fls. 2334 a 2335, admite a sublocação, prevê a construção, por conta da ALT, de uma construção de 1.150 m2, cuja, ao final do contrato, reverterá para o HCAA, sem ônus.

A fiscalização informa, ainda, que o imóvel, após construído o pavilhão, foi sublocado pela ALT para a empresa De France, com aluguel mensal de R\$ 7.000,00, corrigido pelo IGPM.

Diante disso, comparando o valor de R\$ 200,00 com a sublocação de R\$ 7.000,00, a fiscalização conclui que essa operação, por ter favorecido a empresa ALT, caracterizaria infração aos incisos I e II do art. 14 do CTN, exigindo o cancelamento da imunidade/isenção do HCAA.

A recorrente refuta a tese fiscal alegando que a Carta Constitucional não veda à entidade imune a possibilidade de desenvolver atividades lícitas não relacionadas diretamente a seus fins institucionais, lembrando que o § 4º do art. 150, apenas proíbe que a atividade não relacionada com as finalidades essenciais tenha o alcance do benefício da imunidade (fl. 6108). Ressalta, ainda, que as atividades não relacionadas às finalidades essenciais são expressamente autorizadas pela Carta Suprema, o que se infere do disposto no art. 150, § 4º, da CF, onde esta ressalva, que *“as vedações expressas no inciso VI, alíneas b e CE, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”*.

No caso, entende-se assistir razão à recorrente, ao menos sob o aspecto financeiro, por plenamente justificável a defasagem entre o valor do aluguel da locação e o da sublocação. Ocorre que o HCAA alugou um terreno nu, enquanto a ALT sublocou o terreno acrescido de uma construção de 1.150 m2. Ainda, é de considerar que o HCAA ressarcir-se-á da defasagem quando, ao final dos 12 anos, receber o terreno acrescido do imóvel construído pela ALT e mais das benfeitorias agregadas pela De France, tudo sem custo para o HCAA.

Sob o aspecto legal, isto é, se é admissível uma entidade imune efetuar operações como a em questão, já de longa data a jurisprudência, bem como a doutrina, admitem que não fere a imunidade a obtenção de receitas eventuais destinadas ao custeio das atividades fim da instituição.

Nesse contexto, é oportuno reprisar ensinamento do autuante, lembrado na página 7 do Relatório Fiscal que propõe a suspensão da imunidade (fl. 5072 a 5308):

“Certamente foi esse o entendimento exposto na Ementa do Recurso Extraordinário nº 144.900-4/SP, de 22/04/1997, onde constou como recorrente a Associação Hospital Osvaldo Cruz e como recorrida a Prefeitura Municipal de São Paulo – SP, in verbis: ‘Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque’”.

Ante essas colocações, é de se inferir que a operação abordada neste subitem não se mostre suficientemente forte para suspender a imunidade/isenção da recorrente.

Envolvimento do HCAA do Âmbito da Operação Fariseu

A operação Fariseu é a denominação de uma operação da Polícia Federal, que identificou procedimentos relacionados a agentes, principalmente advogados, que operavam no Conselho Nacional de Assistência Social no sentido de ver aprovados os pleitos de seus clientes perante aquele Conselho.

Evidentemente, como qualquer entidade imune, também a recorrente mantinha processos de seu interesse que tramitavam naquele órgão administrativo.

Nesse contexto, a fiscalização, fundada em processos administrativos e judiciais instaurados pela operação Fariseu ou conexos a esta, colheu páginas de denúncias contra terceiros, dos quais extraiu conclusões que justificariam infrações imputáveis ao HCAA, fortes o suficiente para caracterizarem infrações ao disposto nos incisos I e II do art. 14 do CTN.

Em sua defesa prévia, o HCAA refutou as acusações, sintetizadas no parágrafo ora transcrito: *“Com efeito, a insinuada conclusão desta auditoria fiscal de que teria o HCAA utilizado parte de seus recursos em um esquema ilícito para a obtenção fraudulenta de renovações de seus CEBAS junto ao CNAS, é açodada e flagrantemente desrespeitosa à própria Justiça, que nada concluiu sobre as pífias denúncias do IPL 389/2008. Isso porque, além de não ter havido indiciamento das pessoas referidas nas mencionadas gravações telefônicas, muito menos de qualquer membro da direção do HCAA, em face do que ali constou, não houve, igualmente, denúncia penal em relação a estes fatos”* (fl. 6110).

