



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720835/2018-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.252 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2024
Recorrente ASSOCIACAO UMANE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016

CONCOMITÂNCIA DE PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE IDENTIDADE DE OBJETO CARACTERIZADA QUANDO HÁ IDENTIDADE DE PARTES, PEDIDO E CAUSAS DE PEDIR PRÓXIMA E REMOTA. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS.

Não há concomitância entre o Mandado de Segurança Preventivo que visa ao reconhecimento da abrangência de imunidade tributária aos ganhos de capital obtidos com a venda de ativo permanente de entidade assistencial e a defesa apresentada pelo contribuinte contra o Ato Declaratório Executivo posterior que suspendeu sua imunidade em virtude da reestruturação da entidade assistencial com alteração de seu modelo de filantropia, no bojo da qual se deu a alienação dos ativos.

Embora os fatos em discussão se tangenciem, ambos os processos possuem objetos distintos, já que a discussão judicial acerca da abrangência da imunidade aos ganhos de capital não acarretará decisão meritória sobre as causas imputadas no ADE superveniente para a suspensão da imunidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar o retorno dos autos à instância de origem, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto, Neudson Cavalcante Albuquerque, e Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado(a)).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1201-006.252 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.720835/2018-45

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de dois conjuntos de atos distintos emitidos pela autoridade fiscal.

(i) suspensão da imunidade tributária da Recorrente em relação ao ano-calendário 2016, nos termos do Ato Declaratório Executivo n.º 6, de 28.5.2019 (“ADE 6/19”), para a qual foi apresentada Impugnação em 01.7.2019; e

(ii) lavratura de Autos de Infração para a exigência de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2016, envolvendo também recursos mantidos em escrow account, para os quais foi apresentada Impugnação em 17.10.2019

As discussões quanto à **suspensão da imunidade tributária** foram tratadas na **(i) Representação Fiscal para Suspensão ou Perda da Imunidade e Isenção** (“Representação”) (fls. 2/81), a qual foi objeto de **(ii) Impugnação específica** (fls. 1.544/1.593). Não tendo sido acolhida a Impugnação, nos termos da decisão emitida pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo (“DEFIS”) (fls. 2.698/2.730), foi publicado o **ADE 6/19**. O ADE 6/19 foi, então, impugnado pela Recorrente (fls. 2.741/2.810).

Como a Impugnação ao ADE 6/19 não possui efeito suspensivo em relação ao lançamento de créditos tributários, a Autoridade Fiscal **lavrou Autos de Infração** para a exigência de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2016. As razões apresentadas para a lavratura dos Autos de Infração foram apresentadas no TVF (fls. 3.602/3.722) e foram impugnadas em Impugnação também específica da Recorrente (fls. 3.735/3.775).

Em razão da correlação dos temas e de encontrarem-se tratados no mesmo processo administrativo, a DRJ/BSB proferiu **um único Acórdão** para discutir ambas as matérias (quais sejam: a suspensão da imunidade tributária da Recorrente e os consequentes Autos de Infração para a exigência de IRPJ e CSLL), sendo a primeira (imunidade tributária) prejudicial à segunda (lançamentos de IRPJ e CSLL).

Tratando primeiro **da matéria prejudicial** (a suspensão da imunidade tributária), o Acórdão Recorrido não analisou a maioria das razões apresentadas pela Recorrente para o cancelamento do ADE 6/19, por entender haver concomitância da discussão com o Mandado de Segurança n.º 0020366-15.2016.403.6100, impetrado pela ora Recorrente. Entendeu a instância *a quo* que a única matéria não tratada pelo MS seria aquela acerca da possibilidade de suspensão da imunidade tributária da Recorrente por falhas no preenchimento das obrigações acessórias relativas ao ano-calendário de 2016, deixando de conhecer das demais alegações.

A Recorrente, por sua vez, defende que o processo administrativo teria escopo mais amplo que o Mandado de Segurança em questão, este interposto preventivamente não para discutir o preenchimento dos requisitos para fruição da imunidade tributária, mas somente a

aplicação da imunidade tributária a ganho de capital auferido com a reestruturação de suas atividades que levou à alienação do Hospital Samaritano, até então por ela detido.

Por isso, pleiteia o reconhecimento da nulidade do Acórdão Recorrido, com o consequente retorno dos autos à DRJ/BSB para a análise dos argumentos apresentados pela Recorrente em contraposição às alegações pela suspensão de sua imunidade, sob pena de configuração de supressão de instância e afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa, ou, subsidiariamente, julgamento de mérito em favor do contribuinte superando-se a nulidade e analisando-se os argumentos não conhecidos pela instância *a quo*.

A Recorrente, nesse sentido, expõe as razões de mérito não conhecidas pela instância *a quo*.

Já quanto aos Autos de Infração, foram lavrados para exigir IRPJ e CSLL sobre o ano-calendário de 2016, incluindo-se os recursos recebidos pela Recorrente no contexto da venda das quotas do Hospital Samaritano, bem como de recursos depositados em conta garantia (*escrow account*).

