



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720835/2018-45</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1402-007.435 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	28 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	ASSOCIAÇÃO UMANE

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

**SUSPENSÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 14, INCISOS I E II, DO CTN. DISTRIBUIÇÃO DE PARCELA DO SEU PATRIMÔNIO OU DE SUAS RENDAS. APLICAÇÃO DOS RECURSOS NA MANUTENÇÃO DOS SEUS OBJETIVOS INSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA.**

O artigo 61 do Código Civil aplica-se nas hipóteses de destinação dos bens remanescente da associação em caso de dissolução. Não sendo este o caso dos autos, não há que se falar na aplicabilidade da norma legal.

Ademais disso, mesmo nestes casos deve haver a demonstração, pela Autoridade Fiscal, de que o produto resultante da alienação dos ativos não foi destinado a uma atividade filantrópica de fins idênticos ou semelhante, vez que nenhuma legislação veda uma associação de mudar seu modelo de filantropia.

De outro lado, não há previsão legal que autorize a suspensão da imunidade de uma associação somente porque teria aplicado recursos em fundo de investimento. O artigo 14, inciso II, do CTN, veda que a entidade imune aplique seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais no exterior, ou seja, a filantropia deve ser realizada no território nacional, pois só assim se justifica a imunidade de impostos brasileiros.

**INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO INTEGRALMENTE PAGO. SÚMULAS CARF NºS 5 E 17.**

As jurisprudências do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já possuem entendimento consolidado no sentido de que o depósito judicial da integralidade do

crédito tributário sob discussão, impede a cobrança de multa e juros pelas Autoridades Fiscais, conforme inteligência das Súmulas CARF nºs 5 e 17.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

**DEPÓSITO JUDICIAL NÃO INTEGRAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CABIMENTO.**

Não há que se falar em depósito do montante integral, vez que o Auto de Infração lançou créditos tributários sobre bases que não foram objeto do depósito judicial.

**CONTA GARANTIA (ESCROW ACCOUNT). TRIBUTAÇÃO. MOMENTO DA EFETIVA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA.**

Nos termos da Solução de Consulta nº 58/2013 (SRRF04/Disit): *“Somente haverá a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, decorrente da alienação de bens e direitos, no tocante a rendimentos depositados em “escrow account” (conta-garantia), quando ocorrer a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica destes para o alienante, após realizadas as condições a que estiver subordinado o negócio jurídico”.*

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

**LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.**

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, ao lançamento da CSLL.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, i) conhecer do recurso de ofício e a ele negar provimento a fim de: i.i) manter o afastamento da suspensão da imunidade fundamentada nos incisos I e II, do artigo 14 do CTN; i.ii) manter os lançamentos de IRPJ e CSLL efetuados, com redução dos seus valores para R\$ 130.884.476,53 e R\$ 47.120.571,55, respectivamente, e, i.iii) manter o cancelamento da multa de ofício e juros de mora incidentes sobre os lançamentos, conforme inteligência das Súmulas CARF nºs 5 e 17, vencidos parcialmente os Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda e Rafael Zedral que votavam por não conhecer do

recurso de ofício em relação ao tema “suspensão de imunidade” por entendimento de que a matéria não comporta a remessa necessária para reexame em 2ª Instância administrativa.

*(documento assinado digitalmente)*

**Alessandro Bruno Macêdo Pinto** - Relator.

*(documento assinado digitalmente)*

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso de Ofício interposto em face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Distrito Federal (DRJ01) que decidiu: **(i)** conhecer em parte da Impugnação em face do ADE nº 6/2019 e, quanto à parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para (i.i) afastar a suspensão da imunidade fundamentada nos incisos I e II do artigo 14 do CTN; e (i.ii) manter a suspensão da imunidade fundamentada no inciso III do artigo 14 do CTN; bem como **(ii)** conhecer da Impugnação em face dos lançamentos tributários e dar-lhe provimento parcial, para (ii.i) manter apenas os créditos de IRPJ e de CSLL, respectivamente, nos valores de R\$ 130.884.476,53 e R\$ 47.120.571,55, os quais se encontram com a exigibilidade suspensa, em razão dos depósitos judiciais realizados antes da lavratura dos Autos de Infração; e, (ii.ii) cancelar a multa de ofício no patamar de 75% e os juros de mora, vez que os depósitos judiciais foram feitos antes da lavratura dos Autos de Infração.

2. O ADE nº 6/2019 foi assim disposto:

SP SAO PAULO DEFIS

Fl. 2735

MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE FISCALIZAÇÃO EM SÃO PAULO

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº 06, DE 28 DE MAIO DE 2019.

Declara a suspensão da imunidade tributária, no período de 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016.

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.

MARIA INÊS KIYOKO NAGAMINE  
Delegada

### 3. Os Autos de Infração foram fundamentados nos seguintes termos:

SP SAO PAULO DEFIS

Fl. 3586



MINISTÉRIO DA ECONOMIA  
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL  
PROCESSO: 19515-720.835/2018-45

#### Auto de Infração IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA			
Endereço		Número do Procedimento Fiscal	
DEFIS - SÃO PAULO		0819000.2017.02057	
Local de Lavratura		Data	
Av Pacaembu, 715, 3 andar, Bairro Santa Cecília, São Paulo-SP. CEP 01234-001		17/09/2019 10:11	
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial		CNPJ	
ASSOCIACAO SAMARITANO		60.544.244/0001-67	
Legislador		Número	
AVENIDA PRESIDENTE JUSCELINO KUBITSCHEK		28	
Bairro		Complemento	
VILA NOVA CONCEICAO		CONJ 112	
Cidade/UF		Telefone	
SÃO PAULO/SP		(11) 48103510	
		CNP	
		04543000	
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
		Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO		2917	195.884.476,53
JUROS DE MORA	(Calculados até 09/2019)		45.112.194,94
MULTA PROPORCIONAL	(Passível de Redução)		146.913.357,39
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			387.910.028,86
Valor por extenso			
TREZENTOS E OITENTA E SETE MILHÕES, NOVECENTOS E DEZ MIL, VINTE E OITO REAIS E OITENTA E SEIS CENTAVOS			



Fl. 3593

 INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL  
 PROCESSO: 19515-720.835/2018-45

**Auto de Infração**  
**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

LAVRATURA		Número do Procedimento Fiscal	
Unidade	DEFIS - SÃO PAULO	0819000.2017.02057	
Local de Lavratura	Av Pacaembu, 715, 3 andar, Bairro Santa Cecília, São Paulo-SP. CEP 01234-001	Data	17/09/2019 10:11
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	ASSOCIAÇÃO SAMARITANO	CNPJ	60.544.244/0001-67
Logradouro	AVENIDA PRESIDENTE JUSCELINO KUBITSCHKE	Número	28
		Complemento	CONJ 112
Nome	VILA NOVA CONCEICAO	Cidade/UF	SÃO PAULO/SP
		Telefone	(11) 48103510
		CEP	04543000
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
CONTRIBUIÇÃO		Cód. Receita Darf	2973
		Valor	70.520.571,55
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2019)		Valor	16.240.887,62
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	52.890.428,66
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	139.651.887,83
Valor por Extenso CENTO E TRINTA E NOVE MILHÕES, SEISCENTOS E CINQUENTA E UM MIL, OITOCENTOS E OITENTA E SETE REAIS E OITENTA E TRÊS CENTAVOS			

4. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] **RELATÓRIO**

Versa o presente processo sobre impugnações apresentadas pela contribuinte, em face do Ato Declaratório Executivo nº 06 (a fls. 2715), de 28/05/2019, pelo qual foi suspensa a imunidade tributária da impugnante, e dos autos de infração de IRPJ e CSLL a fls. 3586 e segs.

A fls. 2698 e segs. dos autos, consta o Parecer DEFIS/Gabinete, de 10 de abril de 2019, que serviu de fundamento para a Decisão pela expedição do ADE nº 6/2019 (a fls. 2730). 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 suspensão 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.”.

**Cientificada formalmente do ADE nº 6/2019 apenas em 04/06/2019 (Termo a fls. 3181), a contribuinte apresentou impugnação em 01/07/2019 (Termo a fls. 2740), subscrita por mandatário com poderes para tal, conforme procuração a fls. 2814. Na referida peça de defesa, a impugnante apresenta as seguintes conclusões:**

“269. Como conclusão do exposto, a Requerente tem por demonstrado que as alegações da DEFIS são descabidas, devendo ser afastada a tentativa de suspensão da imunidade da Requete, com o conseqüente cancelamento do ADE 6/19, pois:

(i) Transição de modelo de filantropia: Não existia, e não existe, nenhuma previsão legal que impeça a mudança do modelo de filantropia de entidades atuantes na área da saúde (no caso, consistente na venda do acervo líquido hospitalar e a constituição de fundos *endowment*). Um novo modelo de filantropia foi implementado para resgatar e expandir os valores

filantrópicos da associação e colaborar ainda mais ao incremento da qualidade de saúde no Brasil;

(ii) Modelo atual de filantropia: A Requerente incorre em gastos milionários para a manutenção de suas novas ações filantrópicas, sendo que os valores aplicados pela Requerente em projetos e ações aumentaram no período em que a Fiscalização alega ter ocorrido descumprimento de requisitos à fruição da imunidade tributária (em 2015, R\$ 39.973.633,12; em 2016, R\$ 43.889.402,16; em 2017, 47.412.361,41). Atualmente, a Requerente cinco projetos principais de promoção da saúde e prevenção de doença: regulação de parto; AMAS; Corações de Baependi – Seguimento Longitudinal; Rastreamento em Hipercolesterolemia Familiar; Better Hearts – Better Cities – Cuidando do seu coração, além dos transplantes renais de adultos e pediátrico (em 2018, a Requerente incorreu em gastos de R\$ 4.047.299,83 com o Transplante Renal Adulto e R\$ 23.306.339,84 com o Transplante Renal Pediátrico);