Em outra parte a fiscalizada conclui: *“A fiscalização não pode se sobrepor ao exame de questões fáticas probatórias submetidas ao Judiciário, tanto na esfera civil como criminal. Até porque, não há julgamento definitivo em tais ações, pelo contrário, a Ação Civil Pública seque teve juízo de valor sobre o seu recebimento, enquanto que a ação penal está apenas na fase de instrução e julgamento”* (fl. 6111).

De fato, compulsando o amplo relatório fiscal (fls. 5072 a 5308), não ficou comprovado, nas explanações em pauta, o envolvimento efetivo do HCAA ou de seus diretores nas denúncias formuladas.

Nesse panorama, as alusões fiscais a pretensos ilícitos não podem ser tidas como caracterizadoras de ilegalidades capazes de sustentar a suspensão da imunidade/isenção do HCAA.

Remuneração do Ex-diretor Executivo Longhi

O último ponto que estaria a caracterizar infração às disposições pertinentes aos requisitos da imunidade/isenção, por desvio de recursos nos termos do previsto nos incisos I e II do art. 14 do CTN.

Segundo a fiscalização, a recorrente teria remunerado dirigente, primeiramente como pessoa física e depois, para contornar a proibição de remunerar dirigentes, na condição de pessoa jurídica, sob a denominação de ALT Assessoria e Consultoria Empresarial.

A atividade do ex-diretor executivo Alfredo Longhi, na qualidade de pessoa física, deu-se no período de 10/01/1996 a 18/05/2004 (período já prescrito), quando ocorreu a rescisão do contrato de trabalho.

Posteriormente, foi contratada a empresa ALT Assessoria e Consultoria Empresarial, cujo contrato encerrou-se em 30/09/2009. Tal contrato, inclusive autorizava o HCAA a reembolsar à ALT por despesas com viagens, ajuda de custo, transporte pessoal e despesas diversas.

Nesse contexto, inicialmente, é importante destacar que o Sr. Longhi não era dirigente estatutário, mas sim um executivo de alto nível contratado para prestar serviços à entidade.

Diante disso, são insubsistentes as ilações fiscais acerca de pretensas ilegalidades que maculariam a imunidade do HCAA por vedada remuneração de dirigentes. Segundo a legislação, a vedação se restringe à remuneração de dirigentes estatutários, conforme preceitua, por exemplo, o inciso VIII do art. 3º do Decreto 2.536/98: *“VIII – não perceberem seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalente remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos”*.

Essa mesma redação, inclusive, é mantida na regulamentação da Lei nº 12.101/2009, através do Decreto nº 7.237/2010, em seu art. 40, inc. I, que não admite remunerações a dirigentes *“que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos”*.

Dessa forma, as remunerações ao Sr. Longhi, mesmo que tenham perdurado até 2004, não contrariam disposições do art. 14 do CTN.

Por outro lado, a contratação da empresa de assessoria ALT, mesmo que vinculada ao ex-diretor executivo Alfredo Longhi, que dela participa como sócio, não representa, legalmente, quebra dos requisitos para a fruição da imunidade/isenção. Afinal: ela foi legalmente contratada; a remuneração - fixada a preços de mercado - foi pactuada em contrato; os serviços contratados, no período em que vigia o contrato, foram realizados a contento; etc.

Portanto, no que tange à reclamação exposta pela fiscalização neste item, não pode prosperar porque a ação da recorrente não fere determinações que contrariem o benefício fiscal e seus requisitos enumerados no art. 14 do CTN.

Conclusões em Relação à Suspensão da Imunidade/Isenção

Embora contundentes as alegações da fiscalização, sintetizadas em muitas páginas de relatórios, na essência, conforme acima exposto, não podem produzir os efeitos pretendidos pelo fisco, sintetizados no Ato Declaratório Executivo de suspensão da imunidade/isenção do Hospital de Caridade Dr. Astrogildo de Azevedo.

Há que se considerar que as ações apontadas pelo fisco, acima analisadas, na maioria dos casos, correspondem a procedimentos administrativos legalmente admitidos em entidades isentas/imunes, cujos pagamentos pertinentes e outros envolvimento financeiros foram regularmente contratados e contabilizados, sendo que a documentação concernente foi prontamente exibida ao fisco federal e a vários outros órgãos de fiscalização correlatos, culminando, ao final, com a realização, ano após ano, dos objetivos a que se propõe a entidade. Por outro lado, as denúncias levantadas pela fiscalização em relação às supostas manipulações contábeis para mascarar a efetiva comprovação do cumprimento do requisito de gratuidade, estas, na essência, também não permitem conclusões categóricas, ou porque não refletem o delineamento pretendido, ou por desprovidas de embasamento legal que autorize as conclusões assacadas pelo fisco.