A Recorrente defendeu que, subsidiariamente, caso não reconhecida a nulidade do Acórdão Recorrido, haveria necessidade de revisão dos lançamentos por 4 razões principais:

- 1) O descumprimento de obrigação acessória (erro na ECD e ECF) não seria suficiente para suspender a imunidade tributária de entidade que aplica seus resultados na manutenção de seus objetivos institucionais, conforme entendimento do STJ, refletido no RE 1.345.462/RJ, julgado em 7.12.2018.
- 2) Não haveria disponibilidade jurídica quanto menos econômica sobre a parcela não disponível do preço depositada em conta garantia (*escrow account*), no montante de R\$ 260.000.000,00, razão pela qual seria impertinente qualquer lançamento sobre este valor, diante da inocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL, conforme reconheceu o Acórdão Recorrido a partir da análise da SC Cosit n.º 03/2016, com efeitos vinculantes à administração fiscal Federal.
- 3) Não seria possível efetivação do lançamento sobre a parcela disponível do preço, dado que o Mandado de Segurança impetrado objetivou questionar (partindo da premissa de que a entidade é imune) a abrangência da imunidade ao Ganho de Capital e realizou depósitos judiciais para suspender a exigibilidade do crédito, o que impediria a lavratura dos autos de infração, alegando que o crédito tributário teria sido constituído pelo próprio contribuinte ao realizar o depósito e ajuizar o Mandado de Segurança (colaciona julgados do STJ nesse sentido).
- 4) Não seria possível o lançamento com multa e juros relativamente à parcela disponível do preço de venda do Hospital Samaritano, pois tratar-se-ia de lançamento para prevenir decadência, conforme o artigo 63 da Lei 9.430/96, como bem reconheceu o Acórdão Recorrido.

As razões 2 e 4 foram suscitadas desde a impugnação e acolhidas já no Acórdão Recorrido, como acima se viu, mas o Acórdão Recorrido afastou a alegação 3 por entender possível a lavratura de auto de infração para prevenir decadência conforme interpretação feita pela SCI Cosit n.º 3/2016 (com efeitos vinculantes sobre a DRJ) da tese firmada pelo STJ no julgamento do **REsp n.º 1.140.956/SP, julgado como recurso repetitivo sob o Tema de n.º 271.**

O Acórdão Recorrido também entendeu que não haveria no caso depósito integral que obstasse o lançamento com multa e juros relativo à parcela não disponível do preço (conta garantia), muito embora tenha considerado descabido o lançamento relativo a esta parcela do ganho de capital.

A Recorrente, por sua vez, reitera as razões de impugnação. Defende no Recurso Voluntário a impossibilidade de lavratura dos autos de infração em virtude da alegada existência de depósito judicial do montante integral dos créditos, divergindo da interpretação proposta pela Cosit acerca do Repetitivo de tema n.º 271, alegando que a própria SC Cosit que fundamentou o Acórdão Recorrido manifestou-se pela *desnecessidade* do lançamento tributário em prol do princípio da eficiência. Afirma ainda haver contradição no Acórdão Recorrido, que entendeu inexistir depósito integral pois não depositada a parcela correspondente ao montante depositado na conta garantia, ao mesmo tempo em que reconheceu como indevida a cobrança de IRPJ e CSLL sobre as parcelas depositadas em conta garantia.

Houve também recurso de ofício necessário em virtude da exoneração parcial do crédito tributário.

É a síntese do necessário.

Voto

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 - Admissibilidade

1.1 RECURSO VOLUNTÁRIO

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício, na forma do RICARF (Regimento Interno do CARF), e verifico o recurso é tempestivo, bem como preenche os demais requisitos de admissibilidade.

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário.

1.2 RECURSO DE OFÍCIO NECESSÁRIO

O Recurso de Ofício necessário foi declarado no próprio Acórdão Recorrido à fl. 3.926. Vejamos:

“Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.”

Na forma da Súmula CARF n.º 103, para fins de conhecimento de recurso necessário, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, estando, atualmente, fixado o teto mínimo para conhecimento em R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), na forma da Portaria MF n.º 2, de 17 de janeiro de 2022, que reza:

“Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.”

Concretamente, observo que a origem julgou o mérito em favor do contribuinte exonerando-o de autuação de IRPJ e CSLL cuja base de cálculo é R\$ 260.000.000,00, resultando em tributos e encargos de multa em montante superior ao valor de alçada.

Portanto, o Recurso de Ofício necessário merece ser conhecido. Entretanto, deixo de analisá-lo no mérito, tendo em vista a decisão acerca da preliminar do Recurso Voluntário, de maneira que o Recurso de Ofício deverá ser analisado quando do retorno dos autos ao CARF após a prolação de novo Acórdão pela DRJ.

2 – Preliminar - matérias não conhecidas.

2.1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA – ANÁLISE DA CONCOMITÂNCIA

Dentre os seguintes tópicos eleitos como causas da suspensão da imunidade, defendidos pela Contribuinte em sua Impugnação, o Acórdão Recorrido conheceu da defesa apenas quanto ao item “f”. Vejamos:

“Por sua vez, conforme relatado, as razões pelas quais a Autoridade Fiscal suspendeu a imunidade da impugnante são as seguintes:

- a) por ter integralizado todo seu patrimônio e transferido sua atividade hospitalar à iniciativa privada e se transformado de uma entidade filantrópica prestadora de serviços hospitalares em uma “holding” de sociedade empresária;
- b) deixou de prestar, definitivamente, os serviços hospitalares, perdendo o objeto para o qual foi instituída, motivador do direito à imunidade e à isenção;
- c) “não há sequer como afirmar qual a real operação desenvolvida pela nova ASSOCIAÇÃO SAMARITANO”;
- d) os recursos/patrimônio pertencentes à ASSOCIAÇÃO SAMARITANO foram empregados com finalidade diversa das descritas nos seus objetivos institucionais;
- e) houve a integralização do seu patrimônio em uma empresa comercial e a aplicação de todos os seus recursos em Fundos Patrimoniais de Investimento, fora do País;
- f) deixou de escriturar em sua contabilidade a operação comercial de venda descrita, deixando de cumprir as obrigações acessórias legais.

A contribuinte impugnou todos os itens acima, no entanto apenas a impugnação ao item “f” é matéria estranha ao mandado de segurança, pois todos os demais pontos da impugnação se referem à **venda do Hospital Samaritano e à atuação filantrópica da impugnante ao longo da sua existência, inclusive o de ser titular de certificados que a reconhecem como entidade beneficiária de assistência social.**”

O conhecimento parcial da Impugnação, primeira matéria objeto do Recurso Voluntário, demanda a análise, na origem, do Ato Declaratório Executivo nº 06 (a fls. 2.715), de 28/05/2019, pelo qual foi suspensa a imunidade tributária da impugnante.

Às fls. 2.698 e seguintes dos autos, consta o Parecer DEFIS/Gabinete, de 10 de abril de 2019, que deliberou pela a expedição do ADE nº 6/2019 (a fls. 2.730). O referido Parecer assim conclui:

“Portanto, com base na Representação e em face do exposto, no que pese a ASSOCIAÇÃO SAMARITANO ter mantido os certificados previstos na legislação pertinente e aplicar parte dos seus recursos financeiros em projetos no âmbito do Proadi-SUS/Ministério da Saúde, **a partir do momento que integralizou todo seu patrimônio e transferiu sua atividade hospitalar à iniciativa privada, transformou-se de uma entidade filantrópica prestadora de serviços hospitalares em uma “holding” de sociedade empresária e deixou de prestar, definitivamente, os serviços hospitalares, impossibilitando a obtenção de recursos/rendas a partir das atividades relacionadas às finalidades essenciais da entidade de “assistência social, sem fins lucrativos”, perdendo o objeto para o qual foi instituída,**

motivador do direito à imunidade e à isenção. Conforme Representação a partir da transformação ocorrida, “não há sequer como afirmar qual a real operação desenvolvida pela nova ASSOCIAÇÃO SAMARITANO”.

Assim, em ação fiscal e com base em documentos probatórios, o Auditor constatou que os recursos/patrimônio pertencentes à ASSOCIAÇÃO SAMARITANO foram empregados com finalidade diversa das descritas nos seus objetivos institucionais tendo havido a integralização do seu patrimônio em uma empresa comercial, **a aplicação de todos os seus recursos em Fundos Patrimoniais de Investimento, fora do País, além da Entidade ter deixado de escriturar em sua contabilidade a operação comercial de venda descrita, deixando de cumprir as obrigações acessórias legais, o que levou a ASSOCIAÇÃO ao descumprimento dos requisitos previstos incisos I, II e III do art. 14 do CTN.**

Por todo o exposto não há como acatar o pedido da Defesa, devendo prevalecer os termos da REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA SUSPENSÃO DA IMUNIDADE E ISENÇÃO (fls. 02/81), que concluiu que a ASSOCIAÇÃO SAMARITANO deixou de cumprir os requisitos previstos na legislação tributária para o gozo do benefício da imunidade e da isenção, pelo descumprimento do disposto no Código Tributário Nacional – CTN, artigo 14, incisos I, II e III.

Quanto ao período da SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA da ASSOCIAÇÃO SAMARITANO, o mesmo deverá permanecer limitado ao período fiscalizado, o ano-calendário de 2.016 (TIPDF fls. 166/168) que deverá constar do Ato Declaratório Executivo Suspensivo do Benefício.

Nos termos do disposto no §3º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, submeto a presente análise à apreciação da Delegada da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo – DEFIS/SP.”.

Foi, então, publicado no Diário Oficial da União (Seção 1, pág. 34) de 31/05/2019, o ADE nº 6/2019, o qual assim declara:

“A DELEGADA DA DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE FISCALIZAÇÃO EM SÃO PAULO, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo artigo 272 e artigo 340, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, aprovado pela Portaria MF no 430, de 09 de outubro de 2017, por delegação de competência concedida pela Portaria MF no 91 de 26 de novembro de 2017 e com base no artigo 32 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e tendo em vista o que consta no processo administrativo no 19515.720835/2018-45, resolve:

Art.1º Declarar suspensa a imunidade tributária, no período de 01/01/2016 a 31/12/2016, da pessoa jurídica ASSOCIAÇÃO SAMARITANO, CNPJ: 60.544.244/0001-67, pelo descumprimento do disposto nos incisos I a III, do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Art. 2º Fica a pessoa jurídica mencionada sujeita aos lançamentos de ofício para a constituição dos créditos tributários relativos aos tributos e contribuições devidos e administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB,

cujos fatos geradores ocorreram no período abrangido pela suspensão da imunidade tributária aqui especificada.

Art.3º A pessoa jurídica interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente, nos termos do inciso I do §6º do artigo 32 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 4º O presente Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no DOU.”

Houve interposição de Impugnação (fls. 2.740), em que a Recorrente defende o atendimento das condições de manutenção da imunidade.

Ocorre que o Acórdão Recorrido entendeu haver concomitância entre Mandado de Segurança interposto pelo Contribuinte e a matéria posta em debate administrativamente em sua Impugnação relativa à suspensão da imunidade, exceção feita ao tema da suposta falha em sua escrituração contábil relativa à operação de venda do Hospital Samaritano como causa autônoma e suficiente à perda de imunidade.

Por tal razão, fiando-se no Parecer Normativo RFB nº 7, de 22 de agosto de 2014, deixou de conhecer de parte do Impugnação, ao que a Recorrente se insurge pleiteando a nulidade do Acórdão Recorrido.

Analisando a petição inicial do Mandado de Segurança Preventivo nº 0020366-15.2016.403.6100 (fls. 4.082 e ss.) verifico que o contribuinte estabeleceu como premissa sua imunidade conforme os requisitos constitucionais e legais, buscando demonstrá-la, até porque não há certificado de imunidade emitido pela Receita Federal para superar de maneira objetiva e pontual esta premissa perante a autoridade judicial.

Mas essa é somente a premissa para o real objeto da demanda e pretensão última da Impetrante: pleitear judicialmente o reconhecimento da *extensão da imunidade ao ganho de capital apurado com a venda do Hospital Samaritano* antes do vencimento dos tributos que potencialmente incidiriam sobre o ganho de capital apurado. Não se cogitava de eventual suspensão da imunidade da entidade ou desatendimento dos requisitos para fruição da imunidade perante a autoridade judicial.

É o que se pode inferir de plano pela descrição fática contida nos 10 primeiros parágrafos da Inicial, sintetizados justamente no parágrafo 10º:

“10. Desse modo, a Impetrante se vale do presente Mandado de Segurança Preventivo para assegurar o, seu direito líquido e certo de não ser compelida pelas DD. Autoridades Coatoras a recolher, indevidamente, o IR, a CSL, o PIS e a COFINS sobre os recursos advindos da venda do Hospital Samaritano, pois, além de inconstitucional e ilegal, reduzirá o montante destinado aos Fundos Patrimoniais e, conseqüentemente, o desenvolvimento de suas atividades filantrópicas.”

E logo após esclarecer de modo breve a forma como se operacionalizou a venda, ingressa no Direito em tópico destinado a — partindo da demonstração do atendimento dos requisitos legais para a fruição da Imunidade — adentrar no objeto específico da demanda que dá

nome ao próprio capítulo do Direito, “**II. O DIREITO: A IMUNIDADE DA IMPETRANTE E A NÃO INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS SOBRE OS VALORES PROVENIENTES DA VENDA**”.

E o inteiro teor da peça a todo momento confirma o restrito objeto da demanda: discutir a imunidade especificamente relacionada ao ganho de capital auferido com a venda do Hospital Samaritano, e **não** o preenchimento das condições da imunidade como fim em si mesmo visando a evitar uma potencial descaracterização geral como entidade imune. Vejamos alguns exemplos:

“18. O que se pretende com o presente *writ* é apenas o reconhecimento de que os valores percebidos com a Venda do Hospital Samaritano não podem se sujeitar a quaisquer tributos, uma vez que a Impetrante é, há mais de 120 anos (e continuará a ser) entidade imune, que sempre utilizou (e continuará a utilizar) seus recursos exclusivamente para a prestação de assistência social.”

(...)

20. A Impetrante **atende a todos os requisitos constitucionais para o reconhecimento da imunidade sobre a renda auferida na venda do Hospital Samaritano Ltda.**

21. O **primeiro requisito constitucional** para reconhecimento da imunidade é que a entidade seja qualificada como uma "instituição de educação e de assistência social". No caso, a Impetrante é associação civil regularmente constituída, nos termos do artigo 53 do Código Civil. Ao longo de toda a sua história, a Impetrante atendeu aos requisitos legais para qualificação como "instituição de assistência social", conforme o seu Estatuto Social de 28.04.2011 (**Doc. no 12**) e o seu novo Estatuto Social, vigente a partir de **01.08.2016**.

22. A legislação não veda que as associações civis alienem seus ativos e utilizem o produto da venda para o desenvolvimento de atividades sem fins lucrativos correlatas. Pelo contrário, o artigo 61 do Código Civil autoriza até mesmo que as "associações" sejam **dissolvidas**, com destinação do patrimônio líquido a outras entidades sem fins lucrativos.

(...)

“24. O segundo requisito constitucional para aplicação da imunidade é que o patrimônio, a renda e os serviços estejam "relacionados com as finalidades essenciais das entidades".

(...)

27. O mesmo racional foi aplicado quando da análise da ADIN 1802-3 pelo E. STF (**Doc. n.º 14**). A ADIN tem por objeto a declaração da inconstitucionalidade da previsão contida no artigo 12, §1º da Lei n.º 9.532, de 10.12.1997 ("Lei n.º 9.532/97"), que pretendeu tributar os rendimentos e **ganhos de capital** auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável de entidades imunes.

28. O E. STF suspendeu os efeitos da norma em razão da evidente **inconstitucionalidade formal** (uma vez que lei ordinária não pode limitar imunidades constitucionais) e **material** (uma vez que os rendimentos e ganhos de capital caracterizam renda da entidade sem finalidades lucrativas, alcançada pela imunidade constitucional). Outras decisões proferidas pelo STF reforçam esse entendimento (**Doc. nº 15**).”

A peça segue de maneira tal que, no tópico do Direito, ao abordar cada requisito para a imunidade, a Recorrente centra-se sempre na demonstração de que o ganho auferido com a operação em tela, venda do Hospital Samaritano, não escaparia à imunidade, razão pela qual não se sujeitaria à tributação.

E como a apuração de ganho de capital tem o potencial de ensejar não só a tributação pelo IRPJ, mas também pela CSLL, o contribuinte dedica subtópico para a demonstrar que atende também aos requisitos de imunidade relativamente às contribuições sociais, já que a Constituição (art. 195, §7º) e a lei (Lei nº 12.101/09) estabelecem requisitos específicos para tais contribuições.

Também tratou-se da imunidade relativa ao PIS e à COFINS, sempre com o objetivo de assegurar preventivamente o reconhecimento de que a renda auferida com a venda do Hospital Samaritano seria imune a todas as Contribuições Sociais, como se verifica do parágrafo 37.

“37. Portanto, a renda auferida pela Impetrante com a venda das cotas da sociedade Hospital Samaritano Ltda. é imune às contribuições sociais, uma vez que: **(a)** os valores estão intrinsecamente relacionados às finalidades essenciais da Impetrante e serão utilizados para o desenvolvimento de suas atividades institucionais; e **(b)** a Impetrante atende aos requisitos previstos no §7º do artigo 195 da CF/88, artigo 14 do CTN e da Lei nº 12.101/09.”

Subsidiariamente, a Recorrente ainda defende, no Mandado de Segurança, que se não reconhecida a imunidade, ao menos a isenção de IRPJ e CSLL deveria ser reconhecida com fundamento no artigo 15 da Lei nº 9.532/97, novamente centrando-se no ganho de capital auferido com a venda do Hospital Samaritano. Vejamos:

“43. Assim, caso a Impetrante não seja considerada uma entidade imune ao IRPJ e à CSL, requer-se ao menos seja reconhecida a aplicação da isenção prevista no artigo 15 da Lei nº 9.532/97, uma vez que os requisitos previstos no artigo 12, §2º, alíneas "a" a "e" são integralmente observados.

44. E nem se alegue que a previsão contida no artigo 15, §2º excluiria a isenção aplicável à renda percebida pela Impetrante. A norma é clara ao excepcionar a aplicação da isenção aos casos em que o rendimento ou ganho de capital decorrem de **aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável**. No caso da Impetrante, não há nenhuma dúvida de que a operação consubstanciou-se na venda de um **bem do ativo permanente (não circulante)**, sendo inaplicável o artigo 15, §2º da Lei nº 9.532/97.”

E arremata, por exercício argumentativo, que de todo modo, ainda que desconsiderada a natureza de bem imune, o ganho de capital não sofreria a incidência de PIS e COFINS, por tratar-se da venda de bens de seu ativo não circulante, independentemente de qualquer característica subjetiva do alienante.

Espancando qualquer dúvida que possa restar sobre o objeto do Mandado de Segurança, vejamos o que consta no parágrafo em que se sumariza o pedido:

“56. Demonstrado, assim, o seu direito líquido e certo de não ser compelida pela DD. Autoridades Coatoras ao recolhimento do IR, CSL, PIS e COFINS, com base no artigo 7º, inciso III, da Lei no 12.016/09, a Impetrante requer seja concedida **MEDIDA LIMINAR inaudita altera parte**, para que seja determinado às DD. Autoridades Coatoras que se abstenham de (i) exigir da Impetrante o recolhimento do IR, CSL, PIS e COFINS sobre os recursos advindos da venda da participação societária na empresa Hospital Samaritano Ltda.; e (ii) incluir a razão social ou CNPJ da Imperante em órgãos ou cadastros de devedores, tais como CADIN, SERASA etc.”

Portanto, o Mandado de Segurança atinha-se à extensão da imunidade aos ganhos de capital auferidos com a venda do Hospital Samaritano, firmando como premissa o preenchimento dos requisitos da imunidade.

Já a impugnação conhecida apenas em parte pela instância *a quo* merece ser analisada à luz do próprio ato de suspensão da imunidade tributária da Recorrente em relação ao ano-calendário 2016, nos termos do Ato Declaratório Executivo n.º 6, de 28.5.2019, mas especialmente face ao conteúdo material do Parecer final proferido pela DEFIS acerca da suspensão da imunidade, que determinou a expedição do ADE de suspensão da imunidade.

Ao proceder a essa análise, verifica-se que os pedidos em cada um dos processos são distintos. Enquanto no Mandado de Segurança se pleiteia o reconhecimento de que a imunidade abranja o ganho de capital auferido, no processo administrativo em questão pleiteia-se o reconhecimento da improcedência ou nulidade do ADE que suspendeu a imunidade.

Verificamos também que a suspensão da imunidade teve como causa não a própria apuração de ganho de capital com a alienação do Hospital Samaritano, mas a reestruturação da entidade benemerente como um todo, da qual fez parte a alienação do Hospital Samaritano. O mote não foi a apuração de ganho de capital (tributável ou não) com a alienação, mas a alegada incompatibilidade da operação, em diversos de seus aspectos, com a natureza assistencial e sem fins lucrativos da entidade, pois na visão fiscal, a reestruturação do modelo assistencialista da Recorrente na realidade seria a manifestação concreta da velada intenção de burlar a vedação à transformação da associação sem fins lucrativos em sociedade limitada com intuito lucrativo, que resultaria na perda de sua finalidade assistencial e, conseqüentemente, na perda da imunidade.

Vejamos o seguinte excerto do Parecer que fundamentou o ADE de suspensão da imunidade (fl. 39 e 42):

“9.8 ASPECTO 01: DA ALIENAÇÃO DO PATRIMÔNIO E DA PRÓPRIA FINALIDADE DO ENTE IMUNE.”

Concluindo preliminarmente: a decisão pela alienação do hospital, que consiste na atividade que suporta a imunidade constitucional, promove uma ruptura pelo abandono da finalidade essencial da SOCIEDADE HOSPITAL SAMARITANO, sendo que a consequência imediata é a perda dos pressupostos e requisitos legais e constitucionais, mormente a distribuição onerosa do patrimônio afetado à função beneficente. A legislação é expressa em vedar a distribuição do patrimônio ou rendas a qualquer título.”

(...)

“9.9 A despeito de a decisão de abdicar do patrimônio e abandonar o desempenho da atividade hospitalar (caráter finalístico da imunidade) constituir motivo suficiente para fulminar a imunidade, a continuidade da análise das demais operações desenvolvidas pela fiscalizada permite hipertrofiar ainda mais os fundamentos e argumentos de ruptura da natureza jurídica da atividade vivenciada pela fiscalizada e o descumprimento de mais requisitos previstos em legislação complementar.”

E, a seguir, vejamos excertos do Parecer DEFIS que determinou a emissão do ADE para a suspensão de imunidade, às fls. 2.699 e 2.700:

“Com a alienação do hospital e a aplicação dos recursos em fundos “*endowment*”, restou evidente a modificação do caráter finalístico da Entidade, que deixou de desempenhar as atividades hospitalares, atividade fim que se confundia com a própria existência da pessoa jurídica e substanciavam a imunidade constitucional.”

(...)

“Assim, a alienação do hospital, que permitia a atividade que suportava a imunidade constitucional, promoveu uma ruptura pelo abandono da finalidade essencial, gerando a imediata perda dos pressupostos e requisitos constitucionais.

A própria reorganização da Entidade, ao constituir-se “*holding*” de uma subsidiária integral (SOCIEDADE HOSPITAL SAMARITANO LTDA.), aniquilou o propósito da Associação que passou a ter como objeto social principal a participação em sociedades comerciais, tendo ocorrido a distribuição onerosa do patrimônio afeto à função beneficente, em desacordo com a legislação vigente, com o disposto no inciso I do artigo 14 do CTN.”

Veja-se, portanto, que a alienação é de certa maneira mencionada como causa indireta da suspensão da imunidade não porque se apurou ganho de capital, mas porque teria tomado parte em uma reestruturação na qual teria se materializado o abandono da finalidade assistencial da entidade com a destinação de seu patrimônio a finalidades lucrativas com intuito lucrativo por quem o adquiriu.

Também como causa da suspensão da imunidade esteve a potencial violação ao art. 14, II do CTN, conforme revela o seguinte excerto de fls. 2.701, *matéria que sequer é tratada no Mandado de Segurança*.

“Ressalta-se que o nome do Fundo de Investimento utilizado pela ASSOCIAÇÃO SAMARITANO, **HIPOCRATES FI MULTIMERCADO INVEST NO EXTERIOR** (aplicados trezentos milhões de reais), indica claramente que **os recursos da renovada Entidade foram aplicados fora do País**, em desacordo com o disposto no **inciso II do artigo 14 do CTN**.”

Também as conclusões a que se chegou no Parecer DEFIS, nas quais se aventou, além dos motivos acima expostos, a falta de atendimento da obrigação de manutenção de escrituração regular (art. 14, III do CTN) — objeto de capítulo específico (Capítulo 10) do Parecer que fundamentou o ADE — confirmam que a apuração de ganhos de capital *per se* não se encontrava dentre as causas motivadoras da suspensão da imunidade:

“CONCLUSÃO

Portanto, com base na Representação e em face do exposto, no que pese a **ASSOCIAÇÃO SAMARITANO** ter mantido os certificados previstos na legislação pertinente e aplicar parte dos seus recursos financeiros em projetos no âmbito do Proadi-SUS/Ministério da Saúde, a partir do momento que integralizou todo seu patrimônio e transferiu sua atividade hospitalar à iniciativa privada, transformou-se de uma entidade filantrópica prestadora de serviços hospitalares em uma “*holding*” de sociedade empresária e deixou de prestar, definitivamente, os serviços hospitalares, impossibilitando a obtenção de recursos /rendas a partir das atividades relacionadas às finalidades essenciais da entidade de “assistência social, sem fins lucrativos”, perdendo o objeto para o qual foi instituída, motivador do direito à imunidade e à isenção. Conforme Representação, a partir da transformação ocorrida, “**não há sequer como afirmar qual a real operação desenvolvida pela nova ASSOCIAÇÃO SAMARITANO**”.

Assim, em ação fiscal e com base em documentos probatórios, o Auditor constatou que os recursos/patrimônio pertencentes à **ASSOCIAÇÃO SAMARITANO** foram **empregados com finalidade diversa das descritas nos seus objetivos institucionais**, tendo havido a integralização do seu patrimônio em uma empresa comercial, a aplicação de todos os seus recursos em Fundos Patrimoniais de Investimento, fora do País, além da Entidade ter deixado de escriturar em sua contabilidade a operação comercial de venda descrita, deixando de cumprir as obrigações acessórias legais, o que levou a **ASSOCIAÇÃO** ao **descumprimento** dos requisitos previstos nos **incisos I, II e III do art.14 do CTN**.”

Verifica-se, na realidade, que o recebimento do pedido de informações decorrente da interposição do Mandado de Segurança chamou a atenção da fiscalização da qual resultou o ADE de suspensão da Imunidade, mas tratam-se de processos com objetos bastante distintos e a decisão que vier a ser tomada no Mandado de Segurança, justamente pela limitação de seu escopo, não teria o condão de afastar a suspensão da imunidade (que produziu efeitos sobre todas as receitas da entidade). Tampouco poder-se-ia esperar da Recorrente que, no Mandado se

Segurança houvesse se defendido de todas as imputações a ela feitas pelo Ato de Exclusão, pois este foi posterior àquele.

Melhor analisando os requisitos para a verificação da concomitância e, a partir deles, comparando os escopos de cada processo e defesa (o Mandado de Segurança e a impugnação do ato de suspensão da imunidade), nossa visão inicial se confirma.

O Parecer Normativo n.º 7/14, ao qual a DRJ manifestou-se vinculada, menciona ter visado ao aprimoramento do ADN Cosit n.º 3, de 1996, que assim estabelecia:

“b) conseqüentemente, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada (p. ex., aspectos formais do lançamento, base de cálculo etc.);”

A questão nos leva à análise do art. 1º do Decreto n.º 1.737/79, cujo §2º assim estabelece:

“§ 2º - A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.”

O dispositivo teve sua interpretação consolidada de maneira vinculante na Súmula CARF n.º 1:

Súmula CARF n.º 1

Aprovada pelo Pleno em 2006

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME n.º 12.975](#), de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

De seu teor, extrai-se que o mesmo objeto não pode ser simultaneamente discutido na esfera judicial e na administrativa, mas não há na súmula e nem mesmo no Decreto n.º 1.737/79 a definição do que se considera “matéria distinta” ou “mesmo objeto”.

Nesse sentido, o Parecer Normativo RFB n.º 7, de 22 de agosto de 2014 trata das situações em que processo administrativo e judicial tenham objetos que se intersectem, asseverando:

“Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a

decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.”

Vale dizer, o processo administrativo com objeto mais amplo que o processo judicial prossegue relativamente à parcela não discutida judicialmente. Os limites em que tal interface permitiria a existência concomitante de todos os processos demanda, contudo, análise de cada caso concreto. Segundo manifestou-se o parecer:

6.1. Vê-se que é possível a apreciação do processo na esfera administrativa quando seu objeto seja diferente ou mais amplo que o da ação judicial, como, por exemplo, na concomitância de um processo judicial em que se discute a constitucionalidade da norma impositiva da exação e um processo administrativo fiscal cujo objeto seja alguma questão de fato, tal como a apuração do valor devido ou outra forma de verificação do controle de legalidade do lançamento do crédito tributário porventura existente. Conforme concluiu o STJ no REsp n.º 1.279.422-SP, há hipóteses, no entanto, em que a "seleção" da situação de fato atinge uma tal profundidade que, ao final de sua análise, também já se realizou a apreciação jurídica:”

E tal análise deve ser feita à luz dos objetivos da vedação à litispendência. A esse respeito, assim manifestou-se o PN Cosit n.º 7/2014 em transcrição do Parecer PGFN/Cocat n.º 2, de 2 de janeiro de 2013:

“55. Desse modo, considerando que os arts. 1.º, §2º, do Decreto n.º 1.737/1979, e 38, § único, da Lei n.º 6.830/80, tem como - único - objetivo conferir eficácia ao princípio da economia processual, conclui-se que o não reconhecimento da concomitância pelo CARF resultará numa decisão administrativa prejudicada, redundante e inútil, após a prolação da sentença contrária de mérito no processo judicial que trate da mesma relação jurídica.”

(...)

“58. Todas essas possibilidades podem ser assim resumidas: o acórdão do CARF, prolatado em processo concomitante, será existente, válido e eficaz enquanto não transitada em julgado a decisão judicial de mérito; passada em julgado a decisão judicial de mérito contrária, a decisão administrativa torna-se ineficaz. É claro que a eficácia ou ineficácia da decisão administrativa poderá ser parcial ou total, dependendo de nível da concomitância (é possível que a concomitância diga respeito a apenas uma ou a algumas causas de pedir/pedidos). Mas o certo é sempre que houver concomitância total ou parcial, prevalecerão os limites objetivos da decisão judicial de mérito.”

E o próprio Parecer Normativo Cosit n.º 7/2014:

9.1. Assim, só produz o efeito de impedir o curso normal do processo administrativo a existência de processo judicial para o julgamento de demanda idêntica, assim caracterizada aquela em que se verificam as mesmas partes, a mesma causa de pedir (fundamentos de fato – ou causa de pedir remota - e de direito – ou causa de pedir próxima) e o mesmo pedido (postulação incidente sobre o bem da vida) - a chamada teoria dos três eadem, conforme definida no art. 301, § 2º da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), o qual ora se aplica por analogia.

9.5. Feitos esses esclarecimentos, e à vista da terminologia utilizada nos normativos retromencionados, adotar-se-á, neste parecer, o entendimento de que a expressão “mesmo objeto” diz respeito àquilo sobre o qual recairá o mérito da decisão, quando sejam idênticas as demandas. Portanto, tem-se como critérios de aplicação da impossibilidade do prosseguimento do curso normal do processo administrativo, em vista da concomitância com processo judicial, tanto o pedido como a causa de pedir, e não somente o pedido.

9.6. Seguindo essa lógica, caso o processo administrativo fiscal contenha pedido mais abrangente que o do processo judicial, ele deve ter seguimento somente em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. Se, por exemplo, a ação judicial requer a anulação de um lançamento em relação a determinada multa, mas nada diz sobre a base de cálculo do tributo, e a impugnação administrativa tratar também da discussão sobre a base de cálculo, esta parte deverá ser objeto de julgamento administrativo.

E o artigo 337 do atual CPC delimita a litispendência:

Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar:

(...)

§ 2º Uma ação é idêntica a outra quando possui as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.

A subsunção dos fatos ao critério eleito pelo próprio PN Cosit nº 07/2013 nos leva a concluir inexistir a concomitância vislumbrada pela autoridade julgadora *a quo*, pois não se tratam de demandas idênticas, mas de demandas que possuem pedidos e causas de pedir (fática e jurídica) notoriamente distintos. Enquanto no Mandado de segurança se discute a subsunção dos ganhos de capital apurados por imunidade das associações sem fins lucrativos de assistência social, partindo-se da premissa de que a entidade em questão é imune; no processo administrativo se discute se a entidade como um todo atendeu ou não aos requisitos de imunidade, tendo a operação que deu causa ao ganho de capital levado, na visão defendida pela fiscalização, ao não preenchimento dos requisitos da imunidade por uma série de razões, dentre as quais o desvirtuamento da destinação do patrimônio às finalidades assistenciais, conforme consignado no ADE a partir do qual o Recorrente elaborou defesa.

Dessa maneira, eventual decisão judicial acerca da abrangência dos ganhos de capital pela imunidade terão efeitos restritos a esse respeito, e a decisão administrativa que reconheça o preenchimento dos requisitos para fruição da imunidade infirmados no ADE em

questão terá efeito mais amplo. Inadmitir o conhecimento de todas as razões de defesa apontadas pelo contribuinte em sua impugnação contra o ADE, nesse cenário, seria restringir seu direito de defesa ao dar à autoridade fiscal a última palavra sobre as causas da suspensão da imunidade, já que sua elaboração foi posterior à interposição do Mandado de Segurança, subvertendo a lógica processual de que a defesa deve ser elaborada posteriormente à acusação, pois a ela se reporta.

3 Dispositivo

Pelo exposto, voto por Conhecer do Recursos Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reformar o Acórdão Recorrido, determinando-se o retorno dos autos à instância *a quo* para que profira outro Acórdão conhecendo integralmente as razões alegadas na Impugnação apresentada pela Recorrente para o cancelamento do ADE 6/19, e analisando os argumentos outrora não analisados, evitando-se assim a supressão de instância e a ofensa ao duplo grau de jurisdição. O Recurso de Ofício conhecido com análise prejudicada, devendo ser apreciado pelo CARF quando do retorno dos autos a este colegiado.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah