



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

Processo nº 11030.002122/2003-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-001.063 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2014
Matéria Suspensão de Imunidade
Recorrente Hospital de Caridade de Erechim
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

Ementa:

NULIDADE. Rejeição de nulidade por não haver ofensa ao art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

SUSPENSÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. A aplicação de recursos na construção de imóvel em terreno da entidade, com venda de unidades autônomas para instalação de consultórios médicos complementares às suas atividades, não é causa suficiente para a suspensão da imunidade tributária. REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS. A retribuição de serviços executados por terceiros, no estabelecimento da entidade e com o uso equipamentos de sua propriedade, ainda que calculada com base em percentual dos valores recebidos pelo hospital em face dos pacientes que usufruíram de tais serviços, não é suficiente para caracterizar a distribuição de resultados da entidade e justificar a suspensão da imunidade tributária.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do ato de suspensão da imunidade; 2) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à suspensão da imunidade em razão da incorporação imobiliária, vencida a Relatora Conselheira Mônica Sionara Schpallir Calijuri; e, 3) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à suspensão da imunidade em razão da remuneração de serviços de terceiros, vencida a Relatora

Conselheira Mônica Sionara Schpallir Calijuri, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Foi designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

MÔNICA SIONARA SCHPALLIR CALIJURI - Relatora

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri, Joselaine Boeira Zatorre e Marcos Vinícius Barros Ottoni.

Relatório

O processo nº 11030.002122/2003-51 trata da suspensão da imunidade tributária do Hospital de Caridade de Erechim, a seguir referida como HCE, já qualificada nos autos. O procedimento fiscal foi iniciado em 09 de junho de 2003, através da ciência de Mandado de Procedimento Fiscal — Diligência nº 1010400-2003-00068-9 (fl.01).

A Notificação Fiscal (fls. 03 a 16) relata os fatos motivadores da exclusão, a seguir relatados em síntese:

- O HCE é definido, em seu estatuto social (fls. 27 a 47), como uma sociedade civil filantrópica, de direito privado e de assistência social na área da saúde, sem fins lucrativos, com seus atos constitutivos registrados no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas de Erechim, RS, tendo as seguintes finalidades:
 - Prestar assistência à saúde, no limite de suas possibilidades, a todos que o procurarem, no sentido de proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice, sem qualquer tipo ou espécie de distinção;
 - Desenvolver atividades educacionais ou de saúde, para formação de profissionais;
 - Promover a integração dos diversos profissionais da área da saúde ao mercado de trabalho;
 - Oportunizar ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de Deficiência;
 - Realizar atividades beneficentes, de assistência social, em favor dos desvalidos, crianças desamparadas e adolescentes carentes.

Os fatos que motivaram a suspensão da imunidade foram a incorporação imobiliária e distribuição de parte de suas rendas.

Relativamente ao primeiro motivo, a incorporação imobiliária, consta da Notificação que:

4.1.1 Trata-se de incorporação imobiliária realizada pela Notificada, registrada no Cartório de Registro de Imóveis de Erechim em 06 de dezembro de 2000, para construção do edifício "Centro Clínico Hospital de Caridade de Erechim - CCHC", sobre o imóvel de matrícula nº R.1/42.950, de propriedade da Notificada, destinada a consultórios médicos e a serviços dentro da atividade médica, conforme cópia do Registro da Incorporação Imobiliária (fls. 85 a 98).

4.1.2 A incorporação compreende segundo e primeiro subsolos, com garagens, elevadores, escada, dependências de serviços, bambas d'água, reservatório inferior de água, transformador de eletricidade, etc.

Pavimento térreo, composto por recepção para acesso de clientes e profissionais, elevadores, escada, sanitários públicos e para deficientes físicos, salas para serviços de apoio, ligações com o hospital, etc.

- Doze pavimentos, do 1º ao 12º pavimento, com acessos, circulação, elevadores, escada, sanitários públicos e seis conjuntos de salas (por pavimento) para consultórios e um banheiro para cada unidade, totalizando 72 (setenta e dois) conjuntos de salas.

4.1.3 A elaboração do projeto ocorreu no ano de 1999 e o início das obras civis ocorreu no mês de maio de 2000, com previsão de término, com entrega das chaves aos adquirentes das referidas salas, em dezembro de 2003.

4.1.4 A Notificada (incorporadora) projetou construir o edifício cujas unidades e respectivas frações de terreno serão alienadas pelo sistema de preço reajustável, determinado pelo CUB/SINDUSCON/RS, com área de construção global de 8.587,75m², a um custo global orçado de R\$ 3.641.747,19 (três milhões, seiscentos e quarenta e um mil, setecentos e quarenta e sete reais e dezenove centavos), conforme quadro III - avaliação do custo global da construção e do preço por m², às fls. 99, sendo que os investimentos efetuados no período, fls. 161 a 190, e os valores recebidos dos adquirentes de salas, fls. 161 e 191 a 228, foram:

Valores investidos - conta construções em andamento - Ativo

	1999	2000	2001	2002	Total
Projetos	29.326,54	18.993,80	700,00	10.165,50	59.185,84
Mão de Obra	105,00	214.303,09	453.183,30	229.060,93	896.652,32
Mat. de Construção	-	272.234,16	518.611,96	703.977,25	1.494.823,37
Outros Custos	-	16.066,23	3.426,20	12.343,04	31.835,47
Desp. Administrativas	-	43.135,05	63.709,94	6.810,41	113.655,40
Total	29.431,54	564.732,33	1.039.631,40	962.357,13	2.596.152,40
Terreno					468.784,11
Total Geral					3.064.936,51

Consta na Notificação que os valores recebidos dos adquirentes de salas – Conta Financiamento para incorporações – Passivo, foram:

	1999	2000	2001	2002	Total
Valor R\$	0,00	529.778,41	641.946,19	734.945,40	1.906.670,00

4.1.5 Os documentos examinados (fls. 85 a 228) e os esclarecimentos prestados evidenciam que a incorporação efetuada tem por finalidade a construção, pela Notificada, de imóveis destinados ao uso de médicos e prestadores de serviços dentro da atividade médica.

4.1.6 Há que se registrar que os objetivos sociais, constantes do estatuto social da Notificada (fls. 27 a 47), não indicam e nem poderiam indicar, a atividade de

incorporação de imóveis como atividade fim, haja vista tratar-se de atividade estritamente comercial, realizada por sociedades imobiliárias.

4.1.7 Por outro lado, comparando os valores investidos com os valores recebidos dos adquirentes de salas, conforme tabelas acima e docs. fls. 161 a 228, verifica-se a existência de descompasso entre os investimentos e os ingressos de receitas das vendas. Dessa forma, fica evidenciada e comprovada a aplicação de recursos da Notificada em atividade não essencial especificada no estatuto social.

4.1.8 Deve-se ressaltar que, sendo a imunidade de caráter subjetivo, não poderá abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. Dessa forma, o exercício de atividades que caracterizem o desvirtuamento dos fins que justificaram a sua criação e a concessão do benefício fiscal, implica a perda desse benefício em relação a todas as receitas obtidas pela Notificada.

• 4.1.9 Verifica-se, assim, que a alienação de imóveis de propriedade da Notificada, através da incorporação imobiliária, caracteriza a prática de atividade comercial não eventual, típica de sociedades imobiliárias, o que a desqualifica como pessoa jurídica beneficiária da imunidade instituída pelo artigo 150, VI, c, § 4º da Constituição Federal, por infração aos arts. 14, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) e art. 12, § 2º, alínea "b", e § 3º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

O segundo motivo para causa de suspensão da imunidade foi distribuição de parte de suas rendas. Nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, o HCE manteve contrato com as empresas: Clínica Radiológica Kozma e Alto Uruguai Diagnóstico por Imagem Ltda, para a prestação de serviços médicos especializados e responsabilidade técnica em radiologia geral, mamografia, ultra-sonografia, tomografia computadorizada, ecografia, e outros métodos de diagnóstico por imagens atuais ou a serem desenvolvidos.

O HCE apresentou em 15/10/2003 a relação dos principais equipamentos e aparelhos que foram instalados no CDI – Centro de Diagnóstico por Imagem (fl. 299).

Em visita às dependências físicas do HCE constatou-se que, no caso concreto, os aparelhos e equipamentos de propriedade do HCE, alguns deles importados com isenção do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI vinculado à importação, estavam sendo utilizados, pela empresa Alto Uruguai Diagnóstico por Imagem Ltda., pessoa jurídica de direito privado, com fins lucrativos, que funcionava no mesmo prédio do Hospital, mais especificamente na área denominada como Centro de Diagnóstico por Imagem — CDI.

Em atendimento ao Termo de Intimação n. 001/00068-9, de 16/10/2003, o HCE apresentou os documentos e as informações solicitadas (fls. 21 a 26; 230 a 368 e 374 a 477), entre os quais os seguintes contratos: a) Contrato de Prestação de Serviços Médicos em Radiologia, Mamografia, Tomografia Computadorizada e Ecografia, firmado em 04 de abril de 2000, com a Clínica Radiológica Kozma, inscrita no CNPJ sob o n. 90.169.061/0001-70, rescindido em 31 de dezembro de 2001 (fls. 349 a 355); b) Contrato de Prestação de Serviços Médicos em Radiologia, Mamografia, Tomografia Computadorizada e Ecografia, firmado em 1º de janeiro de 2002, com a empresa Alto Uruguai Diagnóstico Por Imagem Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 04.228.867/0001-50, rescindido em 30 de abril de 2003 (fls. 356 a 362), e c) Contrato de Prestação de Serviços e Responsabilidade Técnica, firmado em 1º de maio de

2003, com a empresa Alto Uruguai Diagnóstico Por Imagem Ltda., inscrita no CNPJ sob o nº 04.228.867/0001-50 (fls. 363 a 368), este ainda em vigência à época da notificação.

Consta à fl. 13 da notificação que objeto dos referidos contratos, conforme cláusulas primeira e segunda, é a prestação de serviços médicos especializados e responsabilidade técnica em radiologia geral, mamografia, ultrasonografia, tomografia computadorizada, ecografia e outros métodos de diagnóstico por imagens atuais e ou a serem desenvolvidos, prestados única e exclusivamente na área física do Hospital, mais especificamente na área denominada Centro de Diagnóstico por Imagem – CDI, havendo uma divisão dos lucros obtidos com os exames realizados com a utilização dos aparelhos e equipamentos de propriedade da notificada.

A notificação faz constar também que:

4.2.7 Conforme disposição da cláusula quarta dos contratos firmados, na prestação dos serviços especializados, será respeitada a isenção técnica dos profissionais designados pela Clínica Kozma e não haverá qualquer tipo de subordinação, pessoalidade ou vínculo da contratada em relação à Notificada.

*4.2.8 Já o item "b" da cláusula sétima, prevê como obrigação da Notificada, entre outras: disponibilizar área física, **equipamentos**, utensílios e materiais específicos à radiologia, mamografia, ecografia e tomografia.*

4.2.9 Os pagamentos pelos serviços prestados serão apurados, mensalmente, da seguinte forma: 50% (cinquenta por cento) da diferença apurada entre o montante das receitas referentes aos exames, e o montante dos custos e despesas incorridas no mês. É o que diz a cláusula décima terceira do contrato, reproduzida a seguir:

"Cláusula décima terceira: Os valores referentes ao pagamento dos serviços prestados no âmbito do presente contrato serão apurados da seguinte forma:

1) Serão apurados mensalmente os valores faturados pelo HCE, referentes aos exames praticados no período, considerando as respectivas tabelas (privadas e de convênios);

2) Serão abatidas destes valores as despesas referentes a:

Pessoal próprio do HCE, Técnicos de RX, serviços de terceiros realizados no CDI, material de expediente fornecido pelo HCE, energia elétrica, água, telefone, material de consumo fornecido pelo HCE, filmes e contrastes fornecidos pelo HCE, rateios de administração do HCE, rateios de administração de materiais do HCE, manutenção fornecida pelo HCE, sanificação fornecida pelo HCE, lavanderia fornecida pelo HCE, esterilização de materiais fornecidos pelo HCE, assim como valores que o HCE vier a despendar na execução do presente contrato.

3) Do montante apurado no item 1 será subtraído o montante apurado no item 2 (supra mencionados), e sobre o valor encontrado será aplicado o percentual de 50%".

A fiscalização conclui:

"a) Quem fez/faz uso dos bens é a empresa Clínica Radiológica da Cidade Passo Fundo Ltda., CNPJ nº 90.169.061/0001-70, no período de 04 de abril de 2000 até 31 de dezembro de 2001, e a empresa Alto Uruguai Diagnóstico Por Imagem Ltda., CNPJ nº 04.228.867/0001-50, no período a partir de 1º de janeiro de 2002.

b) A Clínica Radiológica de Passo Fundo Ltda., teve, e a Alto Uruguai Diagnóstico por Imagem Ltda., continua tendo, **participação nos lucros** obtidos com os exames realizados com a utilização dos aparelhos e equipamentos, participação esta devidamente comprovada pelas Notas Fiscais de Prestação de Serviços emitidas pelas empresas e pelos demonstrativos de faturamento mensais emitidos pela Notificada (fls.374 a 477).

4.2.11 No período compreendido entre junho de 2000 e 31 de dezembro de 2001, foram distribuídos à Clínica Radiológica de Passo Fundo Ltda., o valor total de R\$ 557.580,96 (quinhentos e cinquenta e sete mil, quinhentos e oitenta reais e noventa e seis centavos), sendo o valor de R\$ 158.819,53 (cento e cinquenta e oito mil, oitocentos e dezenove reais e cinquenta e três centavos), relativos à participação nos resultados auferidos no Centro de Diagnóstico por Imagem - CDI no período de junho a dezembro de 2000 e o valor de R\$ 398.761,43 (trezentos e noventa e oito reais, setecentos e sessenta e um reais e quarenta e três centavos), relativos ao período de janeiro a dezembro de 2001, conforme tabela abaixo e planilha anexa contendo a demonstração mensal dos valores distribuídos (fls. 369 a 371)."

(...)

4.2.12 No período de janeiro a dezembro de 2002, foram distribuídos à empresa Alto Uruguai Diagnóstico por Imagem Ltda., o valor de R\$ 572.004,70 (quinhentos e setenta e dois mil, quatro reais e setenta centavos), à título de participação nos resultados auferidos pelo CDI, conforme tabela abaixo e planilha anexa contendo a demonstração mensal dos valores distribuídos (fls. 372 a 373).