Assim, vota-se no sentido de dar provimento o recurso voluntário.

Recurso de Ofício

Conforme já informado no Relatório, a DRJ *a quo* considerou, neste processo, insubsistentes os lançamentos de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS (não cumulativos), por inadmissível, no caso, a adoção, pela fiscalização, do Lucro Real.

Efetivamente, segundo a legislação pertinente, o fisco não tem autorização legal para escolher, no lugar do contribuinte, a forma de tributação a adotar, a não ser o lucro arbitrado.

No caso, como expôs o relator *a quo* (fl. 6569), a legislação tributária é categórica ao impor o lucro arbitrado como única forma de apuração quando o contribuinte não possui escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixa de elaborar demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

Evidentemente, no caso, a escrituração não foi elaborada em conformidade com as leis comerciais e fiscais, por direcionada ao atendimento das exigências de entidade sem fins lucrativos. Também, a apuração do Lucro Real, a separação das receitas para fins de PIS/COFINS não cumulativo ou cumulativo, a seleção dos custos/despesas que admitem créditos para a apuração do PIS/COFINS não cumulativo, embora demonstrados pela fiscalização em dezenas de planilhas (fls. 6329 a 6501), foram elaborados com critérios subjetivos, alheios às peculiaridades da escrituração. Além, essas apurações, por iniciativa do fisco, não tem embasamento legal.

Diante disso, endossa-se as razões do acórdão recorrido para negar provimento ao recurso de ofício.

Multa de Ofício Qualificada

Todas as exigências lançadas neste processo tiveram a multa qualificada em 150%, em razão, exclusivamente, das sete situações que embasam a suspensão da imunidade,

embora, como frisa a recorrente, os fundamentos legais de uma inferência e de outra são totalmente diversos.

Assim, conforme a análise das questões apresentada no início deste voto, relacionadas à pretensão suspensão da imunidade, embora elas pudessem, numa superficial análise, abalar os quesitos relacionados nos diversos incisos do art. 14 do CTN, jamais se poderia inferir delas procedimentos fraudulentos, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A fundamentação, do acórdão recorrido, para manter a multa qualificada, está assentada, inteiramente, na propalada terceirização de alguns serviços hospitalares, que teriam sido pactuados em condições muito desfavoráveis ao hospital, conforme expressa o voto condutor: *“Dos fatos de que fiscalização lançou mão para qualificar a multa, o que mais chama a atenção é ter o interessado aplicado uma vultosa parcela de seu patrimônio à formação de estruturas destinadas à prestação de serviços médicos. Adicionalmente, dotou-a de pessoal próprio. No entanto, apesar de todo esse esforço, em vez de explorar diretamente essas estruturas – repito, criadas com recursos e pessoal próprios -, cedeu seu uso a terceiros, cessão essa que redundou na obtenção de alguma receita por parte do interessado, porém em um valor muito inferior ao volume de receitas obtidas pelos terceirizados exploradores. A meu ver, esse tipo de operação é, como diz a fiscalização, fraudulento, na medida em que serviu para uma disfarçada distribuição para terceiros de resultados do interessado”* (fl. 7571).

Todavia, quando analisado na essência esse excerto, percebe-se que de fato as inferências não estão comprovadas: não está provado se efetivamente as terceirizadas teriam auferido exorbitantes lucros; sabe-se que o custo do pessoal era de responsabilidade das terceirizadas e não do HCAA; sabe-se que as estruturas, instaladas no HCAA, eram, são e permanecem após encerrado o contrato na propriedades deste; sabe-se que um significativo percentual da receita auferida pelas terceirizadas é repassado para o HCAA; as terceirizadas atendem os pacientes do HCAA com gratuidade; enfim, a terceirização é um procedimento administrativo que, enquanto não se prove o contrário, favorece ao sistema operacional e as finanças do hospital.

Além, também afasta a acusação de fraude o fato de todos os aspectos levantados pelo fisco estarem contabilizados, apoiados em contratos, com os documentos arquivados, etc.

Por fim, embora não reconhecidos pela fiscalização, a entidade exhibe as diversas certificações caracterizadoras de entidades imunes/isentas, tem suas demonstrações financeiras conferidas e aprovadas por empresas de auditoria externa, recebeu declarações do gerenciamento do SUS local de que cumpre suas finalidades de atendimento a necessários, etc., são fatores que me convencem de que não cabe a qualificação da multa.

Vota-se, pois, pela redução da multa de ofício para 75%.

Decadência(Item 3.2.4 do Recurso Voluntário)

Mesmo que a multa qualificada seja afastada, a decadência apenas é cabível de aplicado o art. 150, § 4º e não atrelado a pagamentos, pois estes inexistem, exceto PIS/Folha.

Caso não seja acolhido o voto de “reconhecer a imunidade/isenção” pelo recurso voluntário apreciado, outro assunto necessita ser examinado: (a) apuração dos autos de infração do PIS/COFINS (cumulativo).

Autos de Infração de PIS/COFINS (cumulativos)

Conforme já antecipado, os autos de infração de PIS/COFINS (cumulativos) têm a decisão atrelada à manutenção, ou não, da imunidade/isenção.

Entretanto, caso for mantida a suspensão da imunidade/isenção, mister se faz enfrentar as arguições da recorrente em relação a pretensas “*erros na apuração das bases de cálculo do PIS/COFINS cumulativo*” (item 3.2.2.3 do Recurso Voluntário).

A arguição do recorrente centra-se em suposta ilegalidade da tributação, no regime cumulativo, de medicamentos, produtos de higiene e outros produtos também especificados no art. 1º, inciso I, da Lei nº 10.147/20, ditos monofásicos, que, no caso, por corresponderem a insumos de serviços médicos, seriam submetidos à tributação cumulativa no faturamento de serviços médicos.

O fundamento dessa interpretação está no ADI nº 26/2004 que veda aos hospitais a segregação, na receita bruta, dos medicamentos e outros produtos monofásicos.

Segundo a litigante, o citado ADI não teria embasamento legal, pois o art. 2º da Lei nº 10.147/2000 sequer permitiria a interpretação pretendida por exibir uma única exceção, expressa no parágrafo único, que está direcionada às empresas optantes pelo SIMPLES.

Alega a recorrente violações aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia, todas decorrentes de norma constitucional, que, na visão deste relator, cuidam de matéria atinente ao Poder Judiciário, vale dizer, cabe, com exclusividade a este Poder da República, as apreciações de supostas violações da Carta Constitucional, razão porque é de se aplicar o disposto na Súmula CARF nº 02, a saber:

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

Assim, neste propósito específico, é de se negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno

Voto Vencedor

Conselheiro Plínio Rodrigues Lima.

Trata-se de divergência quanto à procedência da manifestação de inconformidade contra o ato de suspensão da imunidade por ausência de cumprimento do inciso III, do art. 14, do CTN, em que pesem as considerações do I. Conselheiro Relator.

Dispõe a CF/88, art. 150, inciso VI, alínea c:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Conforme destacado pelo I. Conselheiro Relator, dentre os requisitos para gozo da referida imunidade encontra-se a seguinte disposição do CTN, art. 14, inciso III:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à

observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

(...)

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

A recorrente repisa as mesmas fundamentações da impugnação quanto à inexatidão do registro de receitas com subvenções para custeio e com registro de despesas com Gratuidade (Fls. 40 a 47 do Recurso Voluntário), sem demonstrar contabilmente o cumprimento do referido requisito legal.

Conforme os fundamentos do ADE de suspensão da imunidade (Fls. 5334 a 5375), os quais passo a adotá-los:

4.6. Quanto ao item 3.3 - Desvirtuamento do conceito de gratuidade e inexatidão no registro de despesas com gratuidades e suas implicações em relação aos requisitos dispostos no artigo 14, incisos II e III do CTN

Nas alegações de 16/08/2012 (fls. 5309 a 5333), o HCAA informou que não cabe mais no âmbito administrativo a discussão de matéria que diga respeito a gratuidade, validade do CEBAS e constitucionalidade da legislação e dos Decretos nºs. 752/93 e 2.536/2008 e suas alterações, estes exhaustivamente utilizados nos Relatórios Fiscais que integram os Termos de

Verificação e a Notificação Fiscal de 17/07/2012 (fls. 5072 a 5308), uma vez que estão sob a análise do Judiciário, inclusive do STF, em face do preceito estabelecido no artigo 146, inciso II da CF/88, que exige Lei Complementar a regular as limitações ao poder de tributar.

Adicionalmente, o HCAA informou que atendeu, plenamente e, em alguns exercícios com sobra, o disposto no artigo 55 da Lei nº. 8.212/91 e por igual as regras inovadas pelo Decreto nº. 2.536/98 e suas alterações, tendo juntado a Declaração do então Prefeito Municipal de Santa Maria, para que não paire nenhuma dúvida quanto ao cumprimento pelo HCAA das exigências de prestação de gratuidades no período apontado no Relatório Fiscal anexo à Notificação Fiscal de 17/07/2012 (fls. 5072 a 5308).

O HCAA informou ainda que eventuais dúvidas quanto ao atendimento da gratuidade e/ou de atendimento a paciente pelo SUS, deve ser feito apenas, e exclusivamente, ao Ministério da Saúde, face a nova legislação, que se vale para estabelecer exigências quanto aos procedimentos operacionais da entidade, deve valer também para aferi-los, inclusive sobre períodos anteriores, e que o Hospital não pode estar submetido a duplo grau de comprovação, ainda mais que as medições de aplicações em gratuidade e de atendimentos ao SUS envolvem especificações técnicas de atendimentos aos pacientes, de que o órgão de arrecadação e fiscalização tributária notificante não possuem, o qual, tendo constatado o descumprimento dos requisitos relativos ao artigo 29 da Lei nº. 12.101/2009, possa efetuar representação ao Ministério da Saúde, como previsto no artigo 27 da referida Lei.

Novamente o HCAA utilizou o argumento de que não cabe a discussão, no âmbito administrativo, de matérias que estão sob a análise do Judiciário, tendo, assim, deixado de contra-argumentar as verificações efetuadas por essa fiscalização no Relatório de Fiscalização anexo à Notificação Fiscal de 17/07/2012 (fls. 5072 a 5308) quanto ao atendimento de requisitos para a fruição da imunidade tributária no período de 01/2004 a 12/2011.

Outro argumento repetidamente utilizado pelo HCAA é o de que essa fiscalização não teria competência para a análise de requisitos de certificação de EBAS, tais como medições de percentuais de aplicação da receita bruta em gratuidades e de atendimentos ao SUS.

Esclarecemos que a Representação Administrativa da Gerência Executiva (RA/GEX) do INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL (INSS) em Santa Maria - RS, assinada em 28/09/2004 por Auditores-Fiscais da RFB (fls. 189 a 231), foi submetida e deferida pelo CONSELHO NACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL (CNAS), com o conseqüente cancelamento do CEBAS do HCAA, deferido em 2003 através da Resolução nº. 093/06, de 18/05/2006, publicada no DOU de 24/05/2006, de acordo com a

Ata da 136ª Reunião Ordinária do CNAS, realizada no período de 17 e 18/05/2006 (fls. 334 a 338).

Salientamos que a RA/GEX de 28/09/2004 (fls. 189 a 231) tratou de fiscalização, pela RFB, quanto ao cumprimento, pelo HCAA, das obrigações relativas às contribuições sociais administradas pelo INSS no período de 1997 a 1999, onde ficou constatado que a entidade apresentou ao CNAS demonstrações contábeis com o acréscimo INDEVIDO de contas contábeis a título de gratuidade, para a obtenção do percentual de 20% disposto no artigo 3º, inciso VI do Decreto nº. 2.536/98.

Além disso, o HCAA demonstrou uma leitura equivocada do disposto no artigo 27, inciso II da Lei nº. 12.101/2009, de que, verificada a prática de irregularidade na entidade certificada, a RFB é competente para representar, motivadamente, ao Ministério responsável pela sua área de atuação, sem prejuízo das atribuições do Ministério Público.

Ora, o disposto no artigo 27, inciso II da Lei nº. 12.101/2009 diz respeito à verificação, por parte da RFB, do desatendimento de requisitos de certificação das EBAS, e não apenas dos requisitos para a fruição da isenção das contribuições de que tratam os artigos 22 e 23 da Lei nº. 8.212/91, nos termos do artigo 29 da Lei nº. 12.101/09.