(iii) Atendimento de todos os requisitos constitucionais e legais à fruição da imunidade: Todos os requisitos previstos na Constituição Federal e legislação correlata à matéria foram observados, já que a Requerente: (i) é associação civil sem fins lucrativos, regularmente constituída, destinada à assistência social na área da saúde; (ii) auferiu renda relacionada com as suas finalidades essenciais, tanto sob uma perspectiva objetiva (em sua origem, a renda corresponde ao valor de mercado dos ativos operacionais formados ao longo dos seus mais de 120 anos de história) quanto sob uma perspectiva subjetiva (os recursos formaram o Fundo Patrimonial, que será utilizado exclusivamente para atividades filantrópicas); (iii) é acreditada junto ao CEBAS-Saúde; (iv) não distribuiu nenhuma parcela de seu patrimônio ou de sua renda; (v) aplicou integralmente os seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais; e (vi) manteve escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão; (iv) Obrigações acessórias: Em relação às obrigações acessórias, a Requerente destaca que (i) possui escrituração fiel de todas as suas receitas e despesas, tendo ocorrido um mero equívoco quando da submissão da obrigação acessória; (ii) a Requerente informou diligentemente à Fiscalização que notou a ocorrência de um equívoco e pediu autorização expressa para retificar suas obrigações acessórias, mas nunca foi atendida; (iii) todas as declarações financeiras da Requerente foram devidamente auditadas por auditores externos e independentes; e (iv) o STJ já se manifestou no sentido de que o descumprimento de obrigação acessória não é suficiente para suspender a imunidade tributária de entidade que aplica seus resultados na manutenção de seus objetivos institucionais(v) Ad argumentandum: As considerações acima comprovaram que, durante todo o período de transição de modelo de filantropia, a Requerente atuou em ações filantrópicas na área da saúde

270. A Requerente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência das alegações da DEFIS, bem como o equívoco cometido pela Autoridade Fiscal ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso. Assim sendo, a Requerente pleiteia o ACOLHIMENTO INTEGRAL DA PRESENTE IMPUGNAÇÃO, com o consequente arquivamento da Representação.

271. A Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, §4.o, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.”.

**Posteriormente, foram lavrados em fae da impugnante os seguintes autos de infração:**



**a) Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (a fls. 3586 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 387.910.028,86, referente ao fato gerador do 3º trimestre de 2016 (lucro real trimestral), sendo assim descritos os fatos apurados:**

“GANHOS E PERDAS DE CAPITAL APURADOS INCORRETAMENTE

INFRAÇÃO: ALIENAÇÃO OU BAIXA DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO VALOR DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Falta de contabilização de ganho de capital apurado na alienação de investimento(s) avaliado(s) pelo valor do Patrimônio Líquido, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação, conforme relatório fiscal em anexo.”;

**b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (a fls. 3593 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R\$ 139.651.887,83, referente ao fato gerador do 3º trimestre de 2016 (base ajustada trimestral), sendo assim descritos os fatos apurados:**

“RESULTADOS

INFRAÇÃO: APURAÇÃO INCORRETA DE RESULTADOS DA CSLL

Falta de contabilização de ganho de capital apurado na alienação de investimento(s) avaliado(s) pelo valor do Patrimônio Líquido, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação, conforme relatório fiscal em anexo.”.

A contribuinte foi cientificada dos lançamentos em 18/09/2019 (Termo a fls. 3728), apresentou impugnação (doc. a fls. 3735 e segs.) em 17/10/2019, subscrita pelos mesmos mandatários retro mencionados. Em sua peça de defesa, a impugnante aduz os seguintes argumentos:

“44. Feitas essas considerações, a Requerente passa a analisar cada uma das questões apontadas acima, que levam ao cancelamento dos Autos de Infração.

III. DO DIREITO

III. A. QUESTÃO 1 – PARCELA NÃO DISPONÍVEL: A INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

45. A seguir, a Requerente tecerá comentários (III.A.1.) ao contexto na qual as partes de contratos de compra e venda estabelecem a indisponibilidade de parcela do preço e sua natureza jurídica; (III.A.2) as circunstâncias específicas envolvidas na parcela não disponível e na Conta em Depósito em Garantia tratada nesses autos; e (III.A.3.) as alegações apresentadas pela Autoridade Fiscal quanto à natureza da parcela não disponível e seu descabimento.

46. Ao final, como se verá, a Autoridade Fiscal incorreu em equívoco quando da interpretação das normas aplicáveis a parcela do preço não disponível, razão pela qual deverá ser imediatamente cancelado o IRPJ e a CSL sobre essa parcela.

III.A.1. A colocação da questão: parcela não disponível do preço e a conta de depósito em garantia (ou escrow account) 47. Conforme esclarecido acima, o preço decorrente da alienação das quotas do HSSP foi desmembrado em duas parcelas, tendo-se por critério de divisão a existência, ou não, de disponibilidade sobre os valores recebidos.

48. Esse mecanismo (de segregação do preço em uma parcela com disponibilidade econômica e, outra, sem disponibilidade econômica) é muito comum em contratos de compra e venda, especialmente nos casos de aquisição de participação societária.

49. Basicamente, ao se adquirir um negócio, por mais que as partes sejam devidamente diligentes e mensurem todos os ativos e passivos adquiridos, há sempre potenciais



contingências que ainda não se materializaram e que podem vir a se materializar no transcurso do tempo.

50. Tome-se, por exemplo, a possibilidade de um ex-empregado processar a companhia adquirida, em relação a eventos ocorridos antes da aquisição. Apesar de o comprador não ter incorrido em nenhum ato que lhe possa ser imputado, por conta da sucessão de responsabilidade prevista na legislação trabalhista, deverá responder por eventuais indenizações arguidas pelo exempregado.

51. Para esses casos, que são imprevisíveis e incertos, é comum que as partes deliberem que parte do preço da venda não será disponibilizada ao vendedor. Ou seja, o preço é desmembrado em: parcela disponível e parcela não disponível, não havendo, em relação a esta última, nenhuma disponibilidade jurídica ou econômica.

52. A disponibilidade sobre a parcela não disponível está condicionada à ocorrência (ou não) de um evento futuro e incerto. Ou seja, sob uma perspectiva jurídica, enquanto a condição não se verificar, o vendedor não terá direito algum em relação à essa parcela.

53. E esse mecanismo faz todo sentido, tendo em vista a intenção das partes de subordinar o recebimento de parte do preço de aquisição à materialização, ou não, de contingências que podem vir a se materializar em relação a eventos passados.

54. Retomando-se ao exemplo do ex-empregado acima, tem-se que as partes poderiam convencionar que determinada parcela do preço ficaria “não disponível”, até que transcorresse o prazo prescricional previsto na legislação trabalhista para o ajuizamento de Reclamações trabalhistas. Se, transcorrido o prazo, nenhuma Reclamação tiver sido ajuizada, a parcela do preço passará a ser disponível e poderá ser levantada pelo vendedor. Mas, se, transcorrido o prazo, tiverem sido ajuizadas Reclamações, a parcela necessária para satisfazer a demanda será retida.

55. Ou seja, trata-se de subordinar a eficácia do direito do vendedor ao recebimento de parcela do preço a um evento futuro e incerto. Enquanto o evento futuro e incerto não ocorrer, os efeitos do negócio jurídico ficarão “suspensos”, i.e., não terão eficácia.

56. Esse tipo de condicionamento (pela qual o direito não se exerce até que ocorra o evento futuro e incerto) corresponde ao instituto da condição suspensiva, prevista no Código Civil nos termos do artigo 121 e 125; veja-se:

(...)

57. No caso específico de existência de condição suspensiva em relação à disponibilidade do preço de venda, tem de se pontuar, ainda, que nos termos do Código Civil, nenhuma das partes possui propriedade sobre os recursos enquanto a condição não se verificar.

58. Isso porque, o ordenamento jurídico brasileiro define a propriedade por meio dos poderes a ela inerentes. Nesses termos, o artigo 1.228 do Código Civil estabelece que o proprietário é aquele que tem faculdade de “dispor da coisa”, i.e., quem tem disponibilidade sobre ela.

59. Em se tratando de uma condição suspensiva que retira a disponibilidade de determinada parcela do preço, do ponto de vista jurídico, nem o vendedor, nem o comprador, são proprietários dessa quantia até que a condição ocorra.

60. Diante dessa circunstância, e tratando-se de preço a ser pago em caixa, criou-se o que se chama de “conta de depósito em garantia”, ou “escrow account”. Essa conta é mantida por

uma instituição financeira independente, sendo que a liberação de recursos está usualmente condicionada à manifestação conjunta do comprador e do vendedor.

(...)

71. Portanto, não há dúvida de que valores depositados em contas de depósitos em garantia não se sujeitam à tributação até que as condições suspensivas sejam materializadas e haja disponibilidade jurídica ou econômica sobre a parcela, nos termos do artigo 121 e artigo 125 do Código Civil e artigo 43 e artigo 110 do CTN.

72. Feitos esses esclarecimentos, a Requerente exporá, em maiores detalhes, as cláusulas contratuais envolvidas no depósito da parcela não disponível na Conta de Depósito em Garantia, cuja tributação é pretendida pelos Autos de Infração.

III.A.2. As circunstâncias específicas envolvidas na parcela não disponível e na Conta em Depósito em Garantia tratada nesses autos

73. Para a plena compreensão das circunstâncias desses autos, a Requerente destaca as previsões contidas: (i) no Contrato de Compra e Venda, firmado pela Requerente e pela ESHO em 10.12.2015; (ii) o Contrato de Depósito em Garantia, firmado pela Requerente, pela ESHO e pelo Banco BNP Paribas Brasil S.A. (“Banco BNP”), de 29.7.2016 (“Contrato de Depósito em Garantia”) (doc. no 1); e (iii) a Notificação encaminhada, conjuntamente, pela Requerente e pela ESHO ao BNP em 23.2.2017, referente à liberação de parte do valor depositado na Conta de Depósito em Garantia (“Notificação”) (doc. no 2).

(i) Contrato de Compra e Venda

74. Conforme já mencionado pela Requerente, o Contrato de Compra e Venda das quotas do HSSP (fls. 1.667-1.733) estabeleceu, na Cláusula 3, o Preço de Aquisição e as condições de seu pagamento. Basicamente, nos termos da Cláusula 3.3 do Contrato de Compra e Venda, o preço de aquisição seria segregado em duas parcelas: a parcela disponível e a parcela não disponível, sendo que a parcela não disponível, no montante de R\$ 260.000.000,00, seria depositada em uma Conta de Depósito em Garantia.

75. O valor de R\$ 260.000.000,00, por sua vez, teria por finalidade garantir duas circunstâncias:

Garantia do Ajuste de Preço (R\$ 10.000.000,00). Nos termos do Contrato de Compra e Venda, o preço pela venda poderia estar sujeito a um ajuste, para maior ou para menor. Para garantir a eventual obrigação de o ajuste ser realizado em desfavor à Requerente, o montante de R\$ 10.000.000,00 foi depositado na Conta de Depósito em Garantia; e

Adimplemento de obrigações de indenização (R\$ 250.000.000,00). Para garantir eventuais obrigações de indenização da Requerente frente a vendedora, foi realizado depósito no montante de R\$ 250.000.000,00.

Veja-se, novamente, os termos da Cláusula 3.3(i) do Contrato de Compra

“(i) Parcela não Disponível – Movimentação Restrita: o montante de R\$ 260.000.000,00 (duzentos e sessenta milhões de reais) será depositado na Conta de Depósito em Garantia, sendo que, desse montante, (a) o valor de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), acrescido da remuneração líquida proporcional auferida em decorrência dos investimentos realizados com os recursos depositados na Conta de Depósito em Garantia a partir da Data de Fechamento, terá por finalidade exclusiva garantir a eventual obrigação de a Vendedora pagar o Valor do Ajuste de Preço à Compradora (a ‘Garantia do Ajuste’); e (b) o valor de R\$

250.000.000,00 (duzentos e cinquenta milhões de reais), acrescido da remuneração líquida proporcional auferida em decorrência dos investimentos realizados com os recursos depositados na Conta de Depósito em Garantia a partir da Data de Fechamento, terá por finalidade garantir eventuais obrigações de indenização da Vendedora frente à Compradora, nos termos do Capítulo 8 (o 'Depósito em Garantia'); e"

77. Conforme será analisado em maiores detalhes a seguir, o valor referente à Garantia do Ajuste de Preço (de R\$ 10.000.000,00) já foi liberado da Conta de Depósito em Garantia, em benefício da Requerente (doc. no 1 desta Impugnação). Por conta da liberação, a Requerente complementou os depósitos judiciais realizados no âmbito do Mandado de Segurança (doc. No 3).

78. Por essa razão, este Capítulo desta Impugnação tratará exclusivamente do valor que ainda está depositado a título de Depósito em Garantia, o qual ainda está na Conta de Depósito em Garantia, sem nenhuma.

79. Feito esse esclarecimento, a Requerente destaca que (i) a Cláusula 3.7(B) do Contrato de Compra e Venda reforça a finalidade do Depósito em Garantia (servir para cobrir eventuais indenizações devidas); e (ii) as Cláusulas 3.7.6 e 3.7.7. do Contrato de Compra e Venda preveem as hipóteses de liberação dos valores depositados; veja-se:

(...)

80. As previsões acima estabelecem que o valor de R\$ 250.000.000,00, que ainda está depositado na Conta de Depósito em Garantia, serão liberados apenas ao final do período de 6 anos, contados da Data do Fechamento (que ocorreu em 1.8.2016), observadas algumas ressalvas. Ou seja, até 1.8.2022, a Requerente sequer pode cogitar de qualquer disponibilidade jurídica ou econômica do montante depositado na Conta de Depósito em Garantia.

81. Não fosse isso, há ressalvas muito claras no Contrato de Compra e Venda que tornam totalmente imprevisíveis atestar se o valor depositado será, ou não, levantado em benefício da Requerente. De fato, nos termos do Contrato de Compra e Venda, após transcorridos os 6 anos da Data do Fechamento, o valor correspondente às Perdas indenizáveis pela Requerente que estejam pendentes ou em disputa, das quais a compradora tenha notificado a Requerente tempestivamente, deverá permanecer depositado na Conta de Depósito em Garantia – até que ocorra a solução final e definitiva da questão.

82. Ou seja, não há como saber se os valores depositados na Conta de Depósito em Garantia serão, ou não, levantados em benefício da Requerente. Essa condição apenas será verificada em 1.8.2022.

83. Exigir que a Requerente tributasse os valores depositados na Conta de Depósito em Garantia configuraria um verdadeiro trabalho de "futuologia", ao demandar que a Requerente previsse quais serão as perdas indenizáveis que terão se materializados daqui a 3 anos. Não há, pois, nenhuma dúvida de que a Requerente não possui nenhuma disponibilidade jurídica ou econômica dos recursos depositados na Conta de Depósito em Garantia.

84. A indisponibilidade dos valores depositados na Conta de Depósito em Garantia é reforçada, inclusive, pelos termos do Contrato de Depósito em Garantia firmado com o Banco BNP em decorrência do Contrato de Compra e Venda, como se verá a seguir.

(ii) Contrato de Depósito em Garantia

85. Os termos e condições do Contrato de Depósito em Garantia, firmado pela Requerente e pela ESHO com o Banco BNP, reforçam que os valores depositados estão indisponíveis até que sobrevenha a condição suspensiva, sendo descabido arguir que a Requerente teria disponibilidade sobre os recursos.

86. A primeira cláusula que evidencia a inexistência de disponibilidade sobre os recursos por parte da Requerente é a cláusula 2 do Contrato de Depósito em Garantia.

87. Nos termos desse contrato, fica evidenciado que os investimentos realizados com os recursos depositados seguem as orientações conjuntas da Requerente e da ESHO.

88. Ou seja, a Requerente não possui discricionariedade para decidir quando e onde os recursos serão aplicados, justamente porque não há disponibilidade sobre esses recursos. Confira-se, nesse sentido, a Cláusula 2 do Contrato de Depósito em Garantia:

(...)

89. Outra cláusula que deixa evidente a imprevisibilidade da destinação dos recursos e a indisponibilidade da Requerente é a Cláusula 3 do Contrato de Depósito em Garantia, que estabelece as condições para instrução de pagamento por parte do Banco BNP.

90. Nos termos desta cláusula, os valores apenas poderão ser liberados após uma notificação conjunta da Requerente e da ESHO; veja-se:

91. Ora, se a Requerente realmente tivesse disponibilidade sobre os recursos, evidentemente que não haveria necessidade de autorização da ESHO para movimentá-los!

92. Nesse sentido, as Cláusulas 3.2, 3.3 e 3.4 do Contrato de Depósito em Garantia reforçam que sob nenhuma hipótese o Banco BNP poderá liberar valores se não houver o consentimento e instrução de ambas as partes (i.e., a Requerente e a ESHO):

(...)

93. Por todas as cláusulas acima, resta evidente que a Requerente não possui disponibilidade dos valores que estão depositados

94. Tanto isso é verdade que (i) a Requerente não pode, isoladamente, definir quais os investimentos que podem ser realizados com os recursos, competindo esta decisão à Requerente e à ESHO; e (ii) a Requerente não pode, isoladamente, instruir o Banco BNP a liberar os valores depositados, sendo necessário que haja notificação conjunta da Requerente e da ESHO.

95. Exatamente nessas condições, inclusive, é que o valor originalmente depositado a título de Garantia de Ajuste foi liberado, conforme detalhado a seguir.

(iii) Notificação

96. Preenchidas as condições para a liberação do valor depositado a título de Garantia do Ajuste (no montante de R\$ 10.000.000,00), a Requerente e a ESHO notificaram o Banco BNP, em 23.2.2017, quanto a liberação do respectivo montante.

97. É importante notar que a Notificação foi assinada e encaminhada conjuntamente pela ESHO e pela Requerente, o que demonstra, materialmente, que a Requerente, sozinha, não pode determinar qualquer ordem em relação à movimentação dos recursos depositados na Conta de Depósito em Garantia:

(...)

98. As circunstâncias materiais específicas analisadas neste processo administrativo, portanto, não abrem nenhuma margem de dúvida quanto aos seguintes fatos:

(...)

100. Como se verá a seguir, este entendimento está totalmente equivocado.

III.A.3. As alegações apresentadas pela Autoridade Fiscal quanto à natureza da parcela não disponível e seu descabimento

101. De maneira objetiva, a Autoridade Fiscal pretende exigir IRPJ e CSL sobre o valor depositado na Conta de Depósito em Garantia exclusivamente sob o argumento de que esse valor está sujeito a uma condição resolutiva, em vez de uma condição suspensiva. Veja-se a acusação da Autoridade Fiscal:

(...)

102. Ocorre que, nos termos do Código Civil (artigo 121), tanto a condição resolutiva, como a condição suspensiva, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

103. A diferença é que, na condição resolutiva, enquanto esta não se realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido (nos termos do artigo 127 do Código Civil).

104. Já no caso da condição suspensiva, enquanto esta não se realizar não vigorará o negócio jurídico, não sendo adquirido o direito a que se visa até sua materialização (nos termos do artigo 125 do Código Civil).

(...)

106. Pelas considerações acima, e tendo em vista as circunstâncias materiais concretas no caso, pelas quais a Requerente não tem nenhuma disponibilidade sobre os recursos depositados na Conta de Depósito em Garantia, não podendo deliberar sobre os investimentos a serem realizados, tampouco sobre sua liberação.

107. Caso se tratasse de uma condição resolutiva, a disponibilidade dos recursos seria da Requerente e, com isso, seria possível sua livre movimentação.

108. O fato de a Requerente não poder dispor livremente dos recursos que estão depositadas na Conta de Depósito em Garantia demonstram que, contratualmente, foi estabelecida uma condição suspensiva, nos termos do artigo 125 do Código Civil, descabendo qualquer tentativa de tributação desses valores até que a condição se materialize e haja a disponibilidade jurídica e econômica dos recursos atualmente depositados.

109. A demonstração de que não se trata de uma condição resolutória, mas sim suspensiva, já faz cair por terra a alegação da Autoridade Fiscal, o que implica a necessidade de cancelamento imediato dos Autos de Infração em relação à parcela não disponível depositada na Conta de Depósito em Garantia.

110. Apesar de a Requerente já ter demonstrado o descabimento dos Autos de Infração em relação à parcela não disponível, a Requerente passa a confrontar cada uma das alegações apresentadas pela Autoridade Fiscal para embasar os Autos de Infração:

(...)

112. A esse respeito, ressalta-se, que o cancelamento do Auto de Infração decorre até mesmo de uma nulidade decorrente da incorreta definição dos elementos que constituem o fato

gerador (no caso, o aspecto temporal da hipótese de incidência tributária), nos termos do artigo 10 do Decreto 70.235/72.

### III.B. QUESTÃO 2 – PARCELA DISPONÍVEL: IMPOSSIBILIDADE DE LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

113. Em relação à parcela disponível, conforme esclarecimento nas Considerações Iniciais, há depósitos dos montantes integrais dos valores que seriam devidos a título de IRPJ e CSL a título de ganho de capital (doc. No 4).

114. Basicamente, a Requerente, certa da liquidez e da certeza de seu direito, ajuizou Mandado de Segurança preventivo para que seja reconhecido que ganhos de capitais estão abarcados pela imunidade tributária. No Mandado de Segurança, portanto, não se discute se a Requerente é, ou não, imune. Essa discussão (quanto à imunidade) está sendo tratada neste processo administrativo.

115. O Mandado de Segurança, partindo da premissa de que a Requerente é imune, tem por escopo, apenas, definir se a extensão e natureza da imunidade tributária assegura a não-tributação de valores recebidos por entidades imunes a título de ganho de capital.

116. No contexto dessa discussão judicial, a Requerente optou por adotar a postura mais conservadora e constituiu os créditos tributários por meio do depósito do montante integral do IRPJ e da CSL que seriam devidos se houvesse tributação do ganho de capital.

117. Como a Requerente está certa de que os valores depositados na Conta de Depósito em Garantia não estão sujeitos à tributação (pois não há nenhuma disponibilidade sobre eles), não foram realizados depósitos em relação a esses valores. Quando ocorreu a liberação da Garantia do Ajuste (no valor de R\$ 10.000.000,00), tendo ocorrido a disponibilidade, a Requerente complementou dos depósitos realizados (doc. no 3 desta Impugnação).

118. Ou seja, nos limites da discussão que foi posta pela Requerente, por meio de Mandado de Segurança preventivo, foi realizado o depósito do montante integral do crédito tributário. E, havendo o depósito, resta plenamente constituído o crédito tributário, sendo despropositada a ulterior constituição pela Autoridade Fiscal, conforme a pacífica jurisprudência do STJ sobre a matéria.

119. De fato, o STJ já reconheceu, em inúmeras oportunidades, que o depósito do montante integral corresponde à sua constituição e, com isso, não há de se falar em posterior constituição pela Autoridade Fiscal. Veja-se, nesse sentido:

(...)

120. Essa matéria é tão pacificada que a própria RFB, por meio de Solução de Consulta Interna no 3, de 3.3.2016, da COSIT (“SCI no 3/16”), já se manifestou pelo descabimento da lavratura de Autos de Infração no caso de créditos constituídos pelo contribuinte por meio de depósito do montante integral; confira-se:

(...)

121. Portanto, com base no entendimento consolidado do STJ e da própria RFB, por meio da COSIT, é “descabida a formalização do lançamento pelo Fisco” quando o contribuinte já tiver realizado a constituição do crédito mediante o depósito judicial. Com isso, deve-se cancelar, integralmente, os Autos de Infração correspondentes ao IRPJ e à CSL sobre o valor já depositado em juízo.

122. E, não fosse isso, é certo que a exigibilidade dos créditos tributários está suspensa por força do artigo 151, inciso II do CTN, de forma que, de nenhuma maneira, poderia tentar-se imputar multa e juros em relação aos valores que estão depositados em juízo. E nem se alegue que não haveria depósito integral dos créditos tributários, já que, por se tratar de uma ação proposta preventivamente pela Requerente (Mandado de Segurança Preventivo), competiu-lhe delimitar a linde e realizar o depósito em relação ao que está sub judice, no caso, apenas a parcela disponível.

#### III.C. QUESTÃO 3 – PARCELA DISPONÍVEL: INAPLICABILIDADE DE MULTA E JUROS

123. E, ainda que se entenda que era possível a lavratura dos Autos de Infração (o que se admite apenas para argumentar), é certo que não seriam aplicáveis multa e juros em relação aos tributos que foram depositados em juízo, em atenção ao artigo 63 da Lei 9.430/96.

124. Sobre esse ponto, a Requerente destaca que esta questão é concisa e não comporta maiores esclarecimentos, pois a RFB nem lavra Autos de Infração nos casos em que há depósito, de forma que sequer há a discussão de exclusão de multa e juros.

#### IV. DA IMUNIDADE DA REQUERENTE

125. Conforme esclarecido pela Requerente, a discussão quanto à sua imunidade foi tratada em Impugnação específica nestes autos, a qual se encontra anexa a esta petição (doc. 5) e cujas razões devem ser consideradas quando do julgamento.

#### V. DAS CONCLUSÕES E DO PEDIDO

126. Com base nas considerações acima, a Requerente tem por demonstrado que:

(i) Prejudicialidade desta Impugnação ao reconhecimento da imunidade tributária da Requerente. Esta Impugnação deverá ser analisada exclusivamente na remota hipótese de a Impugnação ao ADE 6/19 (fls. 2.741- 2.855 e fls. 2.859-2.992) não ser admitida, ou seja, apenas na hipótese de se entender que a imunidade da Requerente deve ser suspensa;

(ii) Questões específicas desta Impugnação. Caso se entenda que a imunidade da Requerente deve ser suspensa (o que se admite apenas para argumentar), ainda assim há três questões específicas que deverão ser analisadas, a saber:

3.4. Parcela não disponível - incorrência do fato gerador: a parcela não disponível do preço, que se encontra depositada em conta garantia, não pode se sujeitar ao IRPJ e à CSL, pois a Requerente não possui nenhuma disponibilidade jurídica ou econômica sobre esses valores. Sequer se sabe se esses valores serão levantados em benefício da Requerente ou da compradora (ESHO), devendo-se aguardar a ocorrência (ou não) das condições previstas no Contrato de Compra e Venda para determinar quem será o beneficiário da quantia;

3.5. Parcela disponível – impossibilidade da lavratura de Autos de Infração: de acordo com o entendimento pacífico do STJ, o depósito judicial de tributos lançados por homologação constitui, em si, a constituição do crédito tributário (i.e., seu lançamento). Com isso, descabe a lavratura de Autos de Infração pela Autoridade Fiscal; e

3.6. Parcela disponível – inaplicabilidade de multa e juros: E, ainda que se entenda que era possível a lavratura dos Autos de Infração (o que se admite apenas para argumentar), é certo que não seriam aplicáveis multa e juros em relação aos tributos que foram depositados em juízo, em atenção ao artigo 63 da Lei 9.430/96.

127. A Requerente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total impropriedade dos Autos de Infração, bem como o equívoco cometido pela Autoridade Fiscal



ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso. Assim sendo, a Requerente pleiteia o ACOLHIMENTO INTEGRAL DA PRESENTE IMPUGNAÇÃO, com o consequente arquivamento deste processo administrativo.

128. A Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, §4.o, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.”.

**Na Sessão de 30/01/2020, a 4ª Turma desta DRJ001, proferiu o Acórdão n. 03-89.307 (a fls. 3925 e segs.), no qual entendeu que havia concomitância parcial entre o objeto da impugnação e o do mandado de segurança impetrado pela impugnante, se não vejamos os seguintes trechos da ementa e da fundamentação da referida decisão:**

“IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. “A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto. 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” (Parecer Normativo RFB nº 7/14 )

.....

Conforme Informação a fls. 110 e segs., a contribuinte impetrou o Mandado de Segurança Preventivo nº 0020366-15.2016.403.6100 (14ª Vara Federal de São Paulo), “para assegurar seu direito líquido e certo de não ser compelida pela Autoridade Coatora a recolher o IR, a CSLL, o PIS e a COFINS sobre os recursos advindos da venda do Hospital Samaritano, sendo a causa de pedir a alegação de “ser uma associação civil sem fins lucrativos, imune a impostos e contribuições sociais que, desde 1984, operava um hospital de excelência na cidade de São Paulo (“Hospital Samaritano”), como também de ser reconhecida como Entidade de Utilidade Pública pelo poder público Federal, Estadual e Municipal e, que, em razão da sua atuação filantrópica junto ao Sistema Único de Saúde (‘SUS’)., é titular do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social em Saúde (‘CEBAS- Saúde’).

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 beneficente de assistência social. Assim, voto por conhecer da impugnação apenas na parte em que a impugnante refuta a suspensão da sua imunidade por ter deixado de escriturar em sua contabilidade a operação comercial de venda descrita.”

**Na Sessão de 20/02/2024, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Sejl do CARF proferiu o Acórdão n. 1201-006.252 (a fls. 4538 e segs.), na qual a ementa e o dispositivo assim dispõem:**

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.

### 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.**

[...] (grifos nossos)

5. O v. acórdão *a quo* de fls. 4565/4599 julgou procedente em parte as Impugnações da contribuinte, com a conseqüente manutenção parcial dos créditos tributários lançados, assim ementado:

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2016

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

A não-manutenção da escrituração completa das receitas e despesas impõe a suspensão da imunidade tributária da entidade beneficente de assistência social.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Período de apuração: 01/07/2016 a 30/09/2016

DEPÓSITO JUDICIAL NÃO INTEGRAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CABIMENTO.

Não há falar que houve depósito do montante integral, se o auto de infração lança créditos tributários sobre bases tributáveis que não foram objeto do depósito judicial.

CONTA GARANTIA. TRIBUTAÇÃO. MOMENTO.

“Somente haverá a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, decorrente da alienação de bens e direitos, no tocante a rendimentos depositados em “escrow account” (conta-garantia), quando ocorrer a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica destes para o alienante, após realizadas as condições a que estiver subordinado o negócio jurídico” (Solução de Consulta nº 58/2013 - SRRF04/Disit).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL.

6. Em suma, a DRJ/DF (DRJ01) entendeu que – v. cf. acórdão de fls. 4582/4599:

- i. ***“(...) o Parecer DEFIS não dispõe que a suspensão devesse se dar a partir de 31/05/2016, como alegou a impugnante, ele apenas justifica a suspensão na transformação da impugnante em uma holding. Aliás, o Parecer DEFIS expressamente sustenta que a suspensão da imunidade da impugnante deveria ser para todo o ano-calendário de 2016 (...);”***
- ii. ***“(...) Por sua vez, como já dito anteriormente, toda essa operação de descontinuidade da atividade hospitalar e de venda dos ativos que levou a impugnante a se transformar em uma holding começou em 2015 e foi objeto de uma auditoria de todo o ano de 2016, razão pela qual não há falar em erro do ADE 6/2019. Por último, ainda que se entenda que houve um erro no ADE 6/19 e que ele deveria suspender a imunidade da impugnante somente a partir de 31/05/2016, mesmo assim, não haveria qualquer prejuízo para a impugnante já que os lançamentos do IRPJ e da CSLL decorrentes de tal suspensão foram para o período de apuração de 01/07/2016 a 30/09/2016 (...);”***
- iii. ***“(...) Inicialmente, verifico que tem razão a impugnante quando sustenta que a Fiscalização se equivocou ao sustentar que o art. 61 do Código Civil vedaria a venda de ativos pela impugnante, pois tal dispositivo legal trata da destinação de bens remanescente de associação em caso de sua dissolução, algo que não ocorreu no presente caso, pelo menos, não do ponto de vista formal. Por outro lado, mesmo que se entenda que teria havido uma “dissolução” (algo que conforme verificado não ocorreu), não restou demonstrado que o produto resultante da alienação dos ativos não tenha sido destinado à uma atividade filantrópica de fins idênticos ou semelhante. Ora, a impugnante sustenta que continuou a praticar a filantropia e traz uma série de documentos que atestam isso (v.g., doc. a fls. 2098) e, por sua vez, a Fiscalização não traz qualquer prova de que isso não seja verdade. (...);”***

- iv. “(...) Da mesma forma, entendo que a impugnante tem razão quando sustenta que a legislação atinente à matéria não estabelece que a imunidade estará adstrita a entidades de saúde que ofertem serviços no SUS, pois o art. 8-A da Lei 12.101/09 deixa claro que a certificação CEBAS pode ser concedida a entidade que atue exclusivamente na promoção da saúde (...);”
- v. “(...) Ora, é totalmente desarrazoada tal alegação da Fiscalização, pois falta base legal, ou seja, o art. 14 do CTN não autoriza a suspensão da imunidade de uma associação porque aplicou recursos em fundo de investimento. Ademais, não é da responsabilidade da impugnante se a Receita Federal carece de obrigações acessórias específicas para facilitar a fiscalização de fundos de investimentos (...);”
- vi. “(...) No caso em tela, não é disso que se trata, pois não há a acusação de que a impugnante tenha aplicado seus recursos em um dos seus objetivos sociais fora do território nacional. O que se trata aqui é que a impugnante investiu o seu patrimônio em um fundo administrado por uma instituição financeira brasileira e fiscalizado pela CVM e esse fundo supostamente aplicava em ativos no exterior (digo supostamente pois a fiscalização concluiu apenas pelo nome do fundo de que ele aplicava recursos no exterior). Trata-se assim de situação que não ofende o disposto no art. 14, II, do CTN. Por essas razões, voto por afastar a suspensão da imunidade com base nos incisos I e II do art. 14 do CTN. (...);”
- vii. “(...) está claro que a impugnante descumpriu o disposto no art. 14, III, do CTN, pois não manteve escrituração completa de suas receitas e despesas (...);”
- viii. “(...) Por último e mais importante, não há falar que, in casu, houve o depósito do montante integral, pois o auto de infração lançou créditos tributários sobre bases tributáveis que não foram objeto do depósito judicial, qual seja a base relativa à parcela do preço depositado em conta garantia. Assim, aplica-se, na espécie, também a Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 2016, que assim sustenta: “Para a hipótese de outra conduta irregular, é cabível a autuação fiscal, a fim de deixar caracterizada, na constituição do crédito tributário, dentre outros requisitos, a descrição do fato e a disposição legal infringida.” (...);”
- ix. “(...) Um vez vinculado ao que fora decidido pela Coordenação-Geral de Tributação na Solução de Consulta COSIT nº 3, de 05 de setembro de 2017, e verificado que a parte do preço que fora depositado em conta garantia não foi disponibilizada à impugnante no ano de 2016 (vide planilha no Relatório Fiscal a fls. 3696), o que significa que as condições para liberação desse valor, ainda que parcial, não se deu no ano de 2016, voto por excluir das bases tributáveis lançadas o valor de R\$ 260.000.000,00 e, conseqüentemente, reduzir o valor do: a) IRPJ lançado de R\$ 195.884.476,53, para R\$ 130.884.476,53; e b) CSLL lançada de R\$ 70.520.571,55, para R\$ 47.120.571,55. (...); e,
- x. “(...) Os extratos dos depósitos judiciais a fls. 3850 e 3851 deixam claro que, antes da lavratura dos autos em tela, os valores foram depositados integralmente, quando considerado os valores de IRPJ e CSLL que estão sendo

*mantidos nesta decisão. Assim, voto por cancelar a multa de ofício e os juros de mora constituídos nos autos de infração sub examine (...)*”.

7. Do referido acórdão não houve a interposição de Recurso Voluntário pela contribuinte, conforme despacho de fl. 4609, *in fine*:

VR BR DELECOA

Ministério da  
Fazenda

Fl. 4609



## EQUIPE NACIONAL DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO/RFB

Processo	19515.720835/2018-45
Contribuinte	ASSOCIAÇÃO SAMARITANO
CNPJ/CPF	60.544.244/0001-67

O contribuinte acima teve a sua impugnação julgada procedente em parte. Regularmente cientificado do Acórdão da DRJ, o contribuinte não se manifestou no prazo legal. Desta forma, os débitos remanescentes deste processo foram desmembrados para o processo de nº 10880.770445/2024-21.

Tendo em vista o disposto no artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972 e na Portaria MF nº 02, de 2023, a DRJ interpôs recurso de ofício.

Diante do exposto, encaminhe-se o presente processo ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para apreciação.

(Assinado Digitalmente)

Ézio Corrêa Júnior

Analista Tributário RFB – Matr. 57.866

Equipe Nacional de Contencioso Administrativo

8. Contudo, às fls. 4620/4637 a contribuinte apresentou suas contrarrazões ao Recurso de Ofício, aduzindo, em síntese, que:

- i. *“(...) Apesar das alegações das Autoridades Fiscais ao longo deste processo administrativo, não é possível lavrar Autos de Infração sobre o montante do preço de venda que estava depositado em conta-garantia no ano-calendário de 2016, o que se torna claro a partir de sete pontos principais (...)*”;
- ii. *“(...) 1º Ponto - A Inexistência de Disponibilização dos Valores Depositados na Conta-Garantia à Recorrida: no presente caso, parcela do preço de venda foi depositada em conta-garantia, com o objetivo de garantir eventuais obrigações de indenização da Recorrida frente à Compradora. Esse procedimento é usual em contratos de compra e venda de participação societária, nos quais comumente há segregação do preço entre: parcela disponível e parcela não disponível (...) Ou seja, no caso concreto, a Recorrida não tinha disponibilidade sobre os recursos depositados na conta-garantia no ano de 2016 (...)*”;
- iii. *“(...) 2º Ponto — As Cláusulas do Contrato de Depósito em Garantia: os termos e as condições do Contrato de Depósito em Garantia, firmado pela Recorrida e pela ESHO — Empresa de Serviços Hospitalares S.A. (“ESHO” ou “Compradora”) com o Banco BNP Paribas Brasil S.A. (“Banco BNP”), reforçam que os valores depositados estão indisponíveis até que sobrevenha a condição suspensiva,*

*sendo descabido arguir que a Recorrida teria disponibilidade sobre os recursos (...)"*;

- iv. "(...) 3º Ponto - Natureza jurídica da parcela não disponível e da conta em depósito garantia. De acordo com o Código Civil, (i) "Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto" (artigo 121); e (ii) "Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa" (artigo 125) (...)"*;
- v. "(...)Como visto, no presente caso, os valores depositados na conta-garantia apenas seriam levantados em benefício da Recorrida se e quando as condições previstas no Contrato de Compra e Venda para tanto fossem verificadas — sendo possível, inclusive, que essas condições jamais fossem cumpridas e o montante fosse disponibilizados à Compradora (ESHO) (...)"*;
- vi. "(...) 4º Ponto — A Não Ocorrência do Fato Gerador. Nos termos do artigo 43 do CTN, o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a obtenção de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (...)"*;
- vii. "(...) 5º Ponto - O Entendimento da RFB sobre o Tema. As Autoridades Fiscais já reconheceram, na Solução de Consulta Disit nº 58, de 27.8.2013 ("SC Disit 58/2013"), que "Somente haverá a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, decorrente da alienação de bens e direitos, no tocante a rendimentos depositados em "escrow account" (conta-garantia), quando ocorrer a **efetiva disponibilidade econômica ou jurídica** destes para o alienante, **após realizadas as condições a que estiver subordinado o negócio jurídico**" (...)"*;
- viii. "(...) 6º Ponto - O Correto Entendimento do Acórdão Recorrido. Com base nos elementos acima, especialmente tendo em vista o entendimento já pacificado pelas Autoridades Fiscais nas Soluções de Consultas citadas acima, o Acórdão Recorrido acertadamente aduziu que: "Um vez vinculado ao que fora decidido pela Coordenação-Geral de Tributação na Solução de Consulta COSIT nº3, de 05 de setembro de 2017, e verificado que a parte do preço que fora depositado em conta garantia não foi disponibilizada à impugnante no ano de 2016 (vide planilha no Relatório Fiscal a fls. 3696), o que significa que as condições para liberação desse valor, ainda que parcial, não se deu no ano de 2016, voto por excluir das bases tributáveis lançadas o valor de R\$ 260.000.000,00" (fls. 4.598). (...)"*;
- ix. "(...) 7º Ponto — O Entendimento da Jurisprudência sobre o Tema. A inexistência de ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda no caso de preço depositado em conta-garantia/escrow já foi reconhecida por este E. CARF: (...)"*;



- x. “(...) Apesar de ter mantido a parcela da autuação referente à parcela disponível do preço de venda, o Acórdão Recorrido corretamente decidiu pelo cancelamento da multa e dos juros incidentes sobre esse montante (...);”
- xi. “(...) Como afirmado pelo próprio Acórdão Recorrido, antes da lavratura dos Autos de Infração, a Recorrida depositou a integralidade do crédito tributário relativo à parcela disponível do preço nos autos do Mandado de Segurança — fato incontroverso nestes autos. Nesse cenário, a improcedência do Recurso de Ofício nesta parte se torna nítida a partir de três pontos principais. (...);”
- xii. “(...) 1º Ponto - A Legislação Aplicável. Nos termos do art. 151, inciso II do CTN, o depósito do montante do crédito tributário suspende a exigibilidade do crédito tributário (...) Dessa forma, a legislação tributária aplicável é expressa ao determinar que a realização do depósito do crédito tributário obsta a lavratura de Auto de Infração com a exigência de multa e juros (...);”
- xiii. “(...) 2º Ponto - A Jurisprudência Judicial sobre o Tema. O STJ já possui entendimento consolidado no sentido de que o depósito da integralidade do crédito tributário sob discussão (caso dos autos) impede a cobrança de multa e juros pelas Autoridades Fiscais (...); e,
- xiv. “(...) 3º Ponto - A Jurisprudência deste E. CARF sobre o Tema. O mesmo entendimento já foi adotado por este E. CARF (...) Inclusive, existem até Súmulas do CARF que confirmam a legitimidade do entendimento da Recorrida e do Acórdão Recorrido (...).”

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

### 9. Do Recurso De Ofício

9.1 O v. acórdão *a quo* julgou procedente em parte as Impugnações, a fim de:

- i. Conhecer em parte da Impugnação em face do ADE nº 6/2019 e, quanto à parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para:
  - (i.i) afastar a suspensão da imunidade fundamentada nos incisos I e II do artigo 14 do CTN;
  - (i.ii) manter a suspensão da imunidade fundamentada no inciso III do artigo 14 do CTN;
- ii. Conhecer da Impugnação em face dos Autos de Infração e dar-lhe provimento parcial para:
  - (ii.i) manter apenas os créditos de IRPJ e de CSLL, respectivamente, nos valores de R\$ 130.884.476,53 e R\$ 47.120.571,55, os quais se encontram com a exigibilidade suspensa, em razão dos depósitos judiciais realizados antes da lavratura dos Autos de Infração;



**(ii.ii)** cancelar a multa de ofício no patamar de 75% e os juros de mora, vez que os depósitos judiciais foram feitos antes da lavratura dos Autos de Infração.

9.2 Cabe salientar que os créditos totais constituídos nos Autos de Infração foram de R\$ 387.910.028,86 (IRPJ) e R\$ 139.651.887,83 (CSLL), ambos referentes aos fatos geradores do 3º trimestre de 2016 (lucro real trimestral e base ajustada trimestral).

9.3 Assim sendo, a DRJ/DF (DRJ01) reduziu o crédito tributário de IRPJ e CSLL nas quantias de R\$ 257.025.552,33 e R\$ 92.531.316,28, respectivamente.

9.4 Portanto, verifica-se que a parcela exonerada (R\$ 349.556.868,61), que constitui o objeto do Recurso de Ofício, atende ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023<sup>1</sup>, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, razão pela qual dele conheço.

9.5 **Passo ao reexame da decisão recorrida.**

9.6 *Ab initio*, importante frisar que as razões pelas quais a Autoridade Fiscal suspendeu a imunidade da contribuinte podem ser divididas em dois grupos: **1)** relacionadas as operações para descontinuidade da atividade hospitalar e alienação da universalidade patrimonial do HOSPITAL SAMARITANO por meio de uma reorganização da pessoa jurídica; e, **2)** pertinentes a acusação de que a contribuinte deixou de escriturar as operações (descontinuidade da atividade e alienação da universalidade patrimonial).

9.7 A primeira razão foi afastada pela DRJ/DF (DRJ01), vez que não restou comprovada a distribuição de qualquer parcela do patrimônio da contribuinte ou de suas rendas, a qualquer título; bem assim, foram aplicados integralmente, no País, os recursos provenientes dos rendimentos em fundo de investimento na manutenção dos objetivos institucionais da contribuinte, nos termos dos incisos I e II, do artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN).

9.8 Já o segundo motivo foi mantido pela DRJ/DF (DRJ01), tendo em vista que a contribuinte não conservou a escrituração completa de suas receitas e despesas, não tendo registros contábeis hábeis a documentar tecnicamente o processo de alienação do HOSPITAL SAMARITANO à ESHO, capazes de fornecer informações fundamentais aos órgãos de controle e fiscalização, como determina o artigo 14, inciso III, do CTN.

9.9 Com relação aos Autos de Infração para exigência de IRPJ e CSLL, o v. acórdão *a quo* entendeu que parte do preço que fora depositado em conta garantia não foi disponibilizado à contribuinte no ano de 2016 – v. cf. planilha do Relatório Fiscal de fls. 3696 –, porquanto as condições para liberação deste valor, ainda que parcial, não ocorreu no ano de 2016, assim, devem ser excluídas das bases tributáveis lançadas o valor de R\$ 260.000.000,00, referente ao depósito judicial, com a consequente redução do valor IRPJ lançado de R\$ 195.884.476,53 para R\$ 130.884.476,53, e da CSLL lançada de R\$ 70.520.571,55 para R\$ 47.120.571,55.

9.10 Passo então a análise da razão pela qual a Autoridade Fiscal suspendeu a imunidade da contribuinte que foi mantida pela DRJ/DF (DRJ01), qual seja, as operações para descontinuidade da atividade hospitalar e alienação da universalidade patrimonial do HOSPITAL SAMARITANO por meio de uma reorganização da pessoa jurídica.

<sup>1</sup> 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).

9.11 Outrossim, tratarei da exclusão da quantia de R\$ 260.000.000,00 das bases tributáveis lançadas.

9.12 Pois bem.

9.13 A Fiscalização fundamentou a suspensão da imunidade da contribuinte da seguinte maneira:

**a)** por ter a contribuinte 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)** por ter a contribuinte deixado de prestar, definitivamente, os serviços hospitalares, perdendo o objeto para o qual foi instituída, motivador do direito à imunidade e à isenção;

**c)** por não haver sequer como afirmar qual a real operação desenvolvida pela nova ASSOCIAÇÃO SAMARITANO;

**d)** pelo fato de os recursos/patrimônio pertencentes à ASSOCIAÇÃO SAMARITANO terem sido empregados com finalidade diversa das descritas nos seus objetivos institucionais;

**e)** por ter havido a integralização do patrimônio da contribuinte em uma empresa comercial e a aplicação de todos os seus recursos em Fundos Patrimoniais de Investimento, fora do País.

9.14 Inicialmente, verifico que a Fiscalização se equivocou ao sustentar que o artigo 61 do Código Civil vedaria a venda de ativos pela contribuinte, pois este dispositivo legal trata da destinação de bens remanescente da associação em caso de sua dissolução, algo que não ocorreu no presente caso, pelo menos, não do ponto de vista formal, vejamos:

Art. 61. **Dissolvida a associação**, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissa esta, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.

§ 1º Por cláusula do estatuto ou, no seu silêncio, por deliberação dos associados, podem estes, antes da destinação do remanescente referida neste artigo, receber em restituição, atualizado o respectivo valor, as contribuições que tiverem prestado ao patrimônio da associação.

§ 2º Não existindo no Município, no Estado, no Distrito Federal ou no Território, em que a associação tiver sede, instituição nas condições indicadas neste artigo, o que remanescer do seu patrimônio se devolverá à Fazenda do Estado, do Distrito Federal ou da União.

9.15 Por outro lado, mesmo que se entenda que teria havido uma “dissolução” (algo que conforme verificado não ocorreu), não restou demonstrado que o produto resultante da alienação dos ativos não tenha sido destinado a uma atividade filantrópica de fins idênticos ou semelhante. Ora, a contribuinte arguiu que continuou a praticar a filantropia e trouxe uma série de documentos que comprovam essa informação – v. cf. documentos de fls. 2098/2100 –, e, por sua vez, a Autoridade Fiscal não trouxe qualquer prova de que isso não seja verdade.

9.16 Ademais, o Fisco sustentou que a contribuinte abandonou as atividades operacionais e materiais de benemerência, ou seja, o atendimento médico/hospitalar. Contudo, a Autoridade Fiscal não fundamentou esse entendimento em nenhuma norma que vedasse uma associação de mudar o seu modelo de filantropia. Cabia à Fiscalização provar que a nova atividade da contribuinte não se configurava em uma atividade filantrópica, porém, isso não foi feito.

9.17 Poder-se-ia aqui discutir se a limitação trazida no artigo 61 do Código Civil para o caso de dissolução poderia ser aplicado por analogia para o caso de uma associação que altera o seu objeto social, ou seja, se o novo objeto da associação deveria ter fins idênticos ou semelhante ao anterior.

9.18 Mesmo que se aceitasse referida analogia, o novo objeto social da contribuinte – v. cf. Ata de fls. 291/295 –, tem fins semelhantes ao objeto social anterior – v. cf. Estatuto Social de fls. 2395/2419 –, senão vejamos:

#### **Estatuto em 2011**

Artigo 2º - Constitui objeto da Sociedade:

- (a) realização de Assistência Médica e Hospitalar;
- (b) desenvolvimento do Conhecimento, Estudos e Pesquisas;
- (c) realização e apoio às atividades de Assistência Social, Filantropia; Responsabilidade Social e Desenvolvimento Sustentável.

#### **Alteração em 2016**

**Artigo 2º** – Constitui objeto da Associação a prática das seguintes atividades beneficentes e filantrópicas nas áreas da saúde, ciências da vida e assistência social:

- (a) a realização e o apoio, inclusive por meio de patrocínios de projetos específicos, às atividades de assistência social, filantropia, responsabilidade social e desenvolvimento sustentável;
- (b) a realização e o apoio, inclusive por meio de patrocínios de projetos específicos, às atividades de prevenção e promoção em saúde; e
- (c) o desenvolvimento do conhecimento, estudos e pesquisas relacionadas às atividades acima referidas.

9.19 Como se verifica, a única alteração significativa foi a exclusão do objeto social da atividade de realização de Assistência Médica e Hospitalar, o que era natural em razão da alienação dos hospitais, e a realização, inclusive, por meio de patrocínio às atividades de prevenção e promoção em saúde, sendo claro que os objetos sociais antes e depois da alteração de 2016 são, no mínimo, semelhantes.

9.20 Além disso, a simples leitura do objeto social da contribuinte em 2011 vai de encontro ao argumento da Fiscalização no sentido de que a Recorrente teria se desviado dos seus objetivos por ter abandonado as atividades operacionais e materiais de benemerência.

9.21 Ora, a prestação de serviços médicos e hospitalares era apenas um dos vários objetos sociais da contribuinte. Outrossim, foram preservados os demais objetos mesmo após a alienação do hospital, logo, não há que se falar em alteração de objeto social.

9.22 Portanto, entendo que a contribuinte tem razão quando sustenta que essas operações não representaram qualquer distribuição do seu patrimônio, mesmo porque não resta provado que tenha havido a venda de ativos abaixo do valor de mercado, a fim de beneficiar terceiros.

9.23 Outrossim, ao alegar que “a legislação atinente à matéria não estabelece que a imunidade estará adstrita a entidades de saúde que ofertem serviços no SUS” – v. cf. fl. 2787 –, lhe assiste razão, pois o artigo 13, *caput*, da Lei Complementar nº 187/2021 deixa claro que a certificação CEBAS pode ser concedida a entidade que atue exclusivamente na promoção da saúde, *in verbis*:

**Art. 13. Será admitida a certificação de entidades que atuem exclusivamente na promoção da saúde sem exigência de contraprestação do usuário pelas ações e pelos serviços de saúde realizados e pactuados com o gestor do SUS, na forma prevista em regulamento.**

9.24 Noutro ponto, a Fiscalização alega o que se segue:

[...] Porém, os Fundos de Investimentos não possuem personalidade jurídica no ordenamento pátrio atual, possuem natureza de condomínios. Tais Fundos desenvolvem-se sob a regulamentação da Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Como entes despersonalizados, prestam informações à CVM e não tem obrigações acessórias previstas para a Receita Federal, que perde o acesso automático às movimentações ocorridas no interior desses Fundos (sigilo financeiro). **Por esta razão, os Fundos de Investimentos tornaram-se no Brasil um poderoso instrumento de planejamento tributário abusivo e vem sendo acompanhados e autuados em diversas ações fiscais, com destaque negativo para os chamados “Fundos Exclusivos”, compostos de apenas um cotista.**

Também os chamados Fundos Patrimoniais ou Endowment não sofreram regulamentação no Brasil para efeito fiscal, no caso, para a análise do cumprimento dos requisitos necessários para a gozo dos benefícios da imunidade e/ou isenções.

Diante do exposto, **é possível afirmar que a estrutura financeira da nova Associação prejudica o cumprimento e a verificação do atendimento dos requisitos do artigo 14 do CTN, na medida que não basta fiscalizar a pessoa jurídica da nova Associação para verificar a destinação dos seus recursos. No caso, seria necessário efetuar também a fiscalização da Instituição Financeira, administradora dos Fundos de Investimentos.**

[...]

9.25 É totalmente desarrazoada referida alegação da Autoridade Fiscal, tendo em vista a total ausência de base legal, ou seja, o artigo 14 do CTN não autoriza a suspensão da imunidade de uma associação, somente porque aplicou recursos em fundo de investimento. Ademais, não é da responsabilidade da contribuinte se a RFB carece de obrigações acessórias específicas para facilitar a fiscalização de fundos de investimentos e que teria mais trabalho em fiscalizar os fundos que geram os rendimentos neles aplicados.

9.26 Bem assim, os fundos de investimentos são estruturas legítimas previstas no ordenamento jurídico de diversas jurisdições, inclusive, a brasileira. Desta forma, se prevalecer esse entendimento do Fisco, dever-se-ia simplesmente extinguir o mercado de aplicações de investimentos no Brasil por meio de fundos. Obviamente que esse cenário seria inadmissível, sob a justificativa de que investimentos no Brasil trazem mais trabalho à Fiscalização.

9.27 Com relação à acusação de que a contribuinte aplicou recursos no exterior, importante salientar o teor do Parecer DEFIS, *in verbis*:

[...] Outro aspecto importante a ser destacado é que com a aplicação de recursos nos Fundos Endowment, ou nos fundos Multimercado informados a ASSOCIAÇÃO SAMARITANO deixa de atender o requisito previsto inciso II do artigo 14 do CTN.

O próprio nome do Fundo de Investimento utilizado pela ASSOCIAÇÃO SAMARITANO para a aplicação de R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) – HIPOCRATES FI MULTIMERCADO INVEST NO EXTERIOR (CNPJ 24.237.593/0001-72), conforme documentos anexados pela próprias Requerente, demonstra que os recursos da Entidade foram aplicados fora do País.

Ao aplicar seu patrimônio/capital em um Fundo de Investimento no exterior, a ASSOCIAÇÃO SAMARITANO também infringe o disposto no inciso II do artigo 14 do CTN, quesito necessário à fruição do direito à imunidade, uma vez que DEIXOU DE APLICAR SEUS RECURSOS, integralmente, no País.

[...]

9.28 Com efeito, o artigo 14, inciso II, do CTN veda que uma entidade imune aplique seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais no exterior, ou seja, a filantropia deve ser realizada no território nacional, pois só assim se justifica a imunidade de impostos brasileiros.

9.29 No caso em apreço, não é disso que se trata, pois não há a acusação de que a contribuinte tenha aplicado seus recursos em um dos seus objetivos sociais fora do território nacional. Trata-se no presente feito de investimento do patrimônio da contribuinte em um fundo administrado por uma instituição financeira brasileira, fiscalizada pela CVM, tendo este fundo supostamente aplicado em ativos no exterior (digo supostamente, pois a Fiscalização concluiu apenas pelo nome do fundo de que ele aplicava recursos no exterior).

9.30 Trata-se assim de situação que não ofende o disposto no art. 14, II, do CTN. Portanto, entendo que a suspensão da imunidade com base nos incisos I e II, do artigo 14 do CTN, deve ser mantida afastada.

9.31 De outro lado, com relação aos Autos de Infração de IRPJ e CSLL, mantida a suspensão da imunidade tributária, conforme exposto acima, as discussões dos lançamentos baseiam-se em três pontos:

- 1) Parcela não disponível do preço, que se encontra depositada em conta garantia, não poderia se sujeitar ao IRPJ e à CSLL, pois a contribuinte não possuiria nenhuma disponibilidade jurídica ou econômica sobre esses valores;
- 2) Quanto a parcela disponível, não caberia a lavratura de Autos de Infração, vez que não teria ocorrida a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica ao alienante; e
- 3) Acaso se entenda pela possibilidade da lavratura dos Autos de Infração, não seriam aplicáveis multa e juros em relação aos tributos que foram depositados em juízo, em atenção ao disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430/1996.

9.32 Pois bem.

9.33 Os valores depositados na conta garantia da contribuinte não estava disponível a mesma, pois: **1)** esses valores haviam sido depositados para assegurar eventuais obrigações de indenização da contribuinte frente à ESHO – Empresa de Serviços Hospitalares S.A. (“ESHO” ou “Compradora”); **2)** no ano-calendário sob discussão (2016), as condições para a disponibilização dessa parcela do preço à contribuinte ainda não haviam sido cumpridas, assim sendo inexistia certeza quanto a efetiva disponibilização ou não desse valor à contribuinte, tendo em vista que o montante poderia vir a ser levantado em benefício da compradora, a depender dos eventos

futuros; e **3)** essa quantia não havia sido incorporada ao patrimônio da contribuinte, que não podia movimentar esse montante nem tinha direito a ele.

9.34 Ademais disso, as cláusulas do “*Contrato de Depósito em Garantia*” de fls. 608/619 firmado pela contribuinte, a ESHO e o Banco BNP Paribas Brasil S/A, estabeleciam os termos e as condições no sentido de que os valores depositados estariam indisponíveis até que sobreviesse condição suspensiva, como por exemplo a cláusula 3.4 abaixo transcrita – v. cf. fl. 611:

*“Nenhuma das Partes, sem o conhecimento ou consentimento prévio por escrito da outra Parte, estará autorizada a emitir qualquer ordem ao DEPOSITÁRIO visando qualquer liberação, desembolso ou transferência da Conta de Depósito em desconformidade com o expressamente previsto neste Contrato. O DEPOSITÁRIO tampouco fará juízo de valor sobre qualquer disposição constante do Contrato de Compra e Venda, cujos termos e condições não lhe são aplicáveis. A esse respeito, esclarecem as Partes que as obrigações do DEPOSITÁRIO estão limitadas única e exclusivamente às disposições deste Contrato, não lhe sendo oponível, seja pela COMPRADORA, seja pela VENDEDORA, qualquer outro ajuste contratual firmado, ainda que conexo direta ou indiretamente a este Contrato”.*

9.35 Assim sendo, a contribuinte não tinha disponibilidade sobre a parcela do preço depositada em conta garantia, vez que havia condição suspensiva.

9.36 Porquanto, o fato gerador do IRPJ e da CSLL apenas ocorreria se, e quando houvesse, a efetiva verificação desta condição, conforme determinam os artigos 121 e 125 do Código Civil, bem como os artigos 116, inciso II, e 117, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), fato que não ocorreu em 2016 (período sob discussão):

**LEI Nº 10.406/2002** (CC)

Art. 121. **Considera-se condição** a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

[...]

Art. 125. **Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.**

[...]

**LEI Nº 5.172/1966** (CTN)

Art. 116. **Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:**

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - **tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.**

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 117. **Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:**



I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

[...]

9.37 Com efeito, a contribuinte não possuía disponibilidade econômica ou jurídica sobre os valores depositados em conta garantia, de modo que o fato gerador do IRPJ e da CSLL não restou configurado no caso concreto, nos termos dos artigos 43, 116, inciso II e 117, inciso II, todos do CTN.

9.38 De outro lado, a Autoridade Fiscal já reconheceu, na Solução de Consulta DISIT nº 58, de 27/08/2013, que **“Somente haverá a incidência do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, decorrente da alienação de bens e direitos, no tocante a rendimentos depositados em “escrow account” (conta-garantia), quando ocorrer a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica destes para o alienante, após realizadas as condições a que estiver subordinado o negócio jurídico”**.

9.39 Neste sentido, a jurisprudência deste egrégio CARF sobre o tema, caminha no sentido da inexistência de ocorrência do fato gerador do IR no caso de preço depositado em conta garantia (*escrow account*), conforme os seguintes julgados:

“CONTA ESCROW. PREVISÃO CONTRATUAL. INEXISTÊNCIA DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA. A previsão contratual de conta “escrow caracteriza condição suspensiva do pagamento acordado atrelada a evento futuro e incerto, **não havendo que se falar em aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda antes do levantamento dos valores ali depositados.**” (CARF – Acórdão nº 1202-001.343, de 17.7.2024 – *não destacado no original*)

“CONTA ESCROW. PREVISÃO CONTRATUAL. INEXISTÊNCIA DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA. A previsão contratual de conta “escrow caracteriza condição suspensiva do pagamento acordado atrelada a evento futuro e incerto, **não havendo que se falar em aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda antes do levantamento dos valores ali depositados.**” (CARF – Acórdão nº 1202-001.342, de 17.7.2024 – *não destacado no original*)

9.40 Outrossim, no Recurso Especial nº 1.140.956/SP (DJe 03/12/2010), representativo de controvérsia, a Primeira Seção de Julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que:

**“4. Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta.”**

9.41 Neste sentido foi firmada a tese no Tema Repetitivo nº 271, da Primeira Seção de Julgamento do STJ, transitada em julgado no dia 21/02/2011: **“Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta”**.

9.42 De outro lado, cabe salientar que, no caso em análise, os Autos de Infração lançaram créditos tributários sobre bases tributáveis que não foram objeto do depósito judicial.



9.43 Deste modo, aplica-se a Solução de Consulta Interna Cosit nº 3, de 2016, que dispõe: “Para a hipótese de outra conduta irregular, é cabível a autuação fiscal, a fim de deixar caracterizada, na constituição do crédito tributário, dentre outros requisitos, a descrição do fato e a disposição legal infringida”

9.44 Desta forma, verificando-se que a parte do preço que fora depositado em conta garantia não foi disponibilizada à contribuinte no ano de 2016 – v. cf. planilha de fl. 3696 –, o que significa que as condições para liberação desse valor, ainda que parcial, não se deram no ano de 2016, voto por excluir das bases tributáveis lançadas o valor de R\$ 260.000.000,00 (valor do depósito) e, conseqüentemente, reduzir o valor do: a) IRPJ lançado de R\$ 195.884.476,53, para R\$ 130.884.476,53; e b) CSLL lançada de R\$ 70.520.571,55, para R\$ 47.120.571,55.

9.45 Por fim, com relação à multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre a parte mantida dos lançamentos, os extratos dos depósitos judiciais a fls. 3850/3851 deixam claro que, antes da lavratura dos autos em tela, os valores foram depositados integralmente, quando considerado os valores de IRPJ e CSLL que estão sendo mantidos nesta decisão.

9.46 Além disso, o artigo 63 da Lei nº 9.430/1996 estabelece que: “**Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício**”.

9.47 Este E. CARF já possui entendimento consolidado no sentido de que o depósito da integralidade do crédito tributário, como no caso em apreço, impede a cobrança de multa e juros pelas Autoridades Fiscais, nos termos das Súmulas CARF nºs 5 e 17, de aplicação obrigatória pela primeira instância, pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento e pelos órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal, nos termos do artigo 25, § 13, do Decreto nº 70.235/1972 (PAF) c/c artigo 123, § 4º, do Novo RICARF (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023)<sup>2</sup>, *in fine*:

#### Súmula CARF nº 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, **salvo quando existir depósito no montante integral**. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

#### Súmula CARF nº 17

#### <sup>2</sup> DECRETO Nº 70.235/1972

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (Vide Decreto nº 2.562, de 1998) (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) [...]

§ 13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

#### PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023 (NOVO RICARF)

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF. [...]

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

**Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).**

9.48 Portanto, deve ser mantido o cancelamento da multa de ofício e os juros de mora constituídos nos Autos de Infração.

### **Dispositivo**

10. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso de Ofício, tendo em vista atender ao limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, aferido nos termos da Súmula CARF nº 103, e no mérito **NEGO PROVIMENTO**, a fim de: **(i)** manter o afastamento da suspensão da imunidade fundamentada nos incisos I e II, do artigo 14 do CTN; **(ii)** manter os lançamentos, contudo, reduzir o crédito tributário de IRPJ e de CSLL para os seguintes valores de R\$ 130.884.476,53 e R\$ 47.120.571,55, respectivamente, e, **(iii)** manter o cancelamento da multa de ofício e juros de mora incidentes sobre os lançamentos, conforme inteligência das Súmulas CARF nºs 5 e 17.

*(assinado digitalmente)*

**Alessandro Bruno Macêdo Pinto** - Relator.