Período	Faturamento Valor – R\$	Custos Valor – R\$	Sobra Valor – R\$	Participação da Alto Uruguai
Janeiro a dezembro de 2002	1.734.032,93	590.023,60	1.144.009,33	572.004,70

4.2.13 Tal conduta contraria o disposto no inciso I do artigo 14, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), e no art. 12, § 3 2 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Por não estar observando os requisitos previstos na legislação tributária para o gozo do benefício da imunidade o HCE foi notificado da suspensão dos benefícios, em cumprimento ao disposto no parágrafo 1º, do artigo 32, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitando a entidade à suspensão da imunidade de tributos federais de que trata a alínea "c" do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal, relativamente aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, em vista a prática das seguintes infrações:

a) - INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA

Art. 14, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN);

Art. 12, § 2º, alínea "b", e § 3º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

b) - DISTRIBUIÇÃO DE PARTE DE SUAS RENDAS

Art. 14, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN);

Art. 12, § 3º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

O HCE foi notificado em 26/11/2003 (fl.16) e contestou a notificação fiscal (fls. 554 –582). Inicialmente discorre sobre a missão Institucional do HCE e explica que se trata de uma sociedade civil filantrópica de direito privado, sem fins lucrativos, voltada à assistência social, predominantemente na área da saúde, e tratando-se de um hospital comunitário, por décadas tem sido reconhecido e, de fato, utilizado pelos usuários dos seus

serviços, habitantes da região Alto Uruguai, que abrange mais de cinquenta municípios, num raio de cem quilômetros. Apresenta as seguintes razões, em síntese relatadas:

- Assevera que ao longo dos anos, tem-se formalmente apresentado (declarado) perante os órgãos fazendários federais, estaduais e municipais.
- Informa que sem qualquer tipo de colaboração dos poderes públicos e graças à vontade das lideranças mais representativas da sociedade e à dedicação dos seus dirigentes (não remunerados) que suas instalações foram restauradas, os equipamentos obsoletos substituídos, métodos de gestão adequados foram implantados, médicos especialistas foram contratados, funcionários foram treinados e motivados.
- Afirma que, desde sua fundação, ocorrida há mais de 60 anos, o HCE cumpre suas finalidades institucionais.
- Alega que a documentação está regular, e que esta conclusão se extrai à vista das declarações feitas pelos próprios Agentes Fiscais, no sentido de que:
 - “- a escrituração foi (é) processada de forma regular;*
 - os documentos comprobatórios dos registros encontram-se arquivados em boa ordem;*
 - os dirigentes não percebem remuneração;*
 - as declarações anuais foram apresentadas;*
 - os tributos retidos sobre os rendimentos pagos ou creditados bem como a contribuição social retida dos empregados foram recolhidos;*
 - as obrigações acessórias decorrentes foram cumpridas;*
 - no Estatuto Social, está assegurada a destinação de seu patrimônio à outra instituição que atenda às condições paga gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de atividades, ou a órgão público.”*
- Informa que o cometimento das eventuais falhas ou ocorrências descritas nos subitens 5.1 e 11 do "Termo de Diligência Fiscal", por serem fortuitas e/ou de responsabilidade dos beneficiários dos pagamentos, foram (ou podem ser) sanadas através da tributação integral dos rendimentos na declaração dos mesmos (beneficiários dos rendimentos), não interferindo, portanto, no 'status' jurídico da contestante.
- Reafirma que diante do cumprimento dos requisitos acima enumerados, atestado pelos próprios Agentes Fiscais, lógico é concluir que o HCE atendeu (e atende) as condições estabelecidas nos artigos 9º e 14 do CTN, para o exercício do direito à imunidade tributária.

No item relativo à inconsistência dos motivos de “direito” que embasam o procedimento fiscal, a contribuinte assim se manifestou:

- Alega que como uma sociedade civil filantrópica de direito privado, sem fins lucrativos, prestadora de assistência social predominantemente na área da saúde está conformidade com o estabelecido no artigo 150, VI, V, da Carta Magna, enquadra-se como entidade que dispõe do direito subjetivo da imunidade tributária, desde que "atendidos os requisitos da lei" .
- Ressalta que de acordo com o artigo 146, inciso II, da Lei Maior, a competência para a regulação das questões atinentes às "limitações constitucionais ao poder de tributar" foi atribuída exclusivamente à lei complementar. Conseqüentemente, a fixação dos "requisitos de lei" mencionados no final da alínea 'c' retrocitada, só pode ser fixada em Lei Complementar, e não ordinária e que a incumbência (regulamentadora) foi executada pelos

artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional (CTN), que, anteriormente, restou demonstrado que o HCE cumpre integralmente.

- Reclama que no item 3.6 da "Notificação Fiscal", os Agentes Fiscais manifestaram o entendimento de que a partir de 1º de janeiro de 1998, a Lei nº 9.532/97, nos seus artigos 12 e 13, acrescentou *"outras condições para o gozo da imunidade"*. As referidas "outras condições", não estão explicitadas na 'Notificação Fiscal', estando elas mencionadas no 'Relatório de Diligência Fiscal', tais como: a) existência do 'Certificado (ou Registro) de Fins filantrópicos; b) a aplicação de 20% da receita bruta em gratuidades, exigências estas previstas na Lei nº 8.212/91 e no Decreto nº 2.536/98 e que por trilharem um caminho não delineado pela Constituição, o entendimento fiscal mostra-se inconsistente, é juridicamente inócuo.

- Alega que o regramento da imunidade só pode ser implementado através de Lei Complementar (CF/88, art. 146, II), não podendo o legislador comum, extrapolando sua competência, estabelecer outras condicionantes e que Lei Ordinária não pode criar/suprimir isenções envolvendo fatos e/ou entes abrangidos pelo instituto da imunidade.

- Fundamenta com a transcrição de excertos de ensinamentos da lavra de Ayres F. Barreto/Paulo Ayres Barreto e Sacha Calmon Navarro Coelho.

- Refuta a necessidade do 'Certificado de Fins Filantrópicos' e da 'aplicação de 20% da receita bruta em gratuidade', apontada pelos Agentes Fiscais como condição para o gozo da "isenção" das contribuições à COFINS, CSLL e INSS cota patronal. Afirmando que a erroneidade da concepção (ou pretensão) fiscal exsurge de uma simples leitura conjugada dos artigos 149, § único, e 195 da CF/88, e ainda do art. 56 do ADCT. Interpretando-os de forma harmônica e sistemática, verifica-se que os mesmos caracterizam as contribuições como tributos, enquadrando-as, portanto, no regime jurídico-tributário de todos os demais. Fundamenta nos ensinamentos de Ives Gandra Martins.

Passa à exposição de motivos sobre a inconsistência dos motivos de fato que embasam o procedimento fiscal e inicia a demonstração da inexistência da incorporação imobiliária como prática comercial, um dos motivos da proposta de suspensão da imunidade tributária, com os seguintes argumentos:

- Que apesar de estar formalmente constituída como pessoa jurídica exploradora de serviços, como muitas outras, o seu elemento diferencial repousa na razão de ser, no sentido finalístico da sua existência, qual seja, a de operar em benefício de outrem, no caso, a comunidade do município e região nos quais está inserido e que todos seus atos devem ser vistos sob este prisma, ou seja, sem intuito de lucro, ainda que, aparentemente, apresentem a mesma roupagem dos negócios empresariais. Coleciona doutrina.

- Diz que a eleição do motivo causador da imunidade, o evento da incorporação imobiliária, é aleatório.

- Afirmar que se *"na realização das 'diligências' o funcionamento hospitalar tivesse sido examinado na sua inteireza, e, mais, se fossem coerentes com a ótica procedimental que balizou a lavratura da "Notificação", os Agentes Fiscais teriam constatado que o HCE não teria praticado apenas uma "atividade comercial não eventual", e sim muitas outras. Seriam elas a atividade de hotelaria, a venda de remédios, o aluguel de salas (cirúrgicas, recuperação), de equipamentos variados, etc.*

Em sentido estrito, tais operações não se configuram como atividades diretamente vinculadas à saúde.

Consequentemente, não apenas o HCE, mas todos os hospitais equiparar-se-iam a empresas comerciais e/ou prestadoras de serviços com fins lucrativos.”

Explica os motivos da edificação do Centro Clínico do HCE:

- Que na década de 1990-2000, quando a atual diretoria assumiu suas funções, o HCE apresentava sérias deficiências, inclusas aí a ausência de espaço físico, o obsoletismo dos equipamentos, a carência de médicos especialistas aliada ao comodismo dos antigos, o amadorismo gerencial, e, na esteira deste, a desorganização e a má prestação de serviços e com base num "Planejamento Estratégico" formulado por especialistas em administração hospitalar (vide ANEXO 8),.

- Na busca de um maior e melhor aproveitamento do espaço físico, o 'lay out' do hospital foi redesenhado adequado aos novos equipamentos e aos novos critérios funcionais estabelecidos de acordo 'Plano Diretor' no ANEXO 1. Continua esclarecendo que :

“Todavia, continuou a faltar espaço, principalmente para colocar, senão no interior, mas junto ao hospital, os cerca de 30 novos médicos contratados. Releva, aqui, observar que a Região do Alto Uruguai riograndense é formada de pequenas cidades, cujas atividades, porém, estão predominantemente centradas na agricultura.

Logo, como medida de bom senso, impunha-se que na busca de atendimento médico-hospitalar, os pacientes (principalmente os de fora da cidade e agricultores) não tivessem que efetuar múltiplos deslocamentos.

A idéia inicial de ampliar lateral ou verticalmente as instalações existentes mostrou-se financeiramente inviável, não só em face da impossibilidade de paralisar o atendimento hospitalar, como também em função dos elevados custos financeiros.

Em face destes e doutros fatores, surgiu a idéia de construção do 'Centro Clínico'. Primeiramente, em algum terreno contíguo ao do HCE, tentativa esta que se mostrou infrutífera seja porque a vizinhança do hospital é formada por proprietários de casas com pequenos lotes, quase todos invendíveis, seja porque, noutra direção, existe uma área de preservação permanente (vide croqui no ANEXO 2).

A solução encontrada foi, então, de aproveitar parte do terreno disponível do próprio hospital, contíguo ao prédio antigo, e nele construir um prédio com 62 salas, destinadas a consultórios e outros serviços médicos, sendo as partes inferiores destinadas ao próprio HCE (auditório para 140 pessoas, sala de aula para 50 pessoas, sala de reuniões para 15 pessoas. salas de apoio (recepção, estar), farmácia, lancheria, foyer, etc (vide plantas baixas no ANEXO 3).

- Assim decidido, e sabedora de que não poderia contar minimamente com qualquer tipo de apoio estatal (União, Estado e Municípios, a Direção iniciou a penosa busca de financiamentos.

Com esse afã, foram procurados o BRDE, o BNDS, bancos estatais, bancos particulares, eventuais benfeitores, 'et caterva'. O resultado foi infrutífero.

Foi daí que surgiu a idéia de, num processo compartilhado, obter os recursos necessários junto aos interessados na ocupação das salas a serem edificadas, atingindo, com isso, quatro objetivos:

- contar com os recursos necessários para realizar a construção;
- não despendar os elevados encargos financeiros então praticados;
- não suportar os custos de manutenção das salas utilizáveis por terceiros;

- oferecer um serviço centralizado, próximo, interligado, a todos os pacientes necessitados de atendimento médico-hospitalar, principalmente aos residentes fora da cidade ou do município.

A título de esclarecimento, cabe destacar que, refletindo uma prática de mercado, o financiamento das salas adquiridas pelos (médicos) interessados, foi calculado em parcelas reajustáveis pelo CUB. De se observar que os descompassos existentes entre os valores recebidos e os despendidos pelo HCE no período da construção não tem relevância de ordem tributária . ”

• Afirma que o registro da incorporação imobiliária no Cartório de Imóveis de Erechim foi efetuado no estrito cumprimento da legislação reguladora da atividade imobiliária. Estando distante do cunho meramente lucrativo. Transcreve doutrina como conclusão:

“7.1.6 - Conclusão

Em face da plena aplicabilidade ao caso, a título conclusivo, a contestante transcreve o seguinte comentário de Ayres F. Barreto/Paulo A. Barreto, assim expresso:

"Já no que concerne às instituições de educação e de assistência social, transparece clara a preocupação subjetiva do constituinte. Em outras palavras, erigiu-se a imunidade tendo em vista um sujeito que é chamado ao mundo do direito com a precípua vocação de exercer determinadas atribuições realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados.

Essas entidades não buscam as atividades lucrativas, mas sim as receitas e, a partir delas, as rendas que as atividades lucrativas podem ensejar, tendo em vista o benefício de suas finalidades.

Na verdade a Constituição parte do pressuposto de que tenham rendas.

A propósito, não conhecemos quem negue que o desempenho destas atividades e sobretudo seu incremento possa ser possível sem a obtenção de rendas. É que obter rendas não só é necessário, mas é desejável juridicamente. Nada tem de repugnante. Pelo contrário, a simples presença no texto constitucional da imunidade para essas entidades já mostra ser desígnio constitucional claro que elas obtenham rendas, empreguem seu patrimônio e desempenhem serviços tendo em vista este objetivo que, por sua vez, irá suportar, custear financeiramente aquelas finalidades realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados.

Destarte, se tais entidades têm imóveis, não é bom que eles fiquem ociosos. Se têm terrenos, é altamente desejável que os explorem, direta ou indiretamente, com estacionamentos ou qualquer outra forma. Se têm prédios, é bom que os aluguem, desde que fortaleçam suas finanças. (...). Suas finalidades são constitucionalmente queridas. E só são realizáveis com recursos financeiros. E esses recursos financeiros não existiriam se as entidades não alugassem, não prestassem serviços, não auferissem rendas. Rui Barbosa já dizia: quem quer os fins, quer os meios. Se a Constituição quer os fins, quer as rendas que os tornem possíveis. (Grifou-se).

O que a Constituição protege são os fins consistentes na liberdade do exercício do culto religioso, na prestação da educação e no oferecimento de assistência social aos carentes e desvalidos. O que a Constituição veda é a distribuição de "lucros" (melhor seria superavits).

Para alcançar seus objetivos, essas entidades podem (em rigor têm que) possuir e manter bens imóveis ou móveis; devem ter superavit para a cobertura das despesas necessárias à consolidação e à expansão dos investimentos e das suas atividades; e para tanto, precisam auferir receitas de qualquer natureza.

Foi por ter idêntica interpretação que o Supremo Tribunal Federal assentou:

"A renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingresso de cinema ao público em geral, e aproveitada em suas finalidades assistenciais, está abrangida na imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Carta Republicana" (RE 116.188 -4).

Parece claro ser do espírito da Constituição que essas entidades tenham bom patrimônio, para suportar solidamente o custeio das suas atividades. As rendas serão sempre intributáveis, ainda que representada por títulos financeiros, direitos, créditos. Não pode prevalecer a tese restritiva de que o patrimônio incrementado por ganhos de capital possa ser tributado.

A Constituição não discrimina a espécie de renda. Também não estabelece o destino da renda. Proíbe tão-só a distribuição de lucros. Inexistindo distribuição, qualquer restrição é indevida, por inconstitucional".

Continua a argumentação sobre a inexistência da transferência do uso de equipamentos, que alega ser um dos motivos da autuação da lide, e argúi que:

A transferência do uso de equipamentos para uma empresa prestadora de serviços com fins lucrativos - de um ecógrafo e de um sistema de tomografia computadorizada importados ao abrigo da 'isenção', está deferida pelo fato de o HCE tratar-se de entidade de assistência social. A contribuinte afirma que as cópias dos contratos de fls. 363/368 mostram que inexistente qualquer estipulação contratual prevendo a transferência da posse (uso) dos equipamentos, seja a título de aluguel, seja de comodato, ou sob outra forma qualquer. Que se mostra evidente a posse e o uso exclusivo dos equipamentos pelo HCE. E que esta é a conclusão que se impõe lendo as cláusulas constantes do contrato:

“• da cláusula segunda, onde está previsto que

"Os serviços serão prestados única e exclusivamente na área física do HCE, mais especificamente nas dependências destinadas ao serviço de diagnóstico por imagem";

• da cláusula sétima, onde estão discriminadas as obrigações do HCE, tais como:

"a) Colocar à disposição do serviço o corpo funcional destinado à secretaria, recepção e limpeza, bem como técnicos em radiologia e de enfermagem ...";

b) Disponibilizar área física, equipamentos, utensílios e materiais específicos à radiologia, mamografia, ecografia e tomografia;

c) Efetuar a manutenção, substituição e instalações técnicas necessárias para o pleno funcionamento dos serviços ora avençados;

d) Repassar nas datas respectivas os valores referentes à prestação dos serviços"

• da cláusula décima, onde consta que

"De igual sorte, serão de inteira responsabilidade do HCE o controle e o recolhimento, bem como pagamento de todos os impostos, taxas, contribuição de melhoria ou emolumentos que incidam ou venham a incidir sobre o presente contrato, e afeitos a sua atividade";

• da cláusula décima terceira, onde está expresso no item 1, que "Serão apurados mensalmente os valores faturados pelo HCE, referentes os exames praticados no período, considerando as respectivas tabelas (privadas e de convênio)"; e,

no item 2, estar a seu encargo suportar os custos/despesas com "Pessoal próprio do HCE, Técnicos de RX, serviços de terceiros realizados no CDI, material de expediente fornecido pelo HCE, energia elétrica, água, telefone, material de consumo fornecido pelo HCE, filmes e contrastes fornecidos pelo HCE, rateios de administração do HCE, manutenção fornecida pelo HCE, sanificação fornecida pelo HCE, lavanderia fornecida pelo HCE, esterilização de materiais fornecidos pelo HCE, assim como valores que o HCE vier a despendar na execução do presente contrato".

Acrescenta que na cláusula primeira está claramente estabelecido que o mesmo *"...possui como objeto a prestação de serviços médicos em radiologia, mamografia, tomografia computadorizada e ecografia, na sede do HCE, a todo e qualquer convênio ou atendimento que o HCE tenha celebrado ou que venha celebrar".*

Argumenta que, **no seu todo**, os serviços retrocitados foram (são) disponibilizados à população exclusivamente pelo HCE, que, para tanto:

"- destinou e preparou com elevados custos uma parte das suas dependências (espaço físico) para a instalação do "Centro de Diagnóstico por Imagem - CDI", visitado pelos Agentes Fiscais (vide ANEXO 4);

- contratou (como empregados) diversos técnicos em radiologia, com a função precípua de operar os equipamentos, ou seja, realizar fisicamente os exames atinentes aos retrocitados equipamentos (vide ANEXO 5);

- contratou (também como empregados) vários outros funcionários para atuarem no setor ("CDI % tais como enfermeiras, atendentes, secretárias, etc (vide ANEXO 6);

*- contratou uma empresa prestadora de serviços atuante nos ramos da radiologia, tomografia, ecografia, etc. (vide fls. 363/368), para executar a interpretação dos filmes e gráficos e a emissão dos laudos concernentes aos exames processados pelos seus técnicos em radiologia (do HCE), **tarefas estas de competência exclusiva de médicos especializados e habilitados junto à Sociedade Brasileira de Radiologia (SBR).***

Em adição, aduz que:

Mostra-se evidente, portanto, que agindo sem um maior conhecimento de causa, os Agentes Fiscais confundiram o todo -com a parte.

*Melhor explicitando, a Contestante quer dizer que os mesmos não atentaram para o fato de que, **no todo**, a oferta, pelo HCE, dos serviços em referência envolve não só os equipamentos em si, mas, também, as instalações apropriadas, além da mão-de-obra de uma variada gama de profissionais (técnicos em eletricidade, eletrônica, segurança do trabalho, radiologia, enfermeiros, atendentes, secretários, etc), dentre eles se sobressaindo - como uma das partes mais importantes - os médicos com a missão funcional já relatada (interpretar chapas radiográficas, gráficos, emitir os respectivos laudos, etc.).*

*Fazendo uma analogia, no presente caso, o uso dos equipamentos do CDI pela empresa contratada (na pessoa dos médicos) ocorre da mesma forma que, em todos os hospitais, outros médicos (profissionais liberais ou cooperativados), se **utilizam da parafernália das salas de cirurgia, dos centros de tratamento intensivo, etc. de propriedade dos hospitais.***

Alude aos gráficos que compõem o ANEXO 7 que demonstram o número de profissionais envolvidos na execução das rotinas procedimentais do Centro de Diagnóstico por Imagem - CDI.

Invoca a ótica gramatical na leitura do contrato. Assim, no texto retro transcrito, consta que o seu objeto está centrado na prestação de serviços médicos.

Ressalta, que semanticamente, o adjetivo " médicos " restringe o alcance da locução, delimitando a competência executória dos serviços para uma determinada classe de profissionais (médicos), sendo destes também exigido, como condição necessária, estarem habilitados e inscritos no Colégio Brasileiro de Radiologia (CBR) e na Sociedade Gaúcha de Radiologia (SGR).

Conclui que *“o Fisco agiu infundadamente não só ao confundir o serviço de radiologia no seu todo, com a sua parte mais especializada, esta executada por profissionais médicos, como, também, ao distorcer a natureza (objeto) dos serviços pactuados, por observar o conteúdo semântico e finalístico dos vocábulos expressos no contrato”*.

Acrescenta outros aspectos que devem ser considerados, como os motivos pelo quais a empresa de radiologia foi contratada:

Além dos expostos, outros aspectos do contrato devem ser objeto de consideração.

*O primeiro repousa no fato de que na contratação restrita dos SERVIÇOS MÉDICOS retrocitados, de acordo com o estabelecido na cláusula oitava, a empresa contratada (através de seus profissionais) assumiu apenas a **responsabilidade técnica** (cláusula quinta) pelos laudos emitidos.*

Nada mais.

*O segundo assenta-se no fato de que a cláusula sexta subordinou à empresa contratada a executar os serviços mediante o pleno cumprimento, dentre outras estipulações, **das normas internas e regulamentos do HCE**, sendo equivocada a dedução fiscal de que a mesma (empresa contratada) teria autonomia administrativa, como, também, de que, pura e simplesmente, teria havido a transferência do uso dos equipamentos.*

Por se considerar relevante, abre-se, aqui, um parêntesis para tornar conhecida a forma e os motivos que levaram a instituição a contratar os serviços da empresa "Alto Uruguai Diagnóstico por Imagem Ltda".

No ano de 1996, quando os atuais Conselho de Administração • e Corpo Diretivo, sem qualquer remuneração, assumiram suas funções, o Hospital de Caridade de Erechim, em situação falimentar, encontrava-se prestes a fechar suas portas.

Tanto é verdade que as pessoas deslocavam-se a Passo Fundo, distante 80 quilômetros, para realizar consultas ou exames mais especializados.

Dizia-se ocorrer uma procissão diária rumo àquela cidade ...

*Diante dos clamores da comunidade regional, foi, então, buscada a recuperação do hospital. Com esse afã, imensos esforços foram desenvolvidos no sentido de reestruturar e modernizar suas partes física, gerencial, tecnológica, o corpo clínico, **pessoal de apoio, etc.** Tudo isso foi (está) formalmente condensado no documento*

intitulado "**Plano Estratégico - Metas Estratégicas & Operacionais**", cuja cópia compõe o ANEXO 8.

No que tange aos serviços de diagnóstico por imagem, de um lado, o equipamento existente era obsoleto, inconfiável, e, de outro, os profissionais contratados estavam não só desatualizados, mas numericamente incapazes de atender a demanda, gerando incontáveis reclamações tanto do corpo médico, quanto da população em geral (vide ANEXO 9).

A busca da solução ocorreu com as concomitantes providências para adquirir novos equipamentos e contratar novos profissionais.

Aqueles (equipamentos) são os identificados e adquiridos nas condições referidas pela fiscalização.

Já em relação aos profissionais médicos, as primeiras providências foram tomadas no sentido de manter a empresa até então contratada ('Clínica Radiológica E. J. Gollin Ltda'), exigindo-lhe, porém, melhorias na qualidade, assiduidade e permanente disponibilidade, exigências estas que, não atendidas, deram origem a desentendimentos, à denúncia (ruptura) do contrato, e ao surgimento de pendências judiciais, ainda em tramitação.

De qualquer forma, uma vez desfeito o contrato anterior, muitos contatos foram feitos no sentido de atrair eventuais interessados com o perfil desejado pelo HCE, tendo os mesmos se mostrado infrutíferos por três motivos:

- a negativa de muitos estabelecerem-se na cidade (pequena, sem atrativos culturais, de clima frio, etc); a exigência de uma vantajosa compensação financeira, à época não suportável pela instituição, a possibilidade de os eventuais contratados não se adaptarem à cidade e/ou ambiente de trabalho, criando sérios problemas de continuidade na prestação de serviços (exames) essenciais à preservação da vida.

Resultou daí, então, o uso da alternativa da contratação inicial de uma empresa (Clínica Radiológica de Passo Fundo) operante nas áreas em referência, sediada em Passo Fundo, que passou a assegurar a presença constante, no HCE, de profissionais habilitados a atender a demanda destes tipos de exames e de expedir os competentes laudos.

De se ver, pois, que a contratação de pessoa jurídica para executar os serviços de interpretação dos exames e emissão dos respectivos laudos, não ocorreu apenas em conformidade com a liberdade de contratar, mas visou, sobretudo, atender uma imperiosa, inadiável e permanente necessidade das comunidades do Alto Uruguai riograndense.

Afirma que inexistente a previsão contratual de distribuição de lucros, de acordo com o citado:

" 7.3.1.1 - Cláusulas sétima e décima terceira do contrato

Na cláusula sétima (item d), como urna das obrigações assumidas pelo HCE, consta o dever de "Repassar nas datas respectivas os valores referentes à prestação dos serviços"

Já na cláusula décima terceira, está indicado que "Os valores referentes ao pagamento dos serviços prestados no âmbito do presente contrato...."

*Das disposições contratuais supratranscritas, verifica-se haver uma constante indicação de remuneração por serviços prestados. Nada, pois, foi **formalmente pactuado** a título de distribuição/ divisão/participação nos lucros.*

7.3.1.2 - Cláusula décima terceira do contrato Na cláusula décima terceira, a pactuação da forma de pagamento dos serviços foi (está) assim prevista:

"Cláusula décima terceira: Os valores referentes ao pagamento dos serviços prestados no âmbito do presente contrato serão apurados da seguinte forma:

- 1) Serão apurados mensalmente os valores faturados pelo HCE, referentes os exames praticados no período, considerando as respectivas tabelas (privadas e de convênios);
- 2) Serão abatidas destes valores as despesas referentes a:

"Pessoal próprio do HCE, Técnicos de RX, serviços de terceiros realizados no CDI, material de expediente fornecido pelo HCE, energia elétrica, água, telefone, material de consumo fornecido pelo HCE, filmes e contrastes fornecidos pelo HCE, rateios de administração do HCE, manutenção fornecida pelo HCE, sanificação fornecida pelo HCE, lavanderia fornecida pelo HCE, esterilização de materiais fornecidos pelo HCE, assim como valores que o HCE vier a despendar na execução do presente contrato".

- 3) Do montante apurado no item 1 será subtraído o montante apurado no item 2 (supra mencionados), e sobre o valor encontrado será aplicado o percentual de 50%".

Afirma que a previsão contratual estipula a remuneração variável, que este sistema coexiste com a remuneração fixa, sendo descabido o entendimento fiscal de qualificar os respectivos pagamentos como 'distribuição de lucros' Os pressupostos legais para a ocorrência do fenômeno da 'distribuição de lucros' aconteça, é necessário que, antes, os mesmos (lucros) sejam apurados através do balanço demonstrativo de resultados.

Ainda, argumentando sobre a hipótese de que os pagamentos dos serviços prestados (valores fixos e variáveis) correspondessem a lucros distribuídos, faz as seguintes indagações:

“- concordaria a prestadora de serviços em disponibilizar seus profissionais-médicos junto ao HCE, ficando sua remuneração dependente da apuração de lucros pelo hospital?

OBS.: de acordo com as cópias dos "Demonstrativos de Resultado" que compõem o ANEXO 10, houve prejuízo(deficit) nos anos de 1998 (R\$ 774.685,62), de 1999 (R\$ 588.166,77), de 2000 (R\$ 441.628,84), de 2002 (R\$ 137.162,61), sendo apurado resultado positivo apenas no exercício de 2001 (R\$ 315.683,61)

- nessa mesma linha da raciocínio, concordaria a prestadora de serviços, como empresa com fins lucrativos, realizar exames gratuitos a pessoas necessitadas (vide cláusula oitava, 'b', do contrato), sem a garantia de uma retribuição mínima (a remuneração fixa)?

Indubitavelmente, uma resposta positiva afrontaria a lógica, impondo-se concluir que o procedimento fiscal é, também, ilógico.

Observação: a título ilustrativo, a Impugnante informa que em 2001 e 2002 foram executados gratuitamente, respectivamente, 481 e 442 exames radiológicos, 59 e 182 tomografias."