Discordamos do HCAA de que a declaração prestada em 10/04/2012 pelo ex-Prefeito de Santa Maria/RS (fls. 3854) possa ser utilizada para o estabelecimento do percentual de 20% da receita bruta aplicada em gratuidades, nos termos do disposto no artigo 3º, inciso VI do Decreto nº. 2.536/98, uma vez que o mesmo, como ex-Gestor Local do SUS, deveria estar atento para o cumprimento do percentual mínimo de 60% de atendimentos ao SUS, de acordo com o disposto no artigo 3º, § 4º do Decreto nº. 2.536/98, com a redação dada pelo Decreto nº. 4.327/02.

No Relatório de Fiscalização anexo à Notificação Fiscal de 17/07/2012 (fls. 5072 a 5308), demonstramos que o HCAA, pelo fato de ter considerado como aplicação em gratuidades os serviços médicos prestados por empresas terceirizadas para pacientes carentes indicados pelo Hospital nos anos de 2004 a 2008, contabilizados nas contas de resultado de despesas com gratuidades do grupo "Custos cl Serv. Diagn. e Tratamento", demonstrou desconhecer o conceito de GRATUIDADE disposto na redação original do artigo 55, inciso III da Lei nº. 8.212/91, de que a EBAS, para a fruição de sua isenção da CPP de que trata o artigo 22, bem como das contribuições sociais (CSLL e COFINS) de que tratam o artigo 23 da referida Lei, deve PROMOVER (ela própria) a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes e no Parecer da CJ do MPAS nº. 1.609/02, de que não pode a EBAS contabilizar a imunidade usufruída como despesa, conquanto NÃO representa sacrificio econômico, pelo consumo de ativos, e que a entidade deve

comprovar que teve sacrifício econômico, que suportou gastos para manutenção de atividade de cunho assistencial.

Adicionalmente, verificamos, que o HCAA, ao efetuar as transferências de inadimplências e de custos gerais de internação para as contas de resultado de despesas com gratuidades, bem como ao considerar atendimentos para pacientes particulares que não podem ser considerados como pessoas carentes e serviços médicos prestados por empresas terceirizadas como despesas com gratuidades, os quais resultaram no SIGNIFICATIVO montante de R\$ 27.441.250,12 de acréscimos INDEVIDOS de contas contábeis a título de gratuidade nos anos de 2004 a 2011, apresentado no Anexo 21 ao Relatório de Fiscalização (fls. 5072 a 5308), incorreu em DESACORDO ao disposto no artigo 14, incisos II e III do CTN, no artigo 55, incisos III e V da Lei nº. 8.212/91, e no artigo 29, incisos II e IV da Lei nº. 12.101/09.

4.7. Quanto ao item 3.4 - Inexatidão no registro de receitas com subvenções para custeio e suas implicações em relação ao requisito disposto no artigo 14, inciso III do CTN

Nas alegações de 16/08/2012 (fls. 5309 a 5333), o HCAA endossou o que já havia afirmado na Resposta de 18/05/2012 (fls. 3921 a 3931) ao Termo de Reintimação de 30/04/2012 (fls. 3883 e 3884), onde assumiu ter deixado de contabilizar em contas de resultado de receitas, a serem computadas na determinação do lucro operacional dos anos de 2007 e 2008, os depósitos bancários no montante de R\$ 1.133.602,47, recebidos da PMSM como subvenção para o custeio de 22 profissionais médicos previstos no Convênio nº. 062, de 17/06/2007, e em seu 1º Termo Aditivo, de 29/10/2007, em DESACORDO ao disposto no artigo 392, inciso I do RIR/99, no Parecer Normativo CST nº. 112/78, no Item 10.19.2.3 da NBC nº. T 10.19, aprovada pela Resolução CFC nº. 877/00, no artigo 14, inciso III do CTN, no artigo 55, inciso V da Lei nº. 8.212/91, e no artigo 29, inciso IV da Lei nº. 12.101/09.

Destarte, como fundamentou o acórdão recorrido (Fls. 6.560 a 6.572), o referido artigo do CTN exige exatidão contábil das entidades contempladas com o benefício constitucional da imunidade, o que não restou demonstrado pela Recorrente desde as respostas às notificações fiscais anteriores ao referido Ato Declaratório Executivo de suspensão da imunidade.

Em face do exposto, em relação ao recurso contra o ato de suspensão da imunidade, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Plínio Rodrigues Lima

Processo nº 11060.722784/2012-84
Acórdão nº **1202-001.201**

S1-C2T2
Fl. 49

CÓPIA