



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.724489/2012-62
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.754 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de fevereiro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HOSPITAL DE CARIDADE DR. ASTROGILDO DE AZEVEDO

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

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

MULTA QUALIFICADA. SUSPENSÃO DE IMUNIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões acerca da qualificação de penalidade no contexto de suspensão de imunidade sob distintos fundamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 7117/7128) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-001.681 (e-fls. 7098/7115), na sessão de 6 de julho de 2016, no qual o Colegiado *a quo* assim decidiu:

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

11060.722784/201284. Vencida a Conselheira Aurora Tomazini de Carvalho (Relatora). Designada a Conselheira Lívia 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).

A decisão recorrida está assim ementada:

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%.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2008 a 2011 a partir da constatação de descumprimento de requisitos para suspensão da imunidade, com imputação de multa qualificada em razão dos fatos que justificaram aquela suspensão. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou as exigências de IRPJ e CSLL calculadas com base na sistemática do lucro real, bem como as exigências de Contribuição ao PIS e COFINS não-cumulativos, mantendo apenas os débitos destas contribuições apuradas na sistemática cumulativa, sendo que esta exoneração se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 6923/6933). O Colegiado *a quo*, por sua vez, restabeleceu os tributos exonerados, mas afastou a qualificação da penalidade.

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 19/05/2017 (e-fl. 7116), sendo restituídos ao CARF em 20/06/2017 (e-fl. 7129), veiculando o recurso especial de e-fls. 7117/7128, no qual a Fazenda suscita divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 7132/7138, do qual se extrai:

I - Matéria objeto do recurso especial

O recurso visa a rediscutir a qualificação da multa de ofício.

II - Análise da admissibilidade do Recurso Especial

A Fazenda Nacional entende que o acórdão recorrido diverge de aresto proferido pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de contribuintes, Acórdão n.º 103-23.416. Para demonstrar divergência, a Recorrente faz o seguinte cotejo entre os trechos do acórdão recorrido e paradigma:

Ementa do paradigma - Acórdão n.º 103-23.416

"Número do Processo 16004.000632/2006-77

Contribuinte SOCIEDADE ASSISTENCIAL DE EDUCAÇÃO E CULTURA

Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTÁRIO

Data da Sessão 16/04/2008

Relator(a) Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

N.º Acórdão n.º 103-23.416

Tributo/Matéria - IRPJ - AF - lucro arbitrado

Decisão ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos REJEITAR as preliminares de nulidade, bem assim, a preliminar de decadência com base no 173, I do CTN, haja vista a qualificação da multa de ofício. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe e Paulo Jacinto do Nascimento que deram provimento parcial para excluir das bases de cálculo do PIS e da Cofins as receitas financeiras e reduzir a multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento). Declarou-se impedido o Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente Julgado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002, 2003, 2004

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - o MPF é ato de controle administrativo de natureza discricionária. Seus eventuais vícios, incompatibilidades de objeto com o do lançamento, ou mesmo a sua ausência, não propagam efeitos ao lançamento, pois é ato vinculado.

ATO DECLARATÓRIO - SUSPENSÃO DE IMUNIDADE - não cabe nulidade do ato declaratório por eventual lacuna na transcrição de dispositivos legais, uma vez que o seu conteúdo diante de todo o contexto procedimental permitiu à defesa claramente identificar os fundamentos legais e fáticos da suspensão da imunidade.

NULIDADE - a alegação de cerceamento do direito de defesa e do contraditório não pode prosperar se o sujeito passivo teve à disposição todos os elementos necessários à formulação da impugnação, uma vez que foram devolvidos seus livros contábeis antes da ciência do lançamento.

SUSPENSÃO DA IMUNIDADE - em situações cujo conteúdo material seja de pouca monta em relação ao porte da entidade ou que causem dúvidas acerca de suas reais circunstâncias, a posição deve se inclinar a favor da entidade, em razão da grave consequência da perda da imunidade. Nada obstante, o conjunto probatório carreado pela autoridade fiscal, no presente feito, foi robusto e substancial para demonstrar que a entidade foi empregada claramente com a finalidade lucrativa e que seus recursos eram sub-repticiamente desviados em favor dos seus administradores.

COFINS E PIS - BASE DE CÁLCULO - o Conselho de Contribuintes não é competente para afastar a aplicação de lei tributária declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal apenas em controle incidental.

IRRF - a responsabilidade da fonte pagadora não cessa a partir do encerramento do período de apuração, no caso de pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa.

DECADÊNCIA - MULTA QUALIFICADA - caracterizado o aspecto volitivo da conduta delitiva, deve ser aplicada a regra de decadência prevista no art. 173, inciso I, do CTN, bem como qualificado o patamar sancionador."

Trecho do voto condutor do Acórdão Recorrido n.º 1401-001.681

"(...)

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 I acima –, não dão causa à aplicação da multa qualificada em 150%. Ora, nos termos da Lei n.º 4.502/64, são puníveis com multa de 150% as seguintes condutas:

[...]

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 n.º 11060.722784/2012-84:

[...]” (destaques acrescidos pela Recorrente)

Trecho do relatório do Acórdão Paradigma n.º 103-23.416

"Em ação fiscal direta em face do contribuinte em epígrafe, foram lavrados, relativamente aos anos-calendário de 2001 a 2003, autos de infração, decorrentes de suspensão de imunidade, de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro, PIS, Cofins e Imposto de Renda na Fonte, no montante total de R\$ 44.096.496,26, onde estão incluídos a multa qualificada e juros de mora.

[...]Eis a síntese dos fatos que determinaram a suspensão da imunidade da instituição de ensino:

- . Remuneração aos dirigentes pelos serviços prestados à Saec;
- . Remuneração indireta, por meio de pagamento dos cartões de crédito dos dirigentes, cônjuges e filha do Sr. Augusto C. Casseb;
- . Remuneração indireta paga a beneficiário indeterminado e/ou sem justa causa, mediante a simulação de suprimento de caixa;
- . Remuneração indireta paga aos Srs. Augusto C. Casseb, Luiz C. Casseb e pessoas ligadas (Nair B. Casseb, Editora Folha de Rio Preto e Rádio Centro América), mediante a simulação de suprimento de caixa e simulação de escrituração de pagamentos, cuja operação e a sua causa não foram comprovadas pelos dirigentes;
- . Distribuição de patrimônio ou de rendas mediante adiantamentos de recursos à Editora Folha de Rio Preto Ltda.;
- . Pagamento de despesas pessoais dos sócios;
- . Pagamento de previdência privada e seguros de vida dos sócios e pessoas ligadas;
- . Empréstimo efetuado por intermédio de interposta pessoa (Sr. Clemente Francisco da Silva Neto);
- . Pagamento de custos da empresa Editora Folha de Rio Preto Ltda.;
- . Aplicação de recursos em outras atividades, sem a comprovação de sua necessidade e relação com seus objetivos institucionais, ofendendo o CTIV, art. 14, II, quais sejam: a aquisição do imóvel Edifício Fiai Alvorada — Bloco B. Unidade 4082 o pagamento de parcela de imóvel de titularidade do Sr. Augusto, a aquisição do imóvel residencial situado no Condomínio Débora Cristina, Rua Estados Unidos, no 537, e a aquisição do Colégio Disciplina Limitada, em Goiânia/GO;
- . Falta de retenção e recolhimento do IRRF, ofendendo o CTN, art. 9º, § 1º, c/c art. 14, § 1º;
- . Existência de contabilidade inexata, com ofensa ao CTN, art. 14, III

[...]

Julgou devida a multa qualificada no patamar de 150%, nos seguintes termos originais:

A justificativa para a aplicação da multa qualificada está no termo de constatação fiscal (l7s. 6.241/3) e no processo de representação fiscal para fins penais (processo n.º 16004.001177/2006-27), ou seja, utilização de artifício contábil fraudulento (simulação de suprimento de caixa, simulação de escrituração de pagamentos, simulação de empréstimos bancários efetuados por interposta pessoa) com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da distribuição de recursos da entidade, haja vista que esse procedimento é vedado pela legislação regente (CTN, art. 9º, § 1º, e art. 14, I, II e III).

Ressaltaram, ainda, os autuantes, que não se trata de um fato isolado que pudesse evidenciar um mero erro ou esquecimento por parte da fiscalizada, mas sim de utilização de fraude contábil ao longo de todos os anos-calendário (de 2001 a 2003), distribuindo recursos aos sócios na ordem de R\$ 8.105.308,63, ou seja, 11,42 % da receita bruta contabilizada.

[...]

Trecho do voto condutor do Acórdão Paradigma n.º 103-23.416

[...]

Todavia, a autuação foi qualificada em razão do aspecto doloso da conduta delitativa, o que remete a disciplina da decadência ao art. 173, inciso I, com base no qual nenhum dos períodos foi abarcado pela caducidade. Dessarte, postergo a análise desse tema para depois da verificação da materialidade da autuação.

Prejudicial de mérito - Imunidade Em apertada síntese, as acusações que levaram à suspensão da imunidade foram as de: (i) distribuição de lucro e patrimônio da entidade, (ii) não aplicação integral de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e (iii) sua escrituração não ser idônea para atestar e identificar suas receitas e despesas; ou seja, houve acusação de violação de todos os requisitos previstos no CTN para a manutenção da imunidade.

É importante frisar que basta a violação de um dos dispositivos para ensejar a suspensão da imunidade.

[...]

Haveria ainda muitos outros fatos a serem analisados. Estes, contudo, são mais que suficientes para me levar à plena convicção de que a entidade foi empregada, de forma dolosa e fraudulenta, por seus sócios com a finalidade lucrativa e diversa dos seus fins sociais, o que justifica na plenitude a suspensão da imunidade nos termos do Código Tributário Nacional, bem como a aplicação da regra de decadência estampada no art. 173, inciso I, do CTN.

[...]

Por derradeiro, a multa qualificada no patamar de 150% é devida, uma vez caracterizado o elemento volitivo da conduta, conforme já discorri na parte preliminar. Ademais, seu patamar não foi alterado pela MP 351/2007". (destaques acrescidos pela Recorrente)

O cotejo dos trechos colacionados pela Recorrente permite constatar que foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial. Contrariamente ao acórdão recorrido, no acórdão paradigma entendeu-se que, num caso semelhante de suspensão de imunidade, mantém-se a multa qualificada pela utilização de artifício fraudulento com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da inobservância dos requisitos para usufruir do benefício da imunidade.

III - Conclusão

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retro expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Encaminhe-se à Unidade de Origem da RFB, para cientificar o sujeito passivo do Acórdão recorrido, do Recurso Especial interposto pela Fazenda e do presente despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer Contrarrazões e interpor Recurso Especial, relativamente à parte do acórdão que lhe foi desfavorável, conforme o disposto no art. 69, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. **Após, encaminhe-se ao CARF, para prosseguimento.**

A PGFN, depois de demonstrar analiticamente a divergência, argumenta que:

Importante consignar que os **autos de nº 11060.722784/2012-84**, que tratam da suspensão da imunidade do contribuinte **HOSPITAL DE CARIDADE DR. ASTROGILDO DE AZEVEDO**, foram recentemente julgados pela 1ª Turma da CSRF deste e. Conselho, **tendo aquele colegiado dado provimento integral ao Recurso Especial da Fazenda Nacional** que versava, dentre outros temas, **acerca da qualificação da multa de ofício naquele lançamento.**

Naquela insurgência, a Fazenda Nacional pleiteava a manutenção da multa de ofício em seu patamar de 150%, em face da utilização de artifício fraudulento com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da inobservância dos

requisitos para usufruir do benefício da imunidade, utilizando-se, inclusive, como paradigma o mesmo Acórdão de nº 103-23.416.

O recurso especial da Fazenda foi provido, mantendo-se a qualificação da multa.

Atualmente, a referida decisão encontra-se pendente de formalização, conforme andamento retirado do sítio do CARF em 20/06/2017:

[...]

O caso dos autos, como visto, em tudo se enlva ao paradigma suscitado, o que demonstra estar perfeitamente adequada a autuação da auditoria fiscal, merecendo reforma o r. acórdão recorrido, conforme se demonstrará a seguir.

Assim, estando demonstrada a divergência jurisprudencial diante do acórdão paradigma transcrito, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no art. 67 do RI-CARF.

[...]

Quanto ao afastamento da qualificação da multa de ofício, este entendimento não pode prosperar.

Os Relatórios de Fiscalização anexos aos autos de infração fazem referências a diversas provas à fraude cometida pelo HCAA.

Senão vejamos.

Inicialmente, vale repisar o fato concernente à importação de 12 equipamentos médicos nos anos de 2004 a 2008 pelo total de R\$ 8.832.739,67, sem o recolhimento prévio do II, IPI, ICMS e PIS/COFINS-Importação.

Tais equipamentos NÃO são diretamente utilizados pelo beneficiário dos incentivos fiscais e estão instalados nas dependências das empresas DIX, RSM e IRV, mediante indevida cessão de uso, e estão registrados em documentos relativos à importação dos equipamentos e nos contratos de terceirização da prestação de serviços médicos com as referidas clínicas particulares.

Relata-se, ainda, que os contratos de terceirização da prestação de serviços médicos representam, em sua essência, um contrato de locação, disciplinado pelo artigo 565 e seguintes da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil).

Tal fato é constatado pela simples leitura dos mesmos, como é o caso dos contratos firmados com as empresas DIX e RSM (fls. 585 a 606), onde a Cláusula 4ª de ambos os contratos é denominada “DO ALUGUEL”, sendo que o parágrafo 2º do contrato com a empresa DIX e o parágrafo 1º do contrato com a empresa RSM dispõem que o ALUGUEL é regido pelos percentuais estabelecidos no caput da Cláusula 4ª, a partir do mês da assinatura dos referidos contratos.

A fiscalização também consigna que existe uma INSUFICIÊNCIA de atendimento, pelas clínicas particulares, de pessoas carentes indicadas pelo serviço social do HCAA, em desacordo com as cláusulas contratuais de a obrigação de atendimento, fato este que é demonstrado pelas respostas das empresas DIX e RSM a intimações efetuadas por essa fiscalização.

Os serviços terceirizados pelo HCAA são **extremamente lucrativos, e resultam em uma distribuição de lucros de R\$ 25.822.368,40 para os sócios** das empresas DIX, RSM e IRV, o que representa cerca de 25,51% da receita bruta obtida pelas clínicas nos anos de 2004 a 2011 com os serviços terceirizados.

Outra circunstância que merece destaque é o fato de o HCAA ter efetuado a **locação de imóvel localizado em área nobre da cidade de Santa Maria – RS** à empresa ALT, de propriedade de seu ex-Diretor Administrativo ALFREDO LONGHI, pelo IRRISÓRIO valor mensal de R\$ 200,00, o qual foi sublocado para a empresa IBX pelo valor mensal de R\$ 7.000,00, ajustável anualmente pelo IGPM, que resultou no valor mensal de R\$ 11.461,39 recebido pela empresa ALT no período de 05/2011 a 11/2011. A locação do referido imóvel foi proposta pelo próprio ex-Diretor Administrativo, em reunião da

Diretoria do Hospital realizada em 24/01/2006, conforme demonstrado por contratos de locação de imóveis e por Ata de Reunião da Diretoria do HCAA.

A ocorrência da hipótese relativa à fraude stricto sensu do artigo 72 da Lei n.º 4.502, de 30/11/1964, deve necessariamente ser veiculada em instrumento específico, de forma que não se podem imputar tais infrações se não materializadas documentalmente.

Em outras palavras, **a fraude fiscal é aquela caracterizada pela prática de uma ação ou omissão intencionalmente criminoso, que vise enganar o fisco sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, tais como a formalização de um negócio jurídico que não condiz com a realidade, como demonstrado, de forma cabal, pela indevida importação de equipamentos médicos pelo HCAA, pela indevida cessão de uso dos equipamentos médicos importados às clínicas particulares, pela indevida locação de infra-estrutura às clínicas particulares, para a execução de serviços terceirizados extremamente lucrativos, pela indevida locação de imóvel a seu ex-Diretor Administrativo, etc.**

Isto posto, restou claro que a conduta fraudulenta utilizada para manter a suspensão da imunidade, acarreta também a qualificação da multa de ofício, razão pela qual a mesma deve ser mantida, em virtude da caracterização da fraude praticada pela empresa.

Cientificada em 14/12/2017 (e-fls. 7144), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 27/12/2017 (e-fls. 7238 e 7266/7274) na qual defende a inadmissibilidade do recurso especial sob os mesmos fundamentos do não conhecimento de anterior recurso fazendário, expresso no Acórdão n.º 9101-002.894, proferido no processo administrativo n.º 11060.722784/2012-84.

No mérito, observa que das sete razões alegadas para embasar a suspensão da imunidade, seis foram afastadas no julgamento transitado em julgado no CARF. Restou apenas *um suposto erro de lançamento contábil, resgatada pelo voto de qualidade* e que *não possui qualquer característica de dolo, fraude ou simulação*. De toda a sorte, as demais situações também *não caracterizaram ação fraudulenta a ser penalizada com a multa de ofício qualificada*, decorrendo de *meras divergências de interpretação da legislação tributária*. Invoca jurisprudência deste Conselho e destaca que no próprio Relatório Fiscal está atestado *que a contabilidade da Contribuinte é irrepreensível*.

A Contribuinte também interpôs recurso especial ao qual foi negado seguimento (e-fls. 7241/7265 e 7321/7326), confirmado em sede de agravo (e-fls. 7351/7356 e 7360/7367). Em consequência, os créditos tributários mantidos no julgamento dos recursos voluntário e de ofício foram transferidos para outro processo administrativo, com o acréscimo da multa de ofício de 75% (e-fls. 7369/7377).

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O presente lançamento dá continuidade à exigência formulada nos autos do processo administrativo n.º 11060.722784/2012-84, pertinente aos anos-calendário 2006 e 2007. A PGFN, porém, pautou sua argumentação recursal em resultado apontado de forma incompleta no sítio do CARF acerca do julgamento do recurso especial por ela interposto naqueles autos:

JULGADO EM SESSÃO – DECISÃO

Órgão Julgador: 1ª TURMA-CSRF-CARF-MF-DF

Relator: ADRIANA GOMES REGO

Data da Sessão: 07/06/2017

Hora da Sessão: 14:00

Tipo da Pauta: Ordinária

Tipo Sessão: Normal

Número da Decisão: 9101-002.894

Resultado: Recurso Especial do Procurador Provido POR VOTO DE QUALIDADE

O provimento por voto de qualidade ali indicado se referia, apenas, à parte conhecida de seu recurso, ou seja, ao *Recurso Especial quanto à possibilidade de apuração pelo lucro real, no caso de não apresentação do Lalur*. Como se vê na decisão expressa no Acórdão n.º 9101-002.894, o recurso especial da PGFN, na parte em que tratou da qualificação da multa de ofício afastada no julgamento do recurso voluntário, deixou de ser conhecido por unanimidade de votos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial quanto à qualificação da multa de ofício. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial quanto à possibilidade de apuração pelo lucro real, no caso de não apresentação do Lalur e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Cristiane Silva Costa e Rafael Vidal de Araújo. Encerrado o prazo regimental, não foram apresentadas declarações de voto.

Neste sentido é o que consta do voto condutor do referido julgado, lavrado pela Conselheira e atual Presidente Adriana Gomes Rêgo:

2ª Divergência em relação à qualificação da multa de ofício.

Neste tema, o acórdão recorrido deduziu a seguinte ementa:

MULTA. QUALIFICAÇÃO.

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

Já o paradigma indicado encontra-se assim ementado:

Acórdão n.º 103-23.416

DECADÊNCIA MULTA QUALIFICADA caracterizado o aspecto volitivo da conduta delitiva, deve ser aplicada a regra de decadência prevista no art. 173, inciso I, do CTN, bem como qualificado o patamar sancionador.

Aqui também a Recorrida acusa a inexistência de similitude fática entre os casos analisados pelo acórdão recorrido e pelo paradigma, o que nos leva, novamente, a apreciar os fatos tratados por cada uma das decisões.

Extraio do relatório do acórdão recorrido:

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 argüiu 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.

O relator do voto condutor deste tema, no acórdão recorrido, observou que a autoridade julgadora de 1ª instância apontou a questão da aplicação dos recursos da entidade na formação de estruturas destinadas a prestação de serviços médicos por terceiros, dentre outros, como um dos fatos mais graves ensejadores da qualificadora. E sobre os fatos que levaram à qualificação da penalidade, assim se pronunciou:

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.

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

O paradigma indicado para o tema também analisou situação em que foi suspensa a imunidade tributária de uma entidade de cultura e assistência social, com conseqüente lavratura de autos de infração para exigir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, com a penalidade qualificada que foi justificada na fraudulenta escrituração mantida pela associação, que demonstraria remuneração indireta de dirigentes e seus parentes, distribuição de patrimônio/renda da entidade, pagamento de despesas pessoais dos sócios, utilização de interpostas pessoas, dentre outras irregularidades.

De acordo com o relatório do paradigma, a Turma Julgadora de 1ª Instância manteve a qualificação sob os seguintes termos:

A justificativa para a aplicação da multa qualificada está no termo de constatação fiscal (fls. 6.241/3) e no processo de representação fiscal para fins

penais (processo n.º 16004.001177/2006-27), ou seja, utilização de artifício contábil fraudulento (simulação de suprimento de caixa, simulação de escrituração de pagamentos, simulação de empréstimos bancários efetuados por interposta pessoa) com o objetivo de impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, da distribuição de recursos da entidade, haja vista que esse procedimento é vedado pela legislação regente (CTN, art. 9º, § 1º, e art. 14, 1, 11 e III).

Ressaltaram, ainda, os autuantes, que não se trata de um fato isolado que pudesse evidenciar um mero erro ou esquecimento por parte da fiscalizada, mas sim de utilização de fraude contábil ao longo de todos os anos-calendário (de 2001 a 2003), distribuindo recursos aos sócios na ordem de R\$ 8.105.308,63, ou seja, 11,42 % da receita bruta contabilizada.

No voto proferido no paradigma o relator demonstrou as situações dolosas encontradas na análise do caso:

[...]

Diversos valores, num total de R\$ 1.364.723,34 (fl. 6.162), foram registrados como saques para suprimento da conta caixa, mas, na verdade, eram relativos a cheques depositados em contas de terceiros. É curioso notar, como destacado pela autoridade fiscal, que, em face dos montantes registrados na conta caixa, como o de R\$ 1.233.725,09, no dia 15/03/2001 em que foram sacados R\$ 5.500,00, não havia qualquer justificativa para a operação. Ao longo de 3 (três) anos, só essa quantia perfaz o desvio médio de quase R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) mensais; montante nem de longe pouco significativo.

Esse foi um dos fatos que a autoridade considerou comprovadores do elemento doloso da conduta dos agentes, em razão das características das operações.

Como exemplo, o valor de R\$ 2.604,20, relativo ao cheque n.º 043328, ao revés de ingressar na Conta Caixa, como registrado, foi depositado em conta poupança de um dos sócios da entidade.

Mas há ainda outros fatos, igualmente inexplicáveis.

Houve obtenção de recursos financeiros a favor de sócio da entidade (Sr. Clemente) junto a instituição financeiras, mas liquidadas pela própria entidade. Tais operações foram realizadas mediante triangulação de um "laranja" (Sr. Clemente F. S. Neto), num total de R\$ 556.706,64 ao longo dos três anos. A autoridade fiscal "rasteou" as operações, conforme planilha às fls. 6.204 e 6.205, bem como tomou depoimento do Sr. Clemente (reprodução à fl. 6.199). Quanto a tais fatos, a defesa traz a absurda alegação de que "Os empréstimos tomados pela pessoa do Sr. Clemente visaram exclusivamente suprir situações emergenciais tendo em vista a situação já de endividamento e dificuldade de obtenção de crédito por parte da recorrente".

Haveria ainda muitos outros fatos a serem analisados. Estes, contudo, são mais que suficientes para me levar à plena convicção de que a entidade foi empregada, de forma dolosa e fraudulenta, por seus sócios com a finalidade lucrativa e diversa dos seus fins sociais, o que justifica na plenitude a suspensão da imunidade nos termos do Código Tributário Nacional, bem como a aplicação da regra de decadência estampada no art. 173, inciso I, do CTN.

E deduziu a seguinte conclusão sobre o tema:

Por derradeiro, a multa qualificada no patamar de 150% é devida, uma vez caracterizado o elemento volitivo da conduta, conforme já discorri na parte preliminar. Ademais, seu patamar não foi alterado pela MP 351/2007.

Contra essa decisão foram interpostos Embargos de Declaração que foram julgados procedentes para o fim de sanar uma omissão que não se relaciona com a questão ora analisada, razão pela qual não farei maiores comentários a respeito.

Como se vê, não há similitude fática entre os fatos que levaram o colegiado que julgou o paradigma a manter a multa qualificada e aqueles que levaram o colegiado do recorrido a exonerá-la.

Com efeito, tratam-se, os dois sujeitos passivos autuados, no paradigma e no recorrido, de entidades que se beneficiavam do gozo da imunidade, mas as semelhanças entre os casos acabam por aí. As circunstâncias que levaram à aplicação da penalidade qualificada em ambos são totalmente distintas.

A divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária. Mas não se tratam de situações fáticas similares, o que impede a caracterização de divergência.

Por tais razões voto por conhecer do apelo especial no se refere ao tema "*possibilidade de apuração pelo lucro real, no caso de não apresentação do Lalur*", e por não conhecer do Recurso Especial no que toca ao tema "qualificação da multa de ofício".

Nestes autos, à semelhança do procedimento anterior, a autoridade lançadora invocou, às e-fls. 6445/6451 do Auto de Infração, os motivos para suspensão da imunidade como evidências de fraude para fins de qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários lançados:

No Relatório de Fiscalização anexo ao Termo de Notificação Fiscal de 17/07/2012 (fls. 5072 a 5308), discorremos sobre a ocorrência de diversos fatos que justificaram a suspensão do benefício de imunidade tributária no HCAA no período de 01/2004 a 12/2011, nos termos do artigo 32, §1º da Lei nº 9.430/96.

[...]

As constatações feitas por essa fiscalização acima apresentadas mostram que o HCAA se auto-define como entidade beneficente de assistência social, "sem fins lucrativos", o que lhe concede privilégios, como a imunidade tributária prevista nos artigos 150, inciso VI, alínea "c" e 195, §7º da realização de negócios diversos (2), para a cessão de uso para clínicas particulares de equipamentos médicos importados sem o pagamento prévio de tributos incidentes sobre a importação (e), para a locação de suas instalações e equipamentos a terceiros que exploram tais serviços com fins lucrativos (4), para a transferência para clínicas particulares de uma verdadeira reserva de mercado formada por pacientes que necessitam de exames radiológicos ou tratamento radiológico (5), e para a geração de riqueza, de forma indireta, para significativo número de clínicas particulares que se instalaram em seu interior e para seus respectivos profissionais de saúde, que se valem de sua estrutura para desempenhar suas atividades (6), sendo, portanto, MUITOS os economicamente interessados no sucesso financeiro do Hospital.

A abordagem detalhada das irregularidades constatadas, que precede esta conclusão, está assim sintetizada na decisão de 1ª instância:

- 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.

As mesmas irregularidades foram relatadas no julgamento do recurso voluntário interposto nos autos do processo administrativo nº 11060.722784/2012-84, objeto do Acórdão nº 1201-001.201:

- 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.

Nestes autos, a acusação de fraude foi mantida no julgamento de 1ª instância, sob os seguintes fundamentos:

Ao contrário do que pretende o interessado, está a meu ver suficientemente comprovado o evidente intuito de fraude. Senão vejamos.

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, inclusive 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.

Relata ainda a fiscalização diversos outros fatos que também configuram distribuição a terceiros de resultados do interessado.

A par disso, a defesa do interessado em nada serve para afastar essa conclusão a respeito da ocorrência de fraude. Note-se que os fatos em si são incontroversos, o que o interessado busca alterar são as conclusões a respeito deles. Alega, nesse sentido que

tal terceirização visa justamente objetivos essenciais ao bom atendimento dos pacientes do HCAA, como por exemplo, a oferta de serviços de alta complexidade e tecnologia a um custo mais reduzido.

Todavia, essa afirmativa não resiste a uma análise muito simples. Ora, se o intuito é prestar serviços a custos mais reduzidos e se todo o pessoal, área física e equipamentos envolvidos são do próprio interessado, é óbvio que a terceirização, ao contrário do que pretende fazer crer o interessado, gera custos maiores do que a exploração direta.

Com relação aos demais fatos, limita-se a afirmar que

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.

A respeito dessa afirmativa, é de se ressaltar que dizer que a lei não proíbe a prática de ato lícito não passa de um truísmo, e, portanto, não há como contestá-lo. Todavia, o final do argumento do interessado não se sustenta. Por exemplo: a locação por R\$ 200,00 de imóvel a pessoa ligada, que o sublocou a outra, também ligada, por R\$ 7.000,00, valor posteriormente reajustado para R\$ 11.461,39 (fato relatado pela fiscalização às fls. 6447), gera efeitos econômicos para o interessado, porém, ao contrário do que o interessado afirma, trata-se de efeitos deletérios, prejudiciais à

consecução de sua finalidade, pois diminuem os recursos disponíveis para aplicação nela.

Finalmente o interessado refere que

todos os fatos econômicos foram contabilizados, tanto é que o Fisco, embora ilegalmente, se utilizou da escrituração para apurar o Lucro Real, o que contradiz o intuito sonedor que o Fisco pretende imputar ao Autuado.

Não há contradição alguma entre a utilização do lucro real e a qualificação da multa, pois, como visto acima, os fatos que levaram à qualificação não estão diretamente relacionados com a apuração do lucro real, mas, sim, com a utilização da pretensa imunidade para se furtrar ao pagamento de tributos. Além disso, mesmo que a própria apuração do resultado por parte do interessado contiver elementos fraudulentos, o lucro real é justamente o instrumento adequado para que se proceda ao expurgo dos efeitos de tais elementos fraudulentos sobre o lucro tributável.

Por esses motivos, voto por manter a qualificação da multa.

Já no Acórdão nº 1201-001.201, a decisão de 1ª instância acerca da qualificação da penalidade foi assim resumida em seu relatório:

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.

No acórdão recorrido, apesar de mencionados os mesmos fatos como motivadores da qualificação da penalidade, esta exasperação foi afastada sob o entendimento de que nenhuma das razões apontadas constituíram fraude, dolo ou conluio, inclusive invocando-se a conclusão adotada no processo administrativo nº 11060.722784/2012-84, pautada, essencialmente, nas irregularidades que resultaram em inexistência contábil na escrituração da Contribuinte. Veja-se:

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 n.º 4.502/64, são puníveis com multa de 150% as seguintes condutas:

[...]

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 n.º 11060.722784/2012-84:

“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%.

Constata-se, no exposto, que o Colegiado *a quo* entendeu irrelevantes os demais fundamentos apontados pela autoridade fiscal para qualificação da penalidade. Deduz-se, daí, que aspectos como a *remuneração de ex-diretor*, destacado na decisão de 1ª instância, ou como o *aluguel de terreno a outra empresa*, o *envolvimento da Recorrente na Operação Fariseu* e as *importações irregulares de equipamentos médicos*, não justificariam a imposição do gravame em debate.

Mas isto porque, como se vê no voto condutor do acórdão recorrido, a seguir transcrito, a suspensão da imunidade foi mantida sob os mesmos fundamentos expressos no julgamento do recurso voluntário interposto nos autos do processo administrativo n.º 11060.722784/2012-84:

Como já anteriormente reconhecido nos autos desse processo (Resolução n.º 1401.000.345), a questão do gozo da imunidade pela Recorrente é objeto, também, do Processo Administrativo n.º 11060.722784/201284.

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 n.º. 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 n.º. 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 n.º. 8.212/91, e no artigo 29, incisos II e IV da Lei n.º. 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 n.º. 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 n.º. 112/78, no Item 10.19.2.3 da NBC n.º. T 10.19, aprovada pela Resolução CFC n.º. 877/00, no artigo 14, inciso III do CTN, no artigo 55, inciso V da Lei n.º. 8.212/91, e no artigo 29, inciso IV da Lei n.º. 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 11060.722784/201284, 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.

A manifestação invocada no acórdão recorrido foi exposta no voto vencedor integrado ao Acórdão nº 1201-001.201, e representa a conclusão da maioria do Colegiado, contrária à suspensão da imunidade da Contribuinte. Neste sentido é a decisão adotada naquele julgado:

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. (*negrejou-se*)

O Conselheiro Relator, porém, havia afastado os demais fundamentos para suspensão da imunidade, como a seguir demonstrado:

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, cessou 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 50849, 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 reprimir 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 144.9004/ 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.

Constata-se, assim, que tem razão a Contribuinte quando aduz, em contrarrazões ao recurso fazendário, que dentre as razões alegadas para embasar a suspensão da imunidade, restou apenas *um suposto erro de lançamento contábil, resgatada pelo voto de qualidade* e que *não possui qualquer característica de dolo, fraude ou simulação*. O voto vencedor do Acórdão n.º 1202-001.201, para manter a suspensão da imunidade, fixou-se na *inexatidão do registro de receitas com subvenções para custeio e com registro de despesas com Gratuidade (Fls. 40 a 47 do Recurso Voluntário)*, acerca das quais a Contribuinte não teria demonstrado *contabilmente o cumprimento do referido requisito legal*.

Neste cenário, as razões expostas no Acórdão n.º 9101-002.894, para negar conhecimento ao recurso especial da PGFN, são aqui integralmente aplicáveis. Enquanto no acórdão recorrido a qualificação da penalidade foi afastada porque a suspensão da imunidade restou fundamentada, apenas, nas inexatidões contábeis apontadas pela autoridade fiscal, no paradigma o gravame foi mantido em face das evidências de desvios de recursos da entidade em favor de seus sócios. Inexiste, portanto, similitude fática que permita a caracterização do dissídio jurisprudencial.

O presente voto, portanto, é no sentido de **NEGAR CONHECIMENTO** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