Discorda de que houve distribuição de lucros e afirma que o fato de a empresa prestadora de serviços, de um lado, ter emitido notas fiscais de prestação de serviços, e, de outra parte, o HCE ter elaborado demonstrativos de faturamento mensais, não autorizam, abstratamente, concluir que se está diante de hipótese de distribuição de lucros.

Concluindo, discorre sobre os pressupostos legais para a ocorrência do fenômeno da 'distribuição de lucros', aduzindo que legalmente, é necessário que haja apuração através de demonstrativos de resultados, que houve o lucro.

Diz que é o que preconiza a legislação contábil, quanto a fiscal, esta última prevê o uso da presunção para efeitos de imposto de renda, mas sempre computando a totalidade das operações de conteúdo econômico dentro de um determinado período.

Pede a improcedência da notificação fiscal e o reconhecimento do direito à imunidade tributária do que o HCE dispõe desde a sua fundação.

A Seção de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal em Passo Fundo (RS) julgou improcedente as alegações apresentadas pela entidade em relação às irregularidades indicadas na Notificação, e declarou no DESPACHO DECISÓRIO DRF/PFO, de 27 de setembro de 2004, SUSPENSO o gozo da imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, relativamente aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, pelo Hospital de Caridade de Erechim, CNPJ nº 89.428.718/0001-97, face a violação ao disposto nos arts. 14, incisos I e II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (CTN) e 12, parágrafos 2º, "b" e 3º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (fls. 687 a 697).

Foi lavrado o Despacho Decisório DRF/PFO, de 27 de setembro de 2004 publicado ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO DRF/PFO Nº 299 de 27 de setembro de 2004. na Seção 1 do Diário Oficial da União n. 188, quarta- feira, 29 de setembro de 2004 (fls. 698- 699) cuja ciência ocorreu em 06/04/2005 (fl.701).

Inconformado, em 06/05/2005, o HCE apresenta impugnação (fls. 706 a 729) onde afirma que as razões alicerçadoras do 'Despacho Decisório' em tela são as mesmas que orientaram o procedimento fiscal, tendo em vista que o "Despacho" em lide apenas condensa o que foi explanado nos retrocitados "atos fiscais", em seguida, a Impugnante transcreve a contestação apresentada ao Delegado Regional da SRF, pedindo à Turma Julgadora dessa DRJ que o examine na integralidade como sendo parte integrante deste ato impugnatório.

No pedido, acrescenta que fica patente que o Ato Declaratório de suspensão da imunidade corporifica um ato inconsistente, e, sobretudo, ilegal e pede que seja declarada a improcedência dos procedimentos que determinaram sua expedição, e, concomitantemente, o reconhecimento do direito à permanência na condição de entidade tributariamente imune.

Concomitantemente à impugnação, o HCE impetrou Mandado de Segurança nº 2005.71.04.004285-8 (fls. 739 a 751). Em 07/06/2005 foi concedida liminar, nos seguintes termos (fls. 737-738-v):

“DEFIRO A MEDIDA LIMINAR nos termos em que pleiteada, determinando à autoridade apontada como coatora que processe o recurso administrativo interposto pelo impetrante, atribuindo-lhe efeito suspensivo, com todas as consequências legais decorrentes (abstenção de efetuar lançamentos e/ou cobranças enquanto não resolvida a questão da imunidade).”

Em atendimento à determinação judicial, a impugnação do HCE foi julgada pela 2ª Turma da DRJ/STM em Sessão de 22 de setembro de 2006, que não acolheu os argumentos do HCE trazidos na impugnação, de acordo com o constante no voto a seguir reproduzido:

Voto

Da regulamentação da imunidade

Alegou a impugnante que a regulamentação das condições para o gozo da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da CF, não poderia ser realizada por lei ordinária, mas somente por lei complementar.

Salienta-se, inicialmente, que esse tipo de discussão não pode afetar a convicção do julgador da esfera administrativa, pois, como se sabe, a autoridade administrativa não pode negar a vigência nem a eficácia da lei.

Aliás, nesse aspecto, cumpre ressaltar que a autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade e/ou invalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico.

No âmbito desse julgamento administrativo, cabe tão somente verificar se o ato praticado pelo agente do Fisco está ou não conforme a legislação tributária, sem emitir juízo de legalidade ou constitucionalidade das normas jurídicas que embasaram o ato, tendo em vista a vinculação à lei, a que está submetido o servidor da administração tributária.

Essa vinculação do servidor da administração tributária somente deixa de prevalecer quando a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Este, aliás, é o entendimento manifestado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CRE/N.º 948, de 02 de julho de 1998) acerca da disposição contida no Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Ademais, a cláusula "atendidos os requisitos da lei" contida no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal não se destina a regular a eficácia da norma, pois esta é plena. Visa estabelecer os contornos jurídicos, as características das entidades beneficiárias da imunidade tributária, não havendo impedimento ao seu tratamento por lei ordinária, conforme decisão preliminar adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) n.º 1.802-3, que se encontra pendente de julgamento do mérito, conforme se constatou em recente consulta à página da internet do Supremo Tribunal Federal.

Salienta-se que o STF, ao deferir em parte o pedido de Medida Cautelar na mencionada ADIn, em sessão plenária realizada em 27 de agosto de 1998, rejeitou a arguição de que todos os dispositivos da Lei n.º 9.532, de 1997 que regulamentam as condições fixadas na Carta Magna são inconstitucionais, conforme se verifica em sua ementa:

EMENTA: I Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidade de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não

destinarem os seus resultados positivos a distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei ": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, a intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/197, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Munoz, RTJ 1021304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete a lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, e à fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado a lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e § 2º (salvo a alínea J) e 3, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, e densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2, f, 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fina da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestadas ou a restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/197 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.

Como visto, os dispositivos das leis ordinárias constantes do enquadramento legal utilizado como base para a suspensão da imunidade da impugnante continuam em vigor, não podendo o servidor da administração tributária lhes negar aplicação.

Da suspensão da imunidade

O Ato Declaratório Executivo DRF/PFO nº 29, de 27 de setembro de 2004 declarou suspensa a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da CF, em face da violação pelo HCE das disposições contidas nos artigos 14, incisos I e II, do CTN e 12, • parágrafos 1º, alínea "b" e 3º, da Lei nº 9.532, de 1997.

Os dispositivos mencionados no ato declaratório como infringidos pelo HCE têm a seguinte redação:

- CTN

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I — não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado:

II — aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

- Lei nº 9.532, de 1997

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

[...]

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

[...]

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

Portanto, dois foram os motivos que levaram à suspensão da imunidade do HCE: a prática de atividades imobiliárias, que resultaram na aplicação de recursos em atividades não decorrentes de seus objetivos institucionais; e a distribuição de parcela de suas rendas, em decorrência da fixação de um percentual do resultado para a remuneração de serviços contratados de outras pessoas jurídicas.

Nenhum outro dispositivo, além dos constantes do ato declaratório, foram citados pela autoridade tributária como infringidos pela impugnante para suspender a imunidade tributária, motivo pelo qual reputa-se desnecessária a análise dos argumentos que discorrem sobre exigências que constariam de outros dispositivos e que teriam sido mencionadas em documentos lavrados pela fiscalização. Em relação à realização de incorporação imobiliária, alegou a impugnante que é uma entidade que não tem objetivo de lucro, embora exerça outras atividades comerciais não eventuais, que são praticadas por todos os estabelecimentos hospitalares, que, se prevalecer o entendimento do "Despacho Decisório", também determinariam que nenhum desses estabelecimentos poderia gozar de imunidade tributária.

A esse respeito, deve ser considerado que o exercício das demais atividades elencadas pela impugnante, referentes à internação de pacientes, fornecimento de medicamentos, utilização de salas cirúrgicas e de recuperação e equipamentos, são diretamente utilizados pela impugnante para a prestação dos serviços a que se destina, sendo, portanto, compatíveis com a finalidade da instituição.

Entretanto, o mesmo não se pode dizer em relação à aplicação de recursos na realização de incorporação imobiliária, já que esta atividade não visa a manutenção de seus objetivos institucionais, por ser estranha às finalidades do HCE, constantes do seu Estatuto Social (fls. 28 e 29), pois se trata de atividade de cunho comercial, já que parte do prédio construído se destinou a ser alienado, atividade essa que, obviamente, não pode ser admitida para uma entidade de assistência social que goze de imunidade tributária.

Portanto com o exercício da atividade de incorporação imobiliária, ficou caracterizada a aplicação de recursos em atividade estranha à manutenção dos seus objetivos institucionais, o que implica violação ao disposto no art. 14, inciso II, do CTN e ao art. 12, § 2º alínea "b" e § 3º da Lei nº 9.532, de 1997.

Em relação ao segundo motivo determinante da suspensão da imunidade do HCE, verifica-se que a remuneração dos serviços médicos especializados prestados nas instalações do HCE, pela empresa Clínica Radiológica Kozma, nos anos de 2000 e 2001 e pela empresa Alto Uruguai Diagnóstico por Imagem Ltda., a partir de 2002, com o uso de equipamentos e funcionários do HCE, era remunerado apenas com uma parcela variável correspondente a 50% do resultado obtido com os

mencionados serviços, conforme previsto na cláusula décima terceira dos contratos de prestação de serviços (fls. 352 e 359), resultado esse obtido após serem deduzidas das receitas oriundas dos serviços prestados os custos e despesas a eles inerentes.

Poder-se-ia interpretar como simples remuneração por serviços Prestados por terceiros, se os serviços contratados fossem remunerados em valor fixo, ou proporcional aos serviços prestados, quando, então, ter-se-ia somente a remuneração dos serviços, sem participação nos resultados da atividade, entretanto, não foi o que ocorreu no caso do HCE.

A remuneração a terceiros, representada pela metade do resultado obtido com a atividade de prestação de serviços de diagnóstico por imagens, caracteriza a distribuição de parcela das rendas do HCE e constitui infração ao disposto no art. 14, inciso I, do CTN e art. 12, § 3º, da Lei nº 8.532, de 1997.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de se indeferir a solicitação da impugnante, mantendo-se o Ato Declaratório que suspendeu a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da CF.

Foi exarado o acórdão 18-6.040 (fls. 763 a 770), cuja ementa transcreve-se a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.CONSTITUCIONALIDADE. O servidor da administração tributária não pode negar aplicação a dispositivo legal em vigor, sob a alegação de que é inconstitucional ou ilegal, por não ser de sua competência tal juízo.

INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. SUSPENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. A aplicação de recursos em atividades incompatíveis com a finalidade institucional e a distribuição de parte das rendas de instituição de caráter assistencial justifica a suspensão da imunidade tributária.

Em 20/12/2006 o HCE foi cientificado da decisão de 1ª instância (AR fl. 772) e em 10/01/2007 apresentou recurso voluntário onde aponta as razões do recurso e coleciona doutrina e jurisprudência (fls. 777 a 804).

Descreve os fatos e afirma que ao praticarem seus respectivos atos, tanto os Agentes Fiscais, o Delegado da Receita Federal de Passo Fundo, como a 2ª Turma da DRJ/STM, nada mais fizeram do que seguir as orientações emanadas da administração tributária.

Na identificação do procedimento fiscal, transcreve partes do procedimento fiscal que resultaram na suspensão da imunidade.

Na identificação dos objetivos institucionais e da situação formal/documental do HCE, repete as razões já trazidas na contestação e impugnação.

Na afirmação das inconsistências das razões de direito que embasaram a manutenção da suspensão da imunidade, transcreve a fundamentação do acórdão recorrido e reitera os argumentos trazidos no **item 7** da impugnação, solicitando o reexame da decisão.

“7. A INCONSISTÊNCIA DOS MOTIVOS 'DE DIREITO' QUE EMBASAM O PROCEDIMENTO FISCAL

Inicialmente, cumpre reiterar que de acordo com o definido no seu estatuto social (cópia de fls. 27/47), o HCE caracteriza-se como uma sociedade civil filantrópica de direito privado, sem fins lucrativos, prestadora de assistência social predominantemente na área da saúde.

Nessa condição, em conformidade com o estabelecido no artigo 150, VI, V, da Carta Magna, enquadra-se como entidade que dispõe do direito subjetivo da imunidade tributária, desde que "atendidos os requisitos da lei" –

A esse respeito, cabe ser ressaltado que de acordo com o artigo 146, inciso II, da Lei Maior, a competência para a regulação das questões atinentes às "limitações constitucionais ao poder de tributar" foi atribuída exclusivamente à lei complementar.

Conseqüentemente, a fixação dos "requisitos de lei" mencionados no final da alínea V retrocitada, só podem ser fixados em lei complementar, e não ordinária.

No caso, esta incumbência (regulamentadora) foi executada pelos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional (CTN), que, anteriormente, restou demonstrado que o HCE cumpre integralmente.

Acontece, todavia, que no item 3.6 da "Notificação Fiscal", os Agentes Fiscais manifestaram o entendimento de que a partir de 1º de janeiro de 1998, a Lei nº 9.532/97, nos seus artigos 12 e 13 (que transcrevem), acrescentou "outras condições para o gozo da imunidade".

As referidas "outras condições", não estão explicitadas na Notificação • Fiscal", estando elas mencionadas no "Relatório de Diligência Fiscal" (incompreensivelmente não juntado aos autos), como:

- a) - a existência do 'Certificado (ou Registro) de Fins filantrópicos;*
- b) - a aplicação de 20% da receita bruta em gratuidades, exigências estas previstas na Lei nº 8.212/91 e no Decreto nº 2.536/98.*

Data venia, por trilhar um caminho não delineado pela Constituição, o entendimento fiscal mostra-se inconsistente, é juridicamente inócuo.

Isto porque, resumindo o que já foi dito:

- a) - o regramento da imunidade só pode ser implementado através de lei complementar (CF/88, art. 146, II), - não podendo o legislador comum, extrapolando sua competência, estabelecer outras condicionantes;*
- b) - lei ordinária não pode criar/suprimir isenções envolvendo fatos e/ou entes abrangidos pelo instituto da imunidade.*

Nesse sentido, releva, aqui, consignar os ensinamentos de Aires F. E. Barreto/Paulo A. Barreto, quando afirmam:

"O legislador constitucional, ao conferir à lei complementar a função de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, buscou manter a coerência da ordem jurídica e a eficácia do seu comando, evitando abusos que pudessem restringir o gozo da imunidade.

Fosse possível estabelecer os requisitos para o gozo da imunidade, por intermédio de lei ordinária, estaríamos diante do caos. Isto porque cada ente tributante - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - buscaria fixar as condições para o usufruto da imunidade constitucional. Cada uma dessas inúmeras leis (isto para não falar nos atos infralegais que se seguiriam) estabeleceria critérios e condicionantes os mais dispares para reger a matéria.

Como não existe hierarquia entre as leis ordinárias dos diversos entes políticos, seria difícil precisar qual preceito deveria ser

obedecido. Instalar-se-ia, de vez, nesse campo, total desordem no ordenamento jurídico brasileiro". (Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar 'I São Paulo, Dialética, pp. 30131).

Importante, também, é transcrever o entendimento que Sacha Calmon Navarro Coelho manifesta acerca da impossibilidade de os requisitos para o gozo da imunidade serem fixados em lei ordinária, ao dizer:

"Não é nem poderia ser lei ordinária. A uma, porque a imunidade, restrição ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios, ficaria à mercê da vontade dos próprios destinatários da restrição, se lhes fosse dado regulá-la pela lei ordinária. Seria transferir ao legislador ordinário das ordens parciais, poder permanente de emenda à Constituição. Sim, porque na medida em que por lei ordinária pudessem variar as condições para a fruição da imunidade, poderiam até mesmo frustrá-la. Assistiríamos ao absurdo de ver um valor posto numa Constituição rígida, para garantir certas categorias de pessoas contra a tributação, vir a ser manipulado, justamente, por aqueles a quem se proíbe o poder de tributá-las... (Comentários à Constituição de 1988, 6ª ed Rio de Janeiro, Forense, pp. 349/350).

Do exposto, resulta evidente a inaplicabilidade, ao caso, das disposições de leis ordinárias (leis 9.532/97, 8.212/91) que os Agentes Fiscais tomaram como fundamento do procedimento fiscal em pauta.

Ainda dentro dessa linha de raciocínio, urge refutar a alegada necessidade do 'Certificado de Fins Filantrópicos' e da 'aplicação de 20% da receita bruta em gratuidade', apontada pelos Agentes Fiscais como condição para o gozo da "isenção" das contribuições à COFINS, CSSL e INSS-cota patronal.

A erroneidade da concepção (ou pretensão) fiscal exsurge de uma simples leitura conjugada dos artigos 149, § único, e 195 da CF/88, e ainda do art. 56 do ADCT.

Interpretando-os de forma harmônica e sistemática, verifica-se que os mesmos caracterizam as contribuições como tributos, enquadrando-as, portanto, no regime jurídico-tributário de todos os demais.

Tendo-se presente, então, que as contribuições sociais são tributos, que a regulamentação da imunidade tributária deve ser feita por lei complementar (CTN, art. 14), que leis meramente ordinárias não podem estabelecer restrições ao campo imunitório, só resta concluir pelo descabimento da exigência das condicionantes supracitadas, como pressupostos para o exercício do direito à imunidade .

Por seu caráter sumamente esclarecedor, a contestante passa a transcrever alguns excertos do parecer emitido por Ives Gandra da Silva Martins, sob o título "Imunidades de Contribuições Sociais. Art. 195, § 7º, da Constituição Federal – Perfil constitucional do conceito de "Entidade Beneficente de Assistência Social" na área da saúde. Exigência de finalidade não lucrativa e não de filantropia. Impossibilidade de a legislação infraconstitucional restringir o alcance desse conceito" (in 'Temas de Direito Público, Edit. Juarez Oliveira, São Paulo, pp. 123/142), assim expressos:

"Nosso estatuto supremo, ao definir o sistema tributário, estabelece certas desonerações, ora levando em conta o destinatário (subjetivas), ora bens (objetivas), para o fim de preservar valores que, por serem inerentes ao perfil de Estado adotado no país – o Estado Democrático de Direito-, devem ser defendidos contra a forma usual de arbítrio, que é a cobrança de tributos.

A tais desonerações constitucionalmente previstas, dá-se o nome técnico de imunidades tributárias, cuja natureza jurídica, para boa parte da doutrina, é o de verdadeiras limitações à competência impositiva dos entes tributantes.

Com a superveniência da Constituição federal de 1988, outorgou-se às entidades beneficentes de assistência social, em norma definidora de típica hipótese imunidade, uma expressiva garantia de índole tributária em favor dessas instituições civis.

(...).

A finalidade que inspirou a instituição da desoneração em tela foi, sem dúvida, estimular a sociedade a colaborar com o Poder Público no atendimento de necessidades básicas da sociedade, suprimindo as insuficiências do organismo estatal. Com efeito, embora em seu art. 194, I, o estatuto supremo assegure a universalidade do atendimento, por parte do Estado, às ações pertinentes à seguridade social, estava o constituinte ciente de que dificilmente poderia o organismo estatal, de imediato, prestar a todos, de forma direta, essa assistência.

(...),

Com efeito, ao referir-se a entidades de algum modo ligadas à seguridade social, a lei maior utiliza-se de 3 conceitos distintos - o que é particularmente nítido, em se tratando de entidades que exercem atividades pertinentes à saúde - a saber: o de entidade sem fins lucrativos, o de entidade filantrópica e o de entidade com fins lucrativos.

(...)

Para definir o conteúdo de cada um desses conceitos, cumpre distinguir entre tipo de interesse que envolve essas entidades e modo de satisfazê-lo.

De acordo com o tipo de interesse, a entidade pode perseguir um interesse próprio ou um interesse de outrem.

(...)

Buscam interesses de outrem, aquelas que atuam em benefício de alguém que não a própria entidade ou os que a integram. É o caso das entidades sem fins lucrativos, que, como não visam a um interesse próprio, e sim alheio, são entidades beneficentes, na medida em que agem "em benefício de".

(...).

Entidades cuja atividade se desdobra no dispêndio patrimonial em benefício de outrem, são as entidades filantrópicas, pois filantropia é manifestação de caridade. Mas o fato de não estar fazendo caridade não significa que a entidade não esteja agindo em benefício de outrem. Para tanto, basta que não esteja agindo no interesse próprio.

Em resumo, portanto, pode-se dizer que beneficente é gênero que abrange duas espécies: a) a filantropia, modo de beneficência que envolve a caridade; e b) a atuação sem fins lucrativos e no interesse de outrem.

Dai ser possível concluir que toda entidade filantrópica é beneficente mas nem toda entidade beneficente é filantrópica.

(...).

Quanto às que desempenham atividades do setor de saúde a amplitude desse conceito de beneficência é bem explicitado no § V do art. 199 da Constituição Federal, pondo em relevo dois aspectos fundamentais para a interpretação do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, a saber:

a) que tal conceito não ostenta conteúdo idêntico ao do conceito de "entidade filantrópica", sendo mais amplo e abrangente este; e, b) que, tanto as entidades filantrópicas como as entidades sem fins lucrativos revestem-se da mesma relevância e merecem o mesmo tratamento,...

À luz dessa norma, é imperioso concluir, mormente no que diz respeito à saúde, que, para a Constituição, imune de contribuições sociais é aquela entidade que seja beneficente, ou seja, atue em benefício de outrem. Para tanto, não exige a filantropia. Basta tratar-se de entidade sem fins lucrativos.

(...).

Diante disso, a imposição por legislação infraconstitucional do requisito da filantropia para que a entidade se repete "beneficente de assistência social", tem, na verdade, o intento de interferir no conceito de entidade beneficente e estreitá-lo em relação ao que está definido constitucionalmente. (...).

Reportando-se à problemática da gratuidade, o citado jurista leciona:

"(...).

art. 1º da Lei n. 9.732, de 11 de dezembro de 1998, (cuja eficácia se encontra suspensa por liminar concedida na ADIn n. 2.028, conforme anteriormente mencionado), modificou o inciso III do art. 55 da Lei n. 8.212/191 e acrescentou-lhe os §§ 3º 4º e 5º, atribuindo-lhe a seguinte redação:

'Art. 55. Fica isenta das contribuições sociais de que tratam os arts. 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda cumulativamente:

(...).

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência.

*Resulta claro que o art. 55 da Lei n. 8.212/191, tanto na redação original, quanto na que lhe deu o art. P' da Lei n. 9.732/98, está pretendendo estabelecer o conceito de entidade beneficente de assistência social, **O QUE NÃO CABE À LEI**, porque a Constituição já o faz. Está, ademais, restringindo o conceito constitucionalmente esculpido, **O QUE AGRIDE A LEI MAIOR**.*

O dispositivo legal não está atendendo ao que estabelece o art. 14 do Código Tributário Nacional, e sim desbordando da função meramente reguladora da "lei" a que faz menção o § 7 do art. 195 da Constituição Federal.

(...).

Para que tal requisito da gratuidade pudesse ser exigido como condição de gozo da imunidade necessário seria que o próprio texto constitucional fosse alterado, para expressamente prevê-lo - o que certamente implicaria tornar inócuo o dispositivo, já que dificilmente alguma entidade particular teria condições de prestar exclusivamente serviços assistenciais inteiramente gratuitos.

(...).

*Assim procedendo, o legislador desbordou de sua competência, incorrendo em, **desvio de poder**, vício que também pode manifestar-se no exercício da atividade legislativa".*

Reitera os argumentos aduzidos no item 7 da impugnação e diz que o correto é item 8.

Com relação à **inconsistência das razões de fato** que embasaram a manutenção da suspensão da imunidade, trazidas no **item 7**, a recorrente insurge-se contra a decisão *a quo*, com os seguintes argumentos já trazidos no **item 8 da impugnação**, apresentados a seguir de forma sintética, onde aduz que inexistente a prática comercial da "incorporação imobiliária" e distribuição de suas rendas.

- a) Aponta para o objetivo finalístico da entidade;
- b) Que todos os seus ativos devem ser visto sem o intuito de lucro, sob o prisma finalístico, ainda que aparentemente apresentem a mesma roupagem dos negócios empresariais;
- c) Que a eleição, pela fiscalização, da incorporação imobiliária como causador da suspensão foi aleatória;

- d) Que o HCE teria praticado muitas outras atividades, como hotelaria, venda de remédios, aluguel de salas (cirúrgicas, recuperação), de equipamentos variados, etc e que estas operações, em sentido estrito, não se configuram como atividades diretamente vinculadas à saúde e que não apenas o HCE mas todos os hospitais equiparar-se-iam a empresas comerciais e/ou prestadoras de serviços com fins lucrativos;
- e) Que a edificação do Centro Clínico HCE, visou suprir as deficiências existentes em meados de 1990-2000 quando a diretoria assumiu suas funções, como carência de médicos especialistas, amadorismo gerencial, desorganização e má prestação de serviços.

Explicando os motivos da edificação do Centro Clínico, aponta:

- a) Que as mudanças foram feitas com base no planejamento estratégico formulado por especialistas em administração hospitalar e buscando um melhor aproveitamento do espaço físico o hospital foi redesenhado, porém continuou a faltar espaço para alocar os 30 novos médicos contratados. Cita anexos 1 e 8.
- b) Surgiu a idéia da construção do Centro Clínico e face a carência de terrenos, a solução encontrada foi o aproveitamento do terreno disponível do próprio hospital, contíguo ao prédio antigo e nele construir um prédio com 62 salas, destinadas a consultórios e outros serviços médicos, sendo as partes inferiores destinadas ao próprio HCE (auditório para 140 pessoas, sala de aula para 50 pessoas, sala de reuniões para 15 pessoas, salas de apoio (recepção, estar), farmácia, lancheria, foyer etc. Cita as plantas baixas no anexo 3.
- c) Face a carência de apoio estatal (União, Estado ou Município) a direção foi em busca de financiamento que resultou infrutífera, surgindo a idéia de num processo compartilhado, obter os recursos necessários junto aos interessados na ocupação de salas a serem edificadas, atingindo com isto quatro objetivos, a saber: i) contar com os recursos necessário para realizar a construção; ii) não despende os elevados encargos financeiros praticados iii) não suportar os custos de manutenção das salas utilizáveis por terceiros; iv) oferecer um serviço centralizado, próximo, interligado, a todos os pacientes necessitados de atendimento médico-hospitalar, principalmente aos residentes fora da cidade ou município.
- d) Refletindo uma prática do mercado, o financiamento das salas adquiridas pelos médicos interessados foi calculado em parcelas reajustáveis pelo CUB.
- e) Que o registro da incorporação foi efetuado no estrito cumprimento da legislação reguladora da atividade imobiliária, estando distante do cunho meramente lucrativo que foi visualizado pelos fiscais.
- f) Que inexistia estipulação contratual prevendo a transferência do uso para uma empresa prestadora de serviços com fins lucrativos, de um ecógrafa

e de um sistema de tomografia computadorizada importados ao abrigo de isenção. Cita as cláusulas, 2ª, 7ª, 10ª 13ª do contrato.

Alega inexistência da transferência do uso dos equipamentos pelas empresas prestadoras de serviços, aduzindo que:

- a) inexistente no contrato de fls. 363 a 368 estipulação contratual prevendo a transferência do uso dos equipamentos. Transcreve cláusulas do contrato e afirma que houve uma interpretação errônea do mesmo, visualizando uma situação hipotética, falsa, formando com isto um juízo infundado, que não pode prosperar.
- b) trata-se de um contrato é de prestação de serviços médicos e que todos os serviços foram disponibilizados à população exclusivamente pelo HCE que para tanto, preparou parte de suas dependências para a instalação do “Centro de Diagnóstico por Imagem – CDI”, contratou empregados (técnicos em radiologia, enfermeiras, atendentes, secretárias) e contratou uma empresa prestadora de serviços atuante nos ramos de radiologia, tomografia, ecografia (fls. 363/368) para executar a interpretação dos filmes e gráficos e a emissão dos laudos dos exames processos;
- c) Esclarece que a oferta dos serviços pelo HCE, envolve não só os equipamentos, mas as instalações apropriadas, empregados (técnicos em eletricidade, eletrônica, segurança do trabalho, radiologia, enfermeiros, atendentes, secretários, etc), e os médicos com a missão funcional de interpretar chapas radiográficas, gráficos, emitir os respectivos laudos, etc);
- d) Alega que o fisco confundiu os serviços de radiologia no seu todo, com a sua parte mais especializada, executada por profissionais médicos, como também distorceu a natureza (objeto) dos serviços pactuados.
- e) Afirma que a empresa contratada assumiu apenas a responsabilidade técnica pelos laudos emitidos, previsto na cláusula 5ª do contrato.
- f) Lembra os motivos pelos quais a empresa “Alto Uruguai Diagnóstico por Imagem Ltda” foi contratada, aduzindo que em 1996, ao assumir a administração do hospital, os atuais conselho de Administração e Corpo Diretivo se depararam com a situação em que os habitantes de Erechim se deslocavam 80 km até Passo Fundo para realizar consultas e exames especializados. Que em vista do quadro falimentar, obsolescência de material e dificuldades para atrair médicos para a cidade, a alternativa utilizada por a contratação de uma empresa denomina Clínica Radiológica de Passo Fundo, que assegurou a presença no HCE de profissionais especializados para executar os serviços de interpretação dos exames e emissão dos respectivos laudos.
- g) A contratação de pessoa jurídica para executar os serviços de interpretação dos exames e emissão dos respectivos laudos não ocorreu apenas em conformidade com a liberdade de contratar, mas visou,

sobretudo, atender a uma imperiosa, inaudível e permanente necessidade das comunidades do Alto Uruguai.

Relativamente à “distribuição de lucros”, alega que segundo motivo considerado pelo agente fiscal como determinante para a perda da isenção, é infundado, pois inexistente previsão contratual de distribuição de lucro, cita as cláusulas 7ª e 13ª do Contrato com a empresa de radiologia.

Conclui :

“Do exposto infere-se que a remuneração pactuada nada tem a ver, não se equipara a uma divisão de lucro, correspondendo, isto sim à fixação de uma remuneração variável calculada com base no diferencial entre os ingressos brutos deduzidos dos custos/despesas desse setor hospitalar.

Todavia, dito sistema de remuneração (variável) não é exclusivo, único, por sempre ter coexistido com a estipulação de uma remuneração fixa, garantidora de uma retribuição mínima. Esta é a realidade que se extrai dos ‘Demonstrativos de Faturamento’ de fls. 402/461, juntados aos autos pela própria fiscalização.

Mostra também que em raciocínio contrário, admitindo-se a hipótese fiscal de que os pagamentos por serviços prestados correspondessem a lucros distribuídos, e faz as seguintes indagações:

a) concordaria a prestadora de serviços em disponibilizar seus profissionais-médicos junto ao HCE, ficando sua remuneração dependente da apuração de lucros do hospital?

Mostra que houve apuração de resultado positivo apenas em 2001.

b) concordaria a prestadora de serviços, como empresa com fins lucrativos, realizar exames gratuitos e pessoas necessitadas (vide cláusula oitava ‘b’ do contrato), sem a garantia de uma remuneração mínima (a remuneração fixa)?

Diz que o hospital executou gratuitamente em 2001 e 2002, 481 e 442 exames radiológicos e 59 e 182 tomografias, respectivamente aos anos.

Discorda que a referida empresa tem participação nos lucros obtidos com os exames realizados pelos equipamentos importados e que a emissão de notas fiscais de serviços de um lado, e de outra o HCE ter elaborado demonstrativos de faturamento mensais não autorizam concluir que se está diante de hipótese de distribuição de lucros e que para tanto seria necessário apurar lucros através do balanço de resultados.

Em seguida passa a **contraditar especificamente o ato decisório** e rebater as premissas, consideradas por ela, inconsistentes, utilizadas pelo julgador, de que a aplicação de recursos na construção do edifício de salas de atendimento e de consultórios representa uma atividade estranha à entidade, com os seguintes argumentos:

Contraditando especificamente o ato decisório, a Recorrente apresenta as seguintes ponderações:

a) — Relativamente ao fenômeno ‘incorporação imobiliária’

No seu 'voto', o Sr. Relator faz uso de premissa inconsistente ao alegar que a aplicação de recursos na construção do edifício de salas de atendimento e de consultórios representa uma 'atividade estranha' à entidade.

Isto porque:

- os recursos desembolsados destinaram-se à ampliação do ativo imobilizado da própria instituição, atendendo uma necessidade urgente de espaço físico para atendimento dos doentes da região;*
- os recursos obtidos com a venda de parte das salas serviram, de fato e parcialmente, para garantir a conclusão do prédio, observado que nenhum órgão governamental, banco oficial ou privado concordaram em financiar o empreendimento,*
- as eventuais sobras de recursos advindas das vendas de parte dos consultórios, foram regular e exclusivamente utilizados nos serviços prestados pelo HCE , coexistindo o imaginado 'desvio dos objetivos institucionais';*
- a averbação no registro imobiliário representou um mero cumprimento da legislação imobiliária.*

b) — Relativamente ao fenômeno 'distribuição de lucro'

No seu 'voto', o Sr. Relator faz uso de alegação infundada ao aventar que a remuneração dos 'serviços médicos' prestados pela empresa terceirizada deveriam ser 'em valor fixo ou proporcional aos serviços prestados'.

Isto porque:

- a entidade tem a prerrogativa constitucional de, gerencialmente, adotar a forma de remuneração que, com segurança, melhor atenda seus interesses;*
- o Fisco (em geral) não dispõe de competência legal/funcional para fixar critérios remuneratórios, notadamente para reger o instituto da imunidade;*
- os critérios de remuneração parcial de apenas um dos muitos serviços prestados pela entidade , não materializa o fenômeno da 'distribuição de lucros', o qual pressupõe a realização de balanços patrimoniais e financeiros abrangendo todas as operações econômico/financeiras da entidade.*

c) - Manifestação jurisprudencial sobre o tema

Instado a apreciar em grau de recurso urn dissenso equivalente a este, o Conselho de Contribuintes resolveu o litígio nos moldes resumidos na ementa a seguir transcrita.

Acórdão nº 107 - 07197 - Sessão de 11.06.2003 PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA — INOCORRÊNCIA.

A suspensão da imunidade sob o argumento de que a atividade desenvolvida pela entidade imune ofende o princípio da concorrência, no presente caso, não pode prosperar.

À luz de entendimentos do Supremo Tribunal Federal, inclusive alguns do próprio Conselho de Contribuintes, e de grande parte da doutrina, se cumpridos os requisitos estabelecidos pelo art. 14 do CTN, não há que se impedir a fruição da imunidade,

pois, como afirmado pelo Ministro Sydney Sanches, citado por Ruy Barbosa Nogueira, "A instituição de assistência social não está proibida de obter lucros ou rendimentos que podem ser e são, normalmente, indispensáveis à realização dos seus fins. O que elas não podem é distribuir lucros. Impõe-se-lhes o dever de aplicar os rendimentos `na manutenção dos seus objetivos institucionais'".

Ademais, se a atividade desenvolvida tem por finalidade auxiliar a cobrir o déficit da atividade principal da entidade imune, não é correto retirar, pura e simplesmente, a imunidade somente com o argumento em tese de que estaria ferido o princípio da livre concorrência.

A ofensa a este deve ser provada e não apenas alegada, sob pena de agredir-se a supremacia constitucional. ”

Conclui requerendo a declaração de nulidade e/ou a improcedência do lançamento, determinando, após, o arquivamento do processo fiscal.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheira MÔNICA SIONARA SCHPALLIR CALIJURI

O Recurso é tempestivo. Dele conheço.

O Ato Declaratório Executivo DRF/PFO nº 29, de 27 de setembro de 2004 declarou suspensa a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c", da CF, em face da violação pelo HCE das disposições contidas nos artigos 14, incisos I e II da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); e 12, parágrafos 1º, alínea "b" e 3º, da Lei nº 9.532, de 1997.

Os dispositivos mencionados são:

- CTN

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I — não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II — aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

- Lei nº 9.532, de 1997

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

I••]

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

1.1

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

Nenhum outro dispositivo relativo à suspensão foi citado no ato declaratório, motivo pelo qual deixa-se de analisar eventuais alegações trazidas em recurso que versem sobre demais dispositivos não vinculados neste ato.

Preliminarmente cabe analisar pedido de nulidade trazido ao recurso.

O ato declaratório foi emitido em conformidade com o art. 172 do RIR/99 dispõe:

Art. 172. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 14).

§ 1º - Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição não está observando requisito ou condição previstos no arts. 169 e 170, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando, inclusive, a data da ocorrência da infração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 1º).

§ 2º - A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 2º).

§ 3º - O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 3º).

§ 4º - Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 4º).

§ 5º - A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 5º).

§ 6º - Efetivada a suspensão da imunidade (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 6º):

I - a entidade 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;
II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

§ 7º - A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 7º).

§ 8º - A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 8º).

§ 9º - Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 32, § 9º).

O decreto 70.235/72 por sua vez dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo

Não vislumbrando hipótese de ofensa ao citado artigo, rejeito as preliminares de nulidade.

Passando às demais alegações trazidas em recurso, a contribuinte alegou que a regulamentação das condições para o gozo da imunidade prevista no art. 150, inciso IV alínea “c” da CF só poderia ser realizada por Lei Complementar e não por Lei Ordinária.

Sobre este ponto não é possível ao julgador administrativo deixar de aplicar norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico pátrio, ainda que alegada eventual inconstitucionalidade ou ilegalidade do dispositivo, conforme dispõe o artigo 49 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, a Súmula CARF nº 2 e entendimento manifestado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CRE/N. 948/1998) acerca da disposição contida no Decreto n. 2.346 de 10 de outubro de 1997.

A suspensão ocorreu por dois motivos: a prática de atividades imobiliárias, que resultaram na aplicação de recursos em atividades não decorrentes de seus objetivos institucionais; e a distribuição de parcela de suas rendas, em decorrência da fixação de um percentual do resultado para a remuneração de serviços contratados de outras pessoas jurídicas.

Relativamente ao primeiro motivo, apesar de o HCE ter alegado que é uma entidade que não tem objetivo de lucro, embora exerça outras atividades comerciais não eventuais também praticadas por todos os estabelecimentos hospitalares e que, se prevalecer o entendimento do "Despacho Decisório", também determinariam que nenhum desses estabelecimentos poderia gozar de imunidade tributária, entendo que faz-se desnecessária a análise dos argumentos que discorrem sobre outros possíveis motivos de suspensão ou alegações não relacionadas com os motivos constantes do Despacho Decisório.

Entendo que a aplicação de recursos na realização de incorporação imobiliária não visa a manutenção de seus objetivos institucionais, por ser estranha às finalidades do HCE que constam no seu Estatuto Social (fls. 28 e 29), pois se trata de atividade de cunho comercial.

Art. 2º - O Hospital de Caridade tem as seguintes finalidades:

• I - Prestar assistência à saúde, no limite de suas possibilidades, a todos -que o procurarem, no sentido de proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice, sem qualquer tipo ou espécie de distinção.

II - Desenvolver atividades educacionais ou de saúde, para formação de profissionais.

III - Promover a integração dos diversos profissionais da área da saúde ao mercado de trabalho.

IV - Oportunizar ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência.

V - Realizar atividades beneficentes, de assistência social, em favor dos idosos, crianças desamparadas e adolescentes carentes.

Sobre a incorporação imobiliária a Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, dispõe:

Art. 28. As incorporações imobiliárias, em todo o território nacional, reger-se-ão pela presente Lei.

Parágrafo único. Para efeito desta Lei, considera-se incorporação imobiliária a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas, (VETADO).

Art. 29. Considera-se incorporador a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, que embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, (VETADO) em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando a termo a incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, a certo prazo, preço e determinadas condições, das obras concluídas.

Parágrafo único. Presume-se a vinculação entre a alienação das frações do terreno e o negócio de construção, se, ao ser contratada a venda, ou promessa de venda ou de cessão das frações de terreno, já houver sido aprovado e estiver em vigor, ou pender de aprovação de autoridade administrativa, o respectivo projeto de construção, respondendo o alienante como incorporador.

Art. 30. Estende-se a condição de incorporador aos proprietários e titulares de direitos aquisitivos que contratem a construção de edifícios que se destinem a constituição em condomínio, sempre que iniciarem as alienações antes da conclusão das obras.

(...)

(grifos nossos)

Art. 31. A iniciativa e a responsabilidade das incorporações imobiliárias caberão ao incorporador, que somente poderá ser:

a) o proprietário do terreno, o promitente comprador, o cessionário deste ou promitente cessionário com título que satisfaça os requisitos da alínea a do art. 32;

b) o construtor (Decreto número 23.569, de 11-12-33, e 3.995, de 31 de dezembro de 1941, e Decreto-lei número 8.620, de 10 de janeiro de 1946) ou corretor de imóveis (Lei nº 4.116, de 27-8-62).

c) o ente da Federação imitido na posse a partir de decisão proferida em processo judicial de desapropriação em curso ou o cessionário deste, conforme comprovado mediante registro no registro de imóveis competente. (Incluído pela Lei nº 12.424, de 2011).

§ 1º No caso da alínea b, o incorporador será investido, pelo proprietário de terreno, o promitente comprador e cessionário dêste ou o promitente cessionário, de mandato outorgado por instrumento público, onde se faça menção expressa desta Lei e se transcreva o disposto no § 4º, do art. 35, para concluir todos os negócios tendentes à alienação das frações ideais de terreno, mas se obrigará pessoalmente pelos atos que praticar na qualidade de incorporador.

§ 2º Nenhuma incorporação poderá ser proposta à venda sem a indicação expressa do incorporador, devendo também seu nome permanecer indicado ostensivamente no local da construção.

§ 3º Toda e qualquer incorporação, independentemente da forma por que seja constituída, terá um ou mais incorporadores solidariamente responsáveis, ainda que em fase subordinada a período de carência, referido no art. 34.

O registro da incorporação (fls. 85 a 98) mostra que o registro foi feito por exigência da Lei nº 4.591/64, supra citada:

"INCORPORAÇÃO"

Conforme Requerimento datado de 18 de Outubro de 2.000, acompanhado da documentação exigida pela Lei número 4.591/64, o proprietário descrito nesta Matrícula, ou seja, o "Hospital de Caridade de Erechim", construirá sobre o imóvel descrito nesta Matrícula UM EDIFÍCIO, que se denominará:

"CENTRO CLÍNICO HOSPITAL DE CARIDADE DE ERECHIM", destinado à consultórios médicos e à serviços dentro da atividade médica. Cujas Unidades são assim Individualizadas.

(...)

Tipo Jurídico:

A Incorporadora projeta construir o edificio cujas unidades e respectivas frações de terreno serão alienados pelo sistema de preço reajustável, determinado pelo CUB/SINDUSCON/RS ou outro indexador oficial, de acordo com a Lei 4591/64.

De acordo Com o Custo Global da construção o Edificio será de R\$ 3.641.747,19 (TRÊS MILHÕES, SEISCENTOS E QUARENTA E UM MIL, SETECENTOS E QUARENTA E! .SETE REAIS E DEZENOVE CENTAVOS).

ERECHIM, 06 de DEZEMBRO de 2.000

Às fls. 143 a 156 está acostado o documento de ESPECIFICAÇÃO, INSTITUIÇÃO E CONVENÇÃO DO CONDOMÍNIO DO CENTRO CLÍNICO DO HOSPITAL DE CARIDADE, cujo teor, transcreve-se em parte, para argumentação das razões de decidir:

(...) o Incorporador esta construindo o Centro Clinico Hospital de Caridade, de conformidade com o projeto e plantas aprovadas pela Prefeitura Municipal de Erechim possuindo uma área total de 9.637,76 m2 (nove mil seiscentos e trinta e sete metros e setenta e seis centímetros quadrados) e dispor parceladamente o edificio em apreço, por quanto o mesmo foi construído sob a forma de unidades isoladas' entre si

identificadas' cada uma das unidades autônomas por designação especial e numérica, para. efeito de especificação pela presente minuta e na melhor forma de direito resolve como de fato resolvido tem, nos termos da lei 4.591 de 14 de Dezembro de 1964 regulamentada pelo Decreto 55.815 de 08 de Março de 1965 e de mais legislação pertinente em vigor, construir, dividir, especificar e estabelecer a sua convenção de condomínio do mencionado edifício sob o regime de co-propriedade por Planos horizontais, fazendo pela forma que se:

1 — DA DESTINAÇÃO - O Centro Clínico Hospital de Caridade tem sua destinação para consultórios na área da saúde.

Portanto, o edifício foi construído para ser em parte alienado. Vejamos texto da Notificação Fiscal (fl. 12):

4.1.4 A Notificada (incorporadora) projetou construir o edifício cujas unidades e respectivas frações de terreno serão alienadas pelo sistema de preço reajustável, determinado pelo CUB/SINDUSCON/RS, com área de construção global de 8.587,75m², a um custo global orçado de R\$ 3.641.747,19 (três milhões, seiscentos e quarenta e um mil, setecentos e quarenta e sete reais e dezenove centavos), conforme quadro III - avaliação do custo global da construção e do preço por m², às fls. 99, sendo que os investimentos efetuados no período, fls. 161 a 190, e os valores recebidos dos adquirentes de salas, fls. 161 e 191 a 228, foram:

Valores investidos - conta construções em andamento - Ativo

	1999	2000	2001	2002	Total
Projetos	29.326,54	18.993,80	700,00	10.165,50	59.185,84
Mão de Obra	105,00	214.303,09	453.183,30	229.060,93	896.652,32
Mat. de Construção	-	272.234,16	518.611,96	703.977,25	1.494.823,37
Outros Custos	-	16.066,23	3.426,20	12.343,04	31.835,47
Desp. Administrativas	-	43.135,05	63.709,94	6.810,41	113.655,40
Total	29.431,54	564.732,33	1.039.631,40	962.357,13	2.596.152,40
Terreno					468.784,11
Total Geral					3.064.936,51

Conclui-se não foi uma atividade de construção para uso próprio e venda posterior. Nesta atividade de incorporação imobiliária, restou comprovado pelos auditores fiscais que houve violação ao disposto no art. 14, inciso II do CTN e art. 12, §2º alínea "b" e 3º da Lei nº 9.532/1997.

Lei n. 9532/1997

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

(...).

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*
d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.
h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966 (CTN)

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

(grifos nossos)

A contribuinte cita o Acórdão 107.07197 de 11.06.2003, que ora transcrevo:

IMUNIDADE — SUSPENSÃO — ATIVIDADE DESENVOLVIDA QUE FERE O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA — INOCORRÊNCIA. A suspensão da imunidade sob o argumento de que a atividade desenvolvida pela entidade imunidade ofende o princípio da livre concorrência, no presente caso, não pode prosperar. À luz de entendimentos do Supremo Tribunal Federal, inclusive alguns do próprio Conselho de Contribuintes, e de grande parte da doutrina, se cumpridos os requisitos estabelecidos pelo art. 14 do CTN, não há que se impedir a fruição da imunidade, pois, como afirmado pelo Ministro Sydney Sanches, citado por Ruy Barbosa Nogueira, "A instituição de assistência social não está proibida de obter lucros ou rendimentos que podem ser e são, normalmente, indispensáveis à realização dos seus fins. O que elas não podem é distribuir os lucros. Impõe-se-lhes o dever de aplicar os rendimentos 'na manutenção dos seus objetivos institucionais'. Ademais, se a atividade desenvolvida tem por finalidade auxiliar a cobrir o déficit da atividade principal da entidade imune, não é correto retirar, pura e simplesmente, a imunidade somente com o argumento em tese de que estaria ferido o princípio da livre concorrência. A ofensa a este deve ser provada e não apenas alegada, sob pena de agredir-se a supremacia constitucional

Sobre o tema, no mesmo sentido, Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto ensinam que:

"É amplo, pois, o sentido da cláusula 'rendas relacionadas com as finalidades essenciais'. Desde que lícitas, pouco importa de onde provenham as rendas das instituições. Não é a fonte emanadora das rendas que está em questão. O que o texto constitucional exige é aplicação nos objetivos institucionais. A cláusula volta-se, destarte, para os fins em que aplicadas as rendas e não para suas origens."

(Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar. São Paulo: Dialética, 1999, p. 47).

No entanto, não foram trazidas pela contribuinte provas de que o resultado do empreendimento foi aplicado no objetivo institucional do HCE. Confirma-se assim, a decisão de 1ª Instância.

Em relação ao segundo motivo determinante da suspensão da imunidade do HCE, por infração ao inciso artigo 14, inciso I do CTN, verifica-se que a remuneração dos serviços médicos especializados prestados nas instalações do HCE, pela empresa Clínica Radiológica Kozma, nos anos de 2000 até 31/12/2001, quando foi rescindido, e pela empresa Alto Uruguai Diagnóstico por Imagem Ltda., a partir de 2002, com o uso de equipamentos e funcionários do HCE, era remunerado **apenas com uma parcela variável correspondente a 50%** do resultado obtido com os mencionados serviços, conforme previsto na cláusula décima terceira dos contratos de prestação de serviços (fls. 352 e 359), resultado esse obtido após serem deduzidas das receitas oriundas dos serviços prestados os custos e despesas a eles inerentes.

O contrato com a Clínica Radiológica Kozma, está datado de **04/04/2000** (fls. 349 a 345), tendo sido assinado pelo dr. Paulo Sergio Bonfiglio Osório, representante legal da Clínica.

Transcreve-se a seguir as cláusulas 1ª, 13ª e 14ª dos citados contratos.

Cláusula primeira — O presente contrato possui como objeto a prestação de serviços médicos em radiologia, mamografia, tomografia computadorizada e ecografia, na sede do HCE, a todo e qualquer convênio ou atendimento que o HCE tenha celebrado ou que venha celebrar.

Cláusula segunda - Os serviços serão prestados única e exclusivamente na área física do HCE, mais especificamente nas dependências destinadas ao serviço de diagnóstico por imagem.

(...)

Cláusula décima terceira: Os valores referentes ao pagamento dos serviços prestados no âmbito do presente contrato serão apurados da seguinte forma:

1) Serão apurados mensalmente os valores faturados pelo HCE, referentes os exames praticados no período, considerando as respectivas tabelas (privadas e de convênios),

2) Serão abatidas destes valores as despesas referentes a:

Pessoal próprio do HCE, Técnicos de RX, serviços de terceiros realizados no CDI, material de expediente fornecido pelo HCE, energia elétrica, água, telefone, material de consumo fornecido pelo HCE, filmes e contrastes fornecidos pelo HCE, rateios de Administração do HCE, rateios de administração de materiais do HCE, manutenção fornecida pelo HCE, sanificação fornecida pelo HCE, lavanderia

fornecida pelo HCE, esterilização de materiais fornecidos pelo HCE, assim como os valores que o HCE vier a despendar na execução do presente contrato.

3) Do montante apurado no item 1 será subtraído o montante apurado no item 2 (supra mencionados), e sobre o valor encontrado será aplicado o percentual de 50%.

Cláusula décima quarta — A partir do décimo dia do mês subsequente, após o encerramento do faturamento e da apuração dos valores referentes a despesas mensais, será enviado pelo HCE a Kozma relatório com o detalhe dos cálculos, devendo ser verificados os valores lançados assine como os conceitos no setor contábil do HCE, por parte da Kozma. Realizado este controle, a Kozma procederá a assinatura do relatório concordando com os valores, e o HCE procederá o pagamento até o 40 ° dia do mês subsequente ao da competência.

(grifo nosso)

O contrato com Alto Uruguai Diagnóstico por Imagem Ltda, firmado a partir de 01/01/2002(fl. 356 a 361), teve por representante legal o dr. Aldo Paza Júnior e contém as mesmas cláusulas com o mesmo teor.

Cláusula primeira — O presente contrato possui como objeto a prestação de serviços médicos em radiologia, mamografia, tomografia computadorizada e ecografia, na sede do HCE, a todo e qualquer convênio ou atendimento que o HCE tenha celebrado ou que venha celebrar.

Cláusula segunda - Os serviços serão prestados única e exclusivamente na área física do HCE, mais especificamente nas dependências destinadas ao serviço de diagnóstico por imagem.

Cláusula décima terceira: Os valores referentes ao pagamento dos serviços prestados no âmbito do presente contrato serão apurados da seguinte forma:

1) Serão apurados mensalmente os valores faturados pelo HCE, referentes os exames praticados no período, considerando as respectivas tabelas (privadas e de convênios);

2) Serão abatidas destes valores as despesas referentes a:

Pessoal próprio do HCE, Técnicos de RX, serviços de terceiros realizados no CDI, material de expediente fornecido pelo HCE, energia elétrica, água, telefone, material de consumo fornecido pelo HCE, filmes e contrastes fornecidos pelo HCE, rateios de Administração do HCE, rateios de administração de materiais do HCE, manutenção fornecida pelo HCE, sanificação fornecida pelo HCE, lavanderia fornecida pelo HCE, esterilização de materiais fornecidos pelo HCE, assim como os valores que o HCE vier a despendar na execução do presente contrato.

3) Do montante apurado no item. 1 será subtraído o montante apurado no item 2 (supra mencionados), e sobre o valor encontrado será aplicado o percentual de 50%.

Cláusula décima quarta — A partir do décimo dia do mês subsequente, após o encerramento do faturamento e da apuração dos valores referentes a despesas mensais, será enviado pelo HCE a Kozma relatório com o detalhe das cálculos,

devendo ser verificados os valores, lançados assim como os conceitos no setor contábil do HCE, por parte da Kozma. Realizado este controle, a Kozma procederá a assinatura do relatório concordando com Os valores, e o HCE procederá ao pagamento até o 400 dia do mês subsequente ao da competência.

(grifo nosso)

Vale ressaltar que apesar de o segundo contrato ter sido firmado com a Alto Uruguai Diagnóstico por Imagem Ltda, há diversas cláusulas que tratam da Kozma, como mostram os excertos aqui transcritos.

O contrato com a Alto Uruguai Diagnóstico por Imagem foi rescindido em 30 de abril de 2003 (f. 362).

O HCE alega que trata-se apenas de remuneração e que não é apenas variável “*por sempre ter coexistido com uma remuneração fixa, garantidora de uma retribuição mínima. Esta é realidade que se extrai dos ‘Demonstrativos de Faturamento’ de fls. 402/461, juntados aos autos pela própria fiscalização*”

Compulsando os autos, às folhas citadas pela contribuinte, verifica-se que constam nos demonstrativos de faturamento mensal, o faturamento total, os custos totais e a sobra, havendo em seguida uma divisão deste resultado. A tabela abaixo mostra os valores mensais garantidos e valor mensal realizado, apurando diferenças e saldos pagos, a maior ou a menor que o valor garantido. A alegação de que havia uma remuneração fixa e uma parte variável não foi provada. O que se pode constatar pelos demonstrativos é que poderia, hipoteticamente, haver uma pactuação prévia de valores a serem pagos e que os resultados mensais confirmariam ou não este valor, como mostram a planilha de fl. 403, mas os termos contratuais vão noutro sentido.

DEMONSTRATIVO DE FATURAMENTO DO MÊS DE NOVEMBRO/2000			
ITEM	FATURAMENTO TOTAL	CUSTOS TOTAIS	SOBRA
TOMOGRAFIA	30.712,65	10.285,84	20.426,81
MAMOGRAFIA	15.236,88	4.344,90	10.891,98
RADIOLOGIA	26.070,10	21.069,71	5.000,39
ULTRA-SONOGRAFIA	10.723,66	0,00	10.723,66
	82.743,29	35.700,45	47.042,84
DESP. KOZMA	0,00	1.002,27	1.002,27
TOTAIS FINAIS	82.743,29	36.702,72	46.040,57
DIVISÃO RESULTADO			23.020,29
VALORES NEGOCIADOS COM A CLÍNICA KOZMA			
EXTRATO REFERENTE NOVEMBRO/2000			
VALOR MENSAL GARANTIDO	25.000,00		
VALOR MENSAL REALIZADO	23.020,29		
DIFERENÇA	1.979,72		
SALDO ANTER. PG À MAIOR	4.406,38		
SALDO PG À MAIOR	6.386,10		

Erechim/Rs, 08 de Janeiro de 2001

O que se pode constatar é que os valores calculados para pagamento às empresas contratadas possuem uma relação direta com resultados da unidade na parte relativa aos serviços de Tomografia, mamografia, radiologia, ultrasonografia, etc, normalmente conhecidos por “serviços de imagem”, conforme demonstrado nas planilhas 369 a 371, que mostram os valores de faturamento de serviços de tomografia, mamografia, radiologia, ultrasonografia e os respectivos custos, da sobra, a participação das empresas Kozma e posteriormente a Uruguai Diagnostico por Imagem, é de 50% do valor das sobras nos seguintes valores: Ano 2000 – R\$158.819,53; Ano 2001 – R\$398.761,43; Ano 2002 – R\$572.004,70.

A contribuinte também traz algumas indagações em seu recurso para justificar os pagamentos feitos às empresas contratadas:

a) Concordaria a prestadora de serviços em disponibilizar seus profissionais-médicos junto ao HCE, ficando sua remuneração dependente apenas de lucros pelo hospital?

b) Concordaria a prestadora de serviços, como empresa com fins lucrativos, realizar exames gratuitos a pessoa necessitadas (vide cláusula oitava 'b' do contrato), sem a garantia de uma retribuição mínima (a remuneração fixa)?

Entendo que estas perguntas são apenas a título de reforço argumentativo, não cabendo resposta a este julgador, pois trata da relação hospital/contratados.

As instituições de educação e as entidades beneficentes de assistência social, sem fins lucrativos, gozam de imunidade tributária por força do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, transcritos:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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

O parágrafo quarto do mesmo artigo constitucional restringe o alcance da imunidade estabelecendo que esta somente compreende o patrimônio, a renda e os serviços vinculados às finalidades essenciais da entidade imune, *in verbis*:

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas".

Portanto, existe condição essencial para o gozo da imunidade, qual seja, o atendimento aos requisitos da lei.

Recepcionada pela Carta Magna no que diz respeito ao aspecto em discussão, a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 9º, explicita:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – (...);

II – (...);

III – (...);

IV - cobrar imposto sobre:

a) (...);

b) (...);

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

d) (...)

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

Portanto, a remuneração a terceiros, representada pela metade do resultado obtido com a atividade de prestação de serviços de diagnóstico por imagens, caracteriza a distribuição de parcela do resultado do HCE e constitui infração ao disposto no art. 14, inciso I, do CTN e art. 12, § 3º, da Lei nº 9.532, de 1997.

Até 31 de dezembro de 1997, os requisitos para que uma entidade beneficente de assistência social pudesse ser enquadrada na regra de imunidade de impostos, resumiam-se àqueles enumerados no art. 14 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), com a alteração introduzida pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que deu nova redação ao art. 14, I “ I — não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado ” (texto anterior), que dispõe, *verbis*:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

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

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Por fim, a partir de 1º de janeiro de 1998, por força da edição da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, foram acrescentadas aos requisitos supracitados outras condições para o gozo da imunidade, conforme se lê no art. 12 desta Lei, dispondo o seguinte:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os

serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;*
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;*
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;*
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;*
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;*
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;*
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.*
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.*

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

(...)

Art. 13. *Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a Secretaria da Receita Federal suspenderá o gozo da imunidade a que se refere o artigo anterior, relativamente aos anos-calendários em que a pessoa jurídica houver praticado ou, por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.*

Parágrafo único. *Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição imune, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na*

determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

A matéria em questão diz respeito à imunidade condicionada, portanto, é imprescindível que a instituição possua meios e documentos suficientes a demonstrarem o total e inteiro cumprimento das exigências legais, bem assim, que possa apresentá-los quando solicitados pelas autoridades fiscais competentes, com vistas à comprovação do exato enquadramento e o direito do gozo da imunidade tributária.

A imunidade tem como pressuposto a execução do fim público, a ausência de intuito lucrativo e a generalidade na prestação do serviço. Diante disso, não há dúvidas que cabe à instituição comprovar que atende as determinações legais para enquadrar-se como uma entidade imune.

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

Contudo, dispõe o § 5º do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, que a suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da inobservância dos requisitos legais para fruição. Nessas condições, a falta de documentação de que os recursos obtidos foram empregados integralmente na entidade, bem assim, a presença inegável de fortes e substanciais indícios e provas de que houve o aproveitamento indevido na utilização dos recursos da recorrente, revelam exatamente a existência de desvios.

Cumprido ressaltar que os robustos elementos acostados ao processo confirmam as irregularidades que foram detalhadas na Notificação Fiscal e que foram sinteticamente discriminados no relatório do presente voto. Assim, o ônus de produzir a prova em contrário cabia à recorrente. Somente ela poderia demonstrar que atendia as condições para caracterizar-se como imune, o que não fez.

Todo o conjunto de elementos constantes no processo aponta, sempre, de acordo com a Notificação Fiscal, no sentido de que efetivamente está justificado o acerto do procedimento de suspensão da imunidade da ora recorrente tendo em vista que foram descumpridos os requisitos legais essenciais para a fruição da imunidade, fatos que se tornaram relevantes, tendo em vista que a entidade não logrou apresentar provas documentais em contrário, suficientes a elidir a imputação.

A contribuinte teceu também alegações a respeito de transferência no uso de equipamentos. Deixo de apreciar as alegações e outras eventuais trazidas no recurso em virtude das razões que fundamentam o voto estarem esclarecidas

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, entendo que não há reparos a serem feitos na decisão recorrida e voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

MÔNICA SIONARA SCHPALLIR CALIJURI – Relatora

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Entendo que, no presente caso, não estão presentes justificativas suficientes para a suspensão da imunidade da entidade em epígrafe.

Como relatado, o primeiro motivo que ensejou a suspensão foi a prática de incorporação imobiliária, que resultou na aplicação de recursos em *atividades não decorrentes de seus objetivos institucionais*. Por certo, como dito na Notificação para Suspensão da Imunidade, o estatuto social da entidade não indica, e nem poderia indicar, a atividade de incorporação de imóveis. Contudo, ao desenvolvê-la, a entidade teria destinado recursos àquela atividade, considerada não essencial, na medida em que a comparação entre os valores investidos com os valores recebidos dos adquirentes de salas, conforme tabelas acima e docs. fls. 161 a 228 revelaria descompasso entre os investimentos e os ingressos de receitas das vendas. Neste contexto, a alienação de imóveis de propriedade da Notificada, através da incorporação imobiliária, caracterizaria a prática de atividade comercial não eventual, típica de sociedades imobiliárias, o que a desqualifica como pessoa jurídica beneficiária da imunidade.

O mencionado descompasso verificou-se porque nos períodos de 1999 a 2002 os valores recebidos dos adquirentes de salas teria sido inferior aos valores aplicados na construção do imóvel. Este, por sua vez, além dos 72 (setenta) e dois conjuntos de salas, localizadas do 1º ao 12º pavimento do imóvel construído, também contaria, em seu pavimento térreo, com *recepção para acesso de clientes e profissionais, elevadores, escada, sanitários públicos e para deficientes físicos, salas para serviços de apoio, ligações com o hospital, etc*, além de dois subsolos com garagens e outras instalações, os quais poderiam ser de uso do hospital, como alegado em sua defesa:

A solução encontrada foi, então, de aproveitar parte do terreno disponível do próprio hospital, contíguo ao prédio antigo, e nele construir um prédio com 62 salas, destinadas a consultórios e outros serviços médicos, sendo as partes inferiores destinadas ao próprio HCE (auditório para 140 pessoas, sala de aula para 50 pessoas, sala de reuniões para 15 pessoas, salas de apoio (recepção, estar), farmácia, lancheria, foyer, etc (vide plantas baixas no ANEXO 3).

Além disso, e mais importante, observo que a entidade foi intimada a demonstrar, apenas, o fluxo financeiro nos períodos de 2000 a 2002, nos termos abaixo (fl. 19):

14. Informar, por escrito, data de início das obras e valor dos investimentos feitos para a construção do Edifício do Centro Clínico Hospital de Caridade, em cada um dos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, juntando cópia das folhas do livro razão onde estão registradas as contas representativas dos investimentos feitos;

15. Informar, por escrito, valor efetivamente recebido em cada um dos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, por conta das vendas de unidades do Edifício do Centro Clínico Hospital de Caridade;

De outro lado, porém, como exposto pela própria autoridade fiscal à fl. 09, *a elaboração do projeto ocorreu no ano de 1999 e o início das obras civis ocorreu no mês de maio de 2000, com previsão de término, com entrega das chaves aos adquirentes das referidas salas, em dezembro de 2003.* Portanto, não está demonstrado nos autos se outros pagamentos foram feitos pelos adquirentes das salas em períodos subseqüentes, e qual o retorno final obtido em razão do investimento feito pela entidade, mormente tendo em conta sua assertiva no sentido de que houve reajustamento dos valores aplicados na construção:

A título de esclarecimento, cabe destacar que, refletindo uma prática de mercado, o financiamento das salas adquiridas pelos (médicos) interessados, foi calculado em parcelas reajustáveis pelo CUB. De se observar que os descompassos existentes entre os valores recebidos e os despendidos pelo HCE no período da construção não tem relevância de ordem tributária.

Destaco que à fl. 560 e seguintes do processo administrativo nº 11030.002382/2008-31 foram juntados, por ocasião da diligência requerida pela autoridade julgadora de 1ª instância, compromissos de compra e venda referentes às mencionadas salas construídas pela entidade, e neles está estipulada a atualização da dívida a partir do mês anterior ao vencimento da primeira parcela. E, dentre os compromissos de compra e venda, há documentos cujo vencimento de 35 (trinta e cinco) parcelas mensais devidas pela aquisição das salas têm início em 05/04/2002 (fl. 781 e 794 do processo administrativo nº 11030.002382/2008-31), corroborando a possibilidade de a entidade ter recebido parcelas da construção depois de 31/12/2002.

Acrescento, ainda, que, se as mencionadas *partes inferiores* do edifício permaneceram sob a propriedade da entidade, os custos proporcionais àquela parcela deveriam ser excluídos dos cálculos do esperado retorno financeiro em razão da construção de salas vendidas a terceiros.

Quanto ao fato de a incorporação imobiliária não ser essencial e caracterizar atividade comercial, importa ter em conta que, se o terreno da entidade fosse vendido para construção da mesma unidade imobiliária por terceiros, e o recurso obtido destinado aos seus objetivos institucionais, o desvio cogitado para suspensão da imunidade inexistiria. Assim, o descumprimento dos requisitos legais para a imunidade centra-se no fato de a incorporação imobiliária ter se destinado à construção de imóveis vendidos a terceiros e, sob esta ótica, é preciso distinguir que estes terceiros, nos termos da Convenção de Condomínio à fl. 143, somente poderiam ser *consultórios na área da saúde*, ou, mais especificamente nos termos do seguinte dispositivo (fl. 148):

Artigo 4º - É permitido o uso das salas para consultórios nas especialidades de Medicina, Odontologia, Psicologia, Fisioterapia e Nutrição, desde que devidamente registrado em seu Conselho de Classe. Não será permitido a instalação de Prestação de Serviços que venha a competir com o Hospital.

Destaco, ainda, a justificativa operacional apresentada pela entidade:

Todavia, continuou a faltar espaço, principalmente para colocar, senão no interior, mas junto ao hospital, os cerca de 30 novos médicos contratados. Releva, aqui, observar que a Região do Alto Uruguai riograndense é formada de pequenas cidades, cujas atividades, porém, estão predominantemente centradas na agricultura.

Logo, como medida de bom senso, impunha-se que na busca de atendimento médico-hospitalar, os pacientes (principalmente os de fora da cidade e agricultores) não tivessem que efetuar múltiplos deslocamentos.

Frente a estas considerações e a partir dos elementos contidos nos autos não se pode dizer que a entidade estava exercendo atividade comercial com os benefícios da imunidade, mas sim buscando meios para ampliar seus serviços, e em princípio sendo ressarcida pelos investimentos nas instalações que não seriam utilizadas por ela própria, mas que ainda assim apresentavam evidente correlação com as atividades por ela exercidas.

Entendo, por tais razões, que para demonstrar o descumprimento do requisito expresso no art. 14, inciso II do CTN, não basta a prova de aplicação de recursos em atividade distinta daquela à qual a entidade se destina essencialmente. É necessário demonstrar que os recursos da entidade foram aplicados em outra atividade que não mantém relação com seus objetivos institucionais. E, no presente caso, não está provado que a construção do centro clínico em nada favoreceria a entidade, e especialmente que recursos da entidade foram aplicados no referido empreendimento em seu prejuízo, ou mesmo com a obtenção de lucro.

Por fim, observo que os resultados das atividades desenvolvidas pela entidade imune são, presumidamente, aplicados em seus objetivos institucionais, afinal não se pode partir do princípio de que a entidade está descumprindo a lei. Assim, a prova de que houve desvio deve ser produzida pelo Fisco e, no presente caso, como disse, não foram demonstrados os efeitos financeiros globais da incorporação imobiliária realizada pela entidade.

O segundo motivo que ensejou a suspensão da imunidade consiste na distribuição de parcela de suas rendas, em decorrência da fixação de um percentual do resultado para a remuneração de serviços contratados de outras pessoas jurídicas.

O art. 14, inciso I do CTN estipula que as entidades não podem distribuir *qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado*. Por sua vez, nas operações questionadas pelo Fisco, vislumbro mera remuneração de serviços prestados por terceiros, ou seja, pagamento de despesas e não de *lucro ou participação no seu resultado*.

O fato de se determinar a remuneração das clínicas que realizavam os serviços de diagnóstico a partir de uma parcela variável correspondente a 50% do resultado obtido com os mencionados serviços, depois de deduzidas as despesas a eles inerentes, somente evidencia que a entidade valia-se de uma técnica para atualizar o preço dos serviços pagos no mesmo compasso em que reajustado o preço dos serviços cobrados dos pacientes. Tais cálculos revelavam, ao final, que excluídos os custos do serviço, o profissional que os executou era remunerado com 50% do valor remanescente, e a entidade permanecia com os outros 50%, em retribuição aos equipamentos que, segundo a Fiscalização, foram adquiridos com os benefícios da imunidade.

Não há qualquer demonstração, nos autos, de que a contratação direta pela entidade de profissionais para a realização das atividades assim remuneradas ensejaria um desembolso inferior àquele efetivado. Além disso, inexistente acusação no sentido de que os titulares das clínicas poderiam manter algum vínculo com os dirigentes da entidade, de modo a facilitar o desvio de recursos. Por fim, nada evidencia que os equipamentos *utilizados* pelas clínicas assim remuneradas tenham se destinado a exames em favor de terceiros, que não os **pacientes do hospital**.

Os equipamentos adquiridos com os benefícios da imunidade seriam, de qualquer forma, operados por algum profissional e resultariam em imagens que teriam de ser interpretadas por algum especialista. Assim, o fato de estes profissionais e/ou especialistas serem remunerados com base em percentual dos valores recebidos pela entidade em razão dos correspondentes exames não é motivação suficiente para a conclusão de que houve distribuição de resultados do hospital. Se tais pagamentos apresentavam-se dentro dos limites de normalidade para este tipo de serviço, e restava ao hospital parcela equivalente como remuneração do investimento em equipamentos para serviços dos quais necessitava para realização de suas atividades essenciais, não vislumbro ofensa aos requisitos legais para manutenção dos benefícios da imunidade.

Por fim, registro que o fato de os contratos apresentarem inexatidões materiais, ou possíveis erros de escrita, não é suficiente para subsistência da acusação fiscal, mormente se nada foi dito acerca da eventual destinação dos pagamentos a outros beneficiários.

Diante do exposto, superadas as preliminares na forma exposta pela I. Relatora, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para afastar os dois motivos apresentados para suspensão da imunidade, e assim restabelecê-la.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA