



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Comp.08

Processo n.º : 13133.000025/99-62
Recurso n.º : 134947
Matéria : IRPJ e CSSL – Exs.: 1994 a 1999.
Recorrente : HOSPITAL EVANGÉLICO DE RIO VERDE
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 11 de junho de 2003
Acórdão n.º : 107-07.197

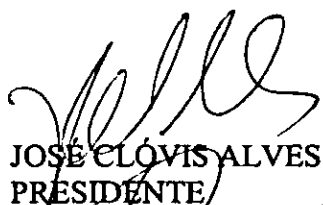
IMUNIDADE – SUSPENSÃO – ATIVIDADE DESENVOLVIDA QUE FERE O PRINCÍPIO DA LIVRE CONCORRÊNCIA – INOCORRÊNCIA. A suspensão da imunidade sob o argumento de que a atividade desenvolvida pela entidade imunidade ofende o princípio da livre concorrência, no presente caso, não pode prosperar. À luz de entendimentos 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. .

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HOