



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

Processo n° 11060.724489/2012-62
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.681 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de julho de 2016
Matéria Imunidade. Entidades de assistência social
Recorrente Hospital de Caridade Dr. Astrogildo de Azevedo
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

IRPJ. LUCRO REAL. LUCRO ARBITRADO.

O fato de o contribuinte não ter apresentado o LALUR não impediu o fisco de, com base na sua escritura fiscal, auferir o lucro real do período. Tendo sido tanto a base de cálculo do IRPJ quanto a da CSLL apuradas em respaldo na documentação exigida pela legislação. O fato de o contribuinte não apresentar o LALUR não se enquadra na hipótese prevista no inciso I da regra de arbitramento do lucro prevista no art. 47 da Lei n. 8.981/95, quando o contribuinte possui escritura contábil capazes de demonstrar seu lucro real do período.

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.

NULIDADE. Por não haver embasamento legal às alegações de nulidade e, ainda, por estarem os autos fundamentados em prova suficiente à demonstração do direito em que se baseia a autuação, afasto a preliminar argüida.

PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA. Conquanto o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de ilícitos subjetivos, como é o caso da sonegação. Para que se configure esse tipo legal o agente deve atuar de maneira dolosa, ou seja, com intenção de obter o resultado ou de assumir o risco de produzi-lo. Se não ficar comprovado o objetivo de burlar o Fisco, de ocultar a ocorrência de fato jurídico tributário ou de fazer surgir vantagem indevida, não é possível a majoração da multa para o percentual de 150%.

RO Provido e RV Provido em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, REJEITAR a proposta de sobrestamento feito até a decisão definitiva na CSRF do processo principal nº 11060.722784/2012-84. Vencida a Conselheira Aurora Tomazini de Carvalho (Relatora). Designada a Conselheira Livia De Carli Germano para redigir o voto vencedor. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso de ofício para restabelecer o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS não cumulativos e, quanto ao Recurso Voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL para desqualificar a multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) para 75% (setenta e cinco por cento).

(assinado digitalmente)

ANTONIO BEZERRA NETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO - Relatora.

(assinado digitalmente)

LIVIA DE CARLI GERMANO - Redatora designada.

EDITADO EM: 05/05/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (presidente da turma), Livia De Carli Germano (vice-presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregório, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Marcos de Aguiar Villas-Bôas.

Relatório

Trata-se de recursos voluntário e de ofício interpostos em face de acórdão que julgou, por maioria dos votos, a manutenção parcial do auto de infração lavrado para exigir valores devidos a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, acrescidos de multa de 150%.

Interpostos os Recursos, foi o processo distribuído para esta 1ª Turma Ordinária, para julgamento, em 06.11.2013, sendo designado como relator o Conselheiro Maurício Pereira Faro.

Em sessão de julgamento realizada em 25.03.2015, foi conhecido o Recurso Voluntário interposto. Entretanto, o mérito do caso não veio a ser apreciado. Isso porque, constatou-se a existência de relação de conexão entre o presente caso e o Processo Administrativo nº 11060.722784/2012-84, dado o fato de ambos tratarem da mesma matéria, com mesmo sujeito passivo.

Considerando, então, o risco de decisões conflitantes, a Turma decidiu, por maioria dos votos, converter o julgamento em diligência, para declinar a competência para a 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara da 1ª Seção, para quem havia sido distribuído, em data anterior, o processo acima mencionado. Assim, foi proferida Resolução nos seguintes termos:

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, CONVERTER o Julgamento em diligência para declinar competência para 2ª TO da 2ª Câmara da 1ª Seção em função da Conexão com o processo nº 11060.722784/2012-84. Vencido o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos. O Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta participou do Julgamento substituindo a Conselheira Karem Jureidini Dias. (Resolução nº 1401-000.345 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Seção de 25 de março de 2015)

Publicada a decisão em 11.09.2015, o processo foi remetido à distribuição. No entanto, tendo em vista a extinção da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, foi novamente distribuído a esta 1ª Turma Ordinária, sob minha relatoria.

Desta forma, tendo em vista a impossibilidade de cumprir o quanto determinado na Resolução nº 1401.000.345, passo a relatar e a proferir meu voto no presente caso.

Por sua clareza e correção, adoto, integralmente, o relatório elaborado pelo Conselheiro André Mendes de Moura, Redator para Formalização do Voto, na sessão de 25.03.2015, nos seguintes termos:

“Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte contra acórdão que julgou, por maioria dos votos, a manutenção em parte do auto de infração. Por bem resumir a questão ora examinada, adoto e transcrevo o relatório do órgão julgador a quo:

‘1. Introdução

O presente processo trata de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, abrangendo créditos tributários dos anos de 2008 a 2011, dando continuidade aos lançamentos efetuados no âmbito de processo anterior – de número 11060.722784/2012-84 – no qual foram apontados fatos que conduziram à suspensão de imunidade de IRPJ e ao lançamento de ofício de créditos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos a fatos geradores de 2006 e 2007. Dentre os atos preparatórios do lançamento anterior, a fiscalização intimou o interessado a exercer a faculdade de optar por uma das modalidades de apuração de lucro, tendo este se negado a fazer a opção. À vista dessa ausência de opção, a fiscalização entendeu que deveria ser adotada a modalidade do lucro real trimestral ou, caso a

escrituração contábil e fiscal não permitisse essa modalidade, a do lucro arbitrado.

Em seguida, examinando a questão da modalidade de apuração de lucro aplicável, 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. Para chegar a tal conclusão, lançou mão dos seguintes argumentos:

(a) de acordo com acórdãos das DRJ de Fortaleza e de São Paulo – I, é meramente de nomenclatura a diferença entre a contabilidade das entidades sem fins lucrativos e a das sociedades com fins lucrativos;

(b) conforme acórdãos do Carf, o lucro real pode ser utilizado mesmo nos casos de ausência de Lalur, e o arbitramento seria “medida extrema”, cabível tão-somente nos casos em que a contabilidade fosse imprestável para fins de apuração do lucro real; e

(c) ‘os lançamentos contábeis (...) se revelaram de acordo com a boa prática contábil’’. Passou a fiscalização 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). Nessas apurações efetuou os ajustes que entendeu necessários.

A fiscalização entendeu que os mesmos fatos já utilizados para fins de suspensão da imunidade caracterizariam fraude, pelo que aplicou a multa qualificada. Os fatos estão mencionados em termo de intimação (fls. 5072 a 5308) e no relatório de fiscalização (fls. 6445 a 6451) e, em resumo, são os seguintes: - importação de equipamentos médicos cedidos a empresas terceirizadas; - terceirização de serviços médicos; - desvirtuamento do conceito de gratuidade e inexatidão no registro de despesas com gratuidades; - inexatidão no registro de receitas com subvenções para custeio; - aluguel de terreno à empresa ALT; - o envolvimento do HCAA no âmbito da operação Fariseu; e - a remuneração do ex-diretor executivo Alfredo Longhi.

Na impugnação aos autos de infração constantes neste processo, o interessado traz as seguintes alegações:

- seria ilegal a suspensão de imunidade;

- teria ocorrido preterição do pleno direito de defesa, pelos seguintes motivos:

‘(1) inserção de documentos não relacionados à finalidade do processo;

(2) dois conjuntos de demonstrativos (planilhas) diferentes, mas com a mesma finalidade, inseridos no processo;

(3) dois relatórios fiscais, diferentes, trazidos ao processo;

(4) cópia do processo eletrônico fornecido sem numeração de página e com bloqueio para impressão (protegido);

(3) não inserção, no processo, de Impugnação dos autos iniciais, embora esta tivesse sido apresentada em conformidade da legislação de regência;

(6) não determinação da exigência nos autos de Infração, obrigatória nos termos do artigo 10, inciso V, do PAF;

(7) inserção, no processo, de novos autos de infração, ora impugnados, mesmo que este já se encontrasse em fase litigiosa (arguições no item 3.2.da Impugnação).

- seria ilegal a apuração de resultados efetuada pela fiscalização com base no lucro real, pois ele, interessado, não optou por essa apuração, nem possuía documentos a ela indispensáveis;

- teriam ocorrido erros de quantificação intransponíveis na apuração das bases de cálculo de todos os tributos lançados: no tocante ao IRPJ, à CSLL e ao PIS e à Cofins (estes, na modalidade não-cumulativa), pela adoção do lucro real; quanto ao PIS e à Cofins cumulativos, teriam sido incluídas nas bases de cálculo vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica;

- não teria havido comprovação de dolo que autorizasse a qualificação da multa de ofício.

Analisando a questão entendeu o órgão julgador a quo por julgar procedentes em partes a impugnação apresentada, nos seguintes termos:

‘ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 IRPJ. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. Caracterizado o descumprimento dos requisitos previstos para seu gozo, suspende-se a imunidade ao IRPJ, prevista no artigo 150, IV, “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. Comprovada a ocorrência de atitude fraudulenta, mantém-se a qualificação da multa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

É improcedente a alegação de nulidade, tendo em vista que o interessado demonstrou ter entendido os fatos que

fundamentaram a autuação e que não restou evidenciado que os pontos indicados na impugnação tivessem cerceado a defesa. CSLL, PIS E COFINS. 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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 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 Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 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 artigo 1º da Lei n.º 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 Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011 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 artigo 1º da Lei n.º 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. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte.'

Em face do referido acórdão de Primeira Instância o HOSPITAL DE CARIDADE DR. ASTROGILDO DE AZEVEDO (HCAA) interpôs Recurso Voluntário, o órgão julgador a quo interpôs recurso de ofício."

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Relatora Aurora Tomazini de Carvalho

Preliminar

Conforme informado no relatório, os autos já foram objeto de apreciação por esta Turma.

Naquela ocasião, nos termos do voto formalizado pelo Conselheiro André Mendes de Moura, concluiu-se pela existência de conexão entre esse processo e o de nº 11060.722784/2012-84. Por esta razão, e considerando que a competência para julgamento do citado processo havia sido estabelecida anteriormente, decidiu-se pela conversão do julgamento em diligência, para redistribuição do processo à 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara.

Em que pese os termos da Resolução, os autos foram novamente distribuídos para esta Turma, em razão de a 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara da 1ª Seção ter sido extinta pela portaria CARF 34/15.

O processo conexo, de nº 11060.722784/2012-84, já foi julgado em sessão de julgamento realizada em 24 de setembro de 2014 pela extinta 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara (Acórdão 1202-001.201) e encontra-se para apreciação de recurso junto a Câmara Superior de Recursos Fiscais interposto pela procuradoria.

A matéria (causa de pedir) referente aos processos é idêntica, a diferença encontra-se nos exercícios da autuação. O processo aqui em julgamento refere-se aos anos calendário de 2008, 2009, 2010, 2011, o já julgado aos anos de 2006 e 2007.

Julgar este processo, ainda que nos termos do acórdão proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, pode gerar decisões diferentes em processos com causa de pedir idênticas, pois a decisão administrativa proferida pela Turma Ordinária pode ser ainda

modificada por decisão da Câmara Superior, já que pendente de julgamento de recurso. Tal futura talvez diferença pode, no entanto, ser evitada, se o julgamento por esta turma aguardar a decisão da Câmara Superior no processo conexo.

Assim, para que o julgamento por esta turma, tenha mais critérios na decisão, justamente por se tratar de processos conexos que acabaram por ter andamento apartados, possa ter a informação da decisão da Câmara Superior também como parâmetro na decisão e tendo em vista o teor da Resolução nº 1401.000.345, voto preliminarmente, no sentido de sobrestar o processo até o julgamento do processo conexo de nº 11060.722784/2012-84 pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, já que se .

Vencida na preliminar, passo apreciar os recursos de Ofício e Voluntário.

Recurso de Ofício

O Recurso de Ofício preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

O apelo está centrado em um ponto principal: a possibilidade, ou não, de se apurar resultados com base no lucro real nos casos em que o contribuinte não apresenta o LALUR.

Como exposto, a DRJ cancelou as autuações feitas para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS não-cumulativos com base justamente na necessidade de, quando não há apresentação do LALUR, ser feito o arbitramento do lucro, na forma prescrita pela lei. O entendimento, no entanto, não merece retoques.

Arbitramento é uma forma de lançamento tributário, isto é, de apuração e constituição do crédito tributário, com respaldo no art. 148 do CTN:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

De acordo com os enunciados acima, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as informações do sujeito passivo, a autoridade administrativa deverá arbitrar o valor do tributo, ou seja, constituí-lo com base em critérios presuntivos. Há, há assim, no arbitramento, uma presunção relativa em relação ao fato jurídico tributário e à base de cálculo tributária, determinada por lei. Isto significa que o sujeito passivo tributário, tem o direito de contestar os critérios de apuração utilizados e provar os reais termos de ocorrência do fato jurídico tributário e da obrigação tributária.

Nos termos da legislação vigente, não compete à Fiscalização nem ao Contribuintes eleger que forma de apuração (lançamento) dos tributos adotar. O Código Tributário Nacional e as legislações específicas regulam o ato de constituição do fato jurídico tributário e da obrigação tributária, tanto por parte do fisco como por parte do contribuinte.

Quando o arbitramento é feito com relação ao lucro. Há previsão normativa específica que o regulamenta. Fixando as hipóteses em que o lançamento deve ser arbitrado.

Diante de caso em que não há competente escrita fiscal, por expressa determinação da lei, deve ser feita a apuração dos tributos devidos com fundamento no lucro arbitrado. Essa é a única interpretação possível da regra do art. 47 da Lei n. 8.981/95:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - 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;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

A regra do artigo, que regulamenta as situações do arbitramento enuncia: “será”, não “poderá”. Em termos semânticos, o vocábulo “será” corresponde logicamente ao modal “obrigatório”, enquanto o “poderá” ao facultativo. O legislador, poderia ter escolhido o termo “poderá”, mas escolheu o “será”. De modo que, se for a ocorrência de algumas das

situações enunciadas acima o arbitramento não é uma faculdade (permissão), é uma obrigação do fisco perante o sujeito passivo tributário e um direito deste em relação ao fisco.

No caso concreto, no entanto, o fato do contribuinte não ter apresentado o LALUR não impediu o fisco, de com base na sua escritura fiscal, auferir o lucro real do período. Tendo sido tanto a base de cálculo do IRPJ quanto a da CSLL apuradas em respaldo na documentação exigida pela legislação. O fato de o contribuinte não apresentar o LALUR, não se enquadra na hipótese prevista no inciso I da regra de arbitramento do lucro prevista no art. 47 da Lei n. 8.981/95, quando o contribuinte possui escritura contábil capazes de demonstrar seu lucro real do período.

Ademais o contribuinte não se insurgiu com relação aos critérios de apuração do lucro real utilizados pela fiscalização. Apresentando comprovação de despesas que não foram consideradas no período ou erros escriturais de forma a caracterizar a imprestabilidade de sua escritura fiscal para apuração do resultado tributado.

Assim, não resta dúvida, em razão da obrigatoriedade imposta pela regra que a sistemática de apuração por arbitramento só pode ser aplicada, no caso concreto, se houver a subsunção do fato às hipóteses da norma de arbitramento, o que no caso concreto não se verifica.

Nestes termos, dou provimento ao Recurso de Ofício neste ponto.

Recurso de Voluntário

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade. Por esta razão, dele conheço.

O processo tem por objeto Autos de Infração lavrados para exigir valores de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, compreendendo o período dos anos de 2008 a 2011. Trata-se, pois, de lançamentos feitos em continuidade ao trabalho fiscal que abrangeu os anos de 2006 e 2007, cujos respectivos Autos de Infração são objeto do Processo Administrativo nº 11060.722784/2012-84, hoje aguardando julgamento de Recurso Especial.

Em síntese, argui a Recorrente:

- i) serem cumpridos todos os requisitos exigidos por lei das instituições de assistência social, fazendo jus à respectiva imunidade;
- ii) ser nulo o procedimento fiscal, por supostas violações ao direito de defesa;
- iii) haver erros na apuração do PIS e da COFINS cumulativos;
- iv) ser indevida a aplicação de multa qualificada no caso concreto, tendo em vista não haver dolo, fraude ou simulação no caso concreto.

Tratarei de cada um dos temas de forma separada, a diante.

1. Da suspensão da imunidade e dos requisitos para fruição da imunidade das entidades de assistência social

A Recorrente alega, em suas razões recursais, se tratar de entidade sem fins lucrativos, cumprindo relevante papel de promoção da saúde e da assistência social. Esclarece, ainda, que, no exercício de suas atividades, terceiriza parte de sua operação, consistente em serviços específicos, como, por exemplo, os de radiologia. Alega, ainda, preencher todos os requisitos para o gozo da imunidade de que trata o art. 150, VI, “c”, da Constituição da República.

Como já anteriormente reconhecido nos autos desse processo (Resolução nº 1401.000.345), a questão do gozo da imunidade pela Recorrente é objeto, também, do Processo Administrativo nº 11060.722784/2012-84. No julgamento desse caso, assim se manifestou a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 1ª Seção, a respeito do tema da imunidade:

“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.”

“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 [...], 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, inciso II e III do CTN.

No Relatório de Fiscalização anexo 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 c/ 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 sacrifício 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”.

As razões postas acima aplicam-se, por tudo e em tudo, ao presente processo. Aliás, os fatos aqui analisados são exatamente os mesmos que levaram à decisão acima destacada. Referidos fatos consistem, em síntese, em elementos que levam à verificação de que a Recorrente não cumpriu os requisitos necessários ao gozo da imunidade das entidades de assistência social.

Assim, adotando as razões da decisão de primeira instância, bem como aquelas constantes do Processo Administrativo nº 11060.722784/2012-84, por serem inteiramente aplicáveis ao caso concreto, não estou apta a julgar novamente esta matéria, razão pela qual, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

2. Da nulidade do procedimento fiscal

Reiterando as razões que apresentou em impugnação, a Recorrente alega serem nulos os procedimentos fiscais que resultaram nos presentes autos de infração. Isso, em síntese, por ter, supostamente, havido violação a seu direito de defesa. Alega, ainda, ser nulo o procedimento por ter separado, em autos de infração distintos, exigências relativas aos mesmos

fatos, diferenciadas apenas pelos períodos de apuração e por não haver prova contundente dos ilícitos alegados pela Fiscalização. Por fim, afirma ter sido violado o rito do art. 32 da Lei nº 9.430/96.

As alegações, no entanto, não procedem. Isso porque, como se pode conferir dos autos:

(i) há prova concreta dos fatos que embasam as autuações, em especial do afastamento da imunidade, como devidamente demonstrado no item anterior;

(ii) não há que se falar em nulidade por força da separação, em diferentes autos de infração, de autuações relativas a períodos de apuração distintos, inexistindo qualquer norma legal que faça exigência em sentido contrário; e

(iii) tampouco se cogita de nulidade por ter um mesmo agente fiscal atuado em diversas etapas do processo fiscalizatório.

Quanto à suposta violação aos termos do art. 32 da Lei nº 9.430/96 – que versa sobre o procedimento para suspensão de imunidade tributária – somente foi alegada pela Recorrente, que não demonstrou, de forma clara e direta, como e porque haveria qualquer violação, nos autos, ao citado dispositivo.

Assim, por não haver embasamento legal às alegações de nulidade e, ainda, por estarem os autos fundamentados em prova suficiente à demonstração do direito em que se baseia a autuação, afasto a preliminar arguida, negando provimento ao Recurso Voluntário também neste ponto.

3. Dos erros na apuração do PIS e da COFINS cumulativos

Por fim, cabe analisar a questão dos medicamentos supostamente sujeitos à alíquota zero e incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS cumulativos.

A Recorrente alega haver erros na apuração do PIS e da COFINS cumulativos pelas seguintes razões:

(i) é beneficiária de imunidade tributária, não estando sujeita, portanto, ao pagamento de tais contribuições na forma apurada pela Fiscalização;

(ii) a equivocada adoção do lucro real para apuração dos demais tributos exigidos gerou impactos, também, na apuração do PIS e da COFINS cumulativos; e

(iii) foram incluídos na base de cálculo de referidas contribuições medicamentos sujeitos à alíquota zero.

O primeiro destes argumentos já foi devidamente apreciado anteriormente, tendo sido negado o gozo da imunidade pela Recorrente, dado o descumprimento, por ela, dos requisitos legais prescritos pelo art. 14 do CTN.

O segundo argumento, por sua vez, tampouco merece acolhida. Isso porque, neste caso, limitou-se a Recorrente a afirmar que a apuração dos demais tributos com base no

lucro real (aqui já afirmada como ilegal) teria gerado impactos também na apuração do PIS e da COFINS cumulativos. Não demonstra, no entanto, como e nem por que.

Assim, por se tratar de argumentação genérica, não embasada em fundamentos fáticos ou jurídicos e não devidamente demonstrada pelos meios próprios, não pode ser acolhida.

Com relação ao terceiro argumento, segundo aduz a Recorrente, seria ilegal a tributação feita com base no ADI nº 26/2004, utilizado como fundamento para inclusão, na base de cálculo da COFINS e do PIS cumulativos, dada a ilegalidade e a inconstitucionalidade de referido ato normativo, que assim estabelece:

Art. 1º – 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 e 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. Parágrafo único – É vedado a essas entidades:
□ I – a segregação, na receita bruta, do valor correspondente aos produtos relacionados no artigo 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, utilizados como insumos na prestação de seus serviços; II – a aplicação de alíquotas zero das referidas contribuições sobre parcelas da receita bruta relativa aos produtos referidos no inciso I.

Referido ato, como explicado na peça recursal, veda aos hospitais a segregação, na receita bruta, dos medicamentos e outros produtos monofásicos, o que, nos termos do recurso, violaria a Lei nº 10.147/00.

O argumento, no entanto, não procede. Isso porque, a despeito do alegado, a venda de medicamentos não constitui atividade-fim da Recorrente, que exerce atividade hospitalar. Os medicamentos constituem, pois, insumos de sua atividade, não se submetendo, por esta razão, à regra do art. 2º, da Lei nº 10.147/00.

Não há ilegalidade, pois, no quanto prescrito pelo ADI 26/2004.

A legalidade deste ato normativo frente ao art. 2º da Lei nº 10.147/00 já foi, também, exaustivamente afirmado pelo Superior Tribunal de Justiça, cabendo destacar, como exemplo, o seguinte precedente:

“1. Esta Corte possui o entendimento pacífico de que é inaplicável a alíquota zero prevista no art. 2º da Lei 10.147/2000 a entidades hospitalares ou clínicas médicas, pois a venda de medicamentos, seja no atacado ou no varejo, não constitui sua atividade essencial. Precedentes da 1ª Seção: REsp. 1.224.342/PR, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 15.03.2011 e AgRg no AgRg no REsp. 1.148.822/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 20.09.2010.” (REsp 1.230.787 – PR)

Além desta suposta ilegalidade, o Recorrente alega, também, que, ao prescrever a regra aqui analisada, o ADI nº 26/2004 violaria os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, do não confisco e da isonomia, todos decorrentes do texto constitucional.

Neste sentido, o acolhimento da pretensão da Recorrente pressuporia, necessariamente, a declaração de inconstitucionalidade do citado ato normativo. Isso, no entanto, é providência vedada a este Conselho, a quem não é dado se manifestar sobre a constitucionalidade da lei tributária.

Assim, pelos motivos expostos, nego provimento ao Recurso Voluntário também relativamente a este ponto, mantendo a autuação quanto à exigência de PIS e COFINS cumulativos.

4. Da multa de 150%

Como se pode conferir do Termo de Verificação Fiscal (fls.), bem como do acórdão de primeira instância, as exigências lançadas em face da Recorrente foram, todas elas, acrescidas de multa qualificada em 150%. O fundamento para aplicação desta multa foi, em todos os casos, os seguintes fatos:

- (i) terceirização dos serviços médicos;
- (ii) desvirtuamento do conceito de gratuidade;
- (iii) inexatidão do Registro de Receitas com Subvenções para Custeio;
- (iv) aluguel de terreno a outra empresa;
- (v) envolvimento da Recorrente na Operação Fariseu;
- (vi) remuneração de ex-diretor; e
- (vii) importações irregulares de equipamentos médicos.

Referidos fatos, no entanto, em que pese configurarem razão suficiente ao afastamento da imunidade no caso concreto – como demonstrado no item 1 acima –, não dão causa à aplicação da multa qualificada em 150%.

Ora, nos termos da Lei nº 4.502/64, são puníveis com multa de 150% as seguintes condutas:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A prescrição legal é clara: todo aquele que realizar atos dolosos, comissivos, com o propósito de evadir-se da percussão tributária, cometerá sonegação, sujeitando-se a lançamento de ofício, independente da validade comercial ou civil dos atos jurídicos celebrados. Da mesma forma, aquele que agir ou se omitir, com dolo, para impedir ou retardar o “fato gerador” da obrigação tributária, age em fraude. Por fim, a lei define a figura do conluio, correspondente ao ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, para sonegar ou fraudar o Fisco.

Em todos os casos, a referência ao dolo coloca em destaque o aspecto intrasubjetivo, ou seja, a inquestionável intenção de sonegar, presente nas três definições.

De fato, conquanto o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de ilícitos subjetivos, como é o caso da sonegação. Portanto, para que se configure esse tipo legal o agente deve atuar de maneira dolosa, ou seja, com intenção de obter o resultado ou de assumir o risco de produzi-lo.

Aplicando esses conceitos ao campo do direito tributário, conclui-se que se não ficar comprovado o objetivo de burlar o Fisco, de ocultar a ocorrência de fato jurídico tributário ou de fazer surgir vantagem indevida, não é possível a majoração da multa para o percentual de 150%.

No caso concreto, como afirmado em item anterior, ficou devidamente configurada a impossibilidade de se gozar a imunidade das entidades de assistência social. As razões que embasaram essa consequência, no entanto, não constituem, nenhuma delas, fraude, dolo ou conluio, inexistindo provas neste sentido nos autos.

Neste mesmo sentido, aliás, foi a conclusão a que se chegou nos autos do já citado Processo Administrativo nº 11060.722784/201284:

“MULTA. QUALIFICAÇÃO.

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

Vale transcrever, porque pertinentes, as observações constantes do voto que conduziu a Turma a este entendimento:

“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 necessitados, etc., são fatores que me convencem de que não cabe a qualificação da multa”

Assim, por não verificar a ocorrência de nenhuma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 acima transcritos, voto pelo provimento do recurso voluntário neste ponto, de modo a reduzir a multa aplicada para o percentual de 75%.

Sala de sessões, 09 de agosto de 2016.

(assinado digitalmente)

Aurora Tomazini de Carvalho - Relatora

Voto Vencedor

Na votação do presente acórdão a nobre relatora restou vencida unicamente na parte em que votou pelo sobrestamento deste processo até o julgamento, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, do processo conexo de nº 11060.722784/2012-84. Por tal razão fui designada para redigir o voto vencedor nesta parte.

A conexão entre processos não faz com que estes obrigatoriamente devam tramitar de forma única. De fato, o Regimento Interno deste CARF estabelece que processos conexos podem ser distribuídos ao mesmo relator, mas não há qualquer impedimento a que não o sejam -- diferentemente dos casos de processos decorrentes e reflexos, cuja distribuição unificada é, a princípio, imperativa nos termos do artigo 6º do Anexo II da Portaria MF 343/2015.

De qualquer forma, qualquer que seja a relação de vinculação entre os processos -- seja por conexão, decorrência ou reflexo -- o fato de um deles já ter sido julgado é exceção ao trâmite unificado. É o que dispõe o §2º do mesmo artigo 6º do Anexo II da Portaria MF 343/2015, abaixo grifado:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§ 1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Na hipótese prevista no § 4º, se não houver recurso a ser apreciado pelo CARF relativo ao processo principal, a unidade preparadora deverá devolver ao colegiado o processo convertido em diligência, juntamente com as informações constantes do processo principal necessárias para a continuidade do julgamento do processo sobrestado.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.

Nesse contexto, não havendo previsão regimental para o sobrestamento, e considerando que o processo conexo já foi julgado e se encontra em outra instância deste CARF, esta Turma entendeu por bem proceder ao julgamento do mérito.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora Designada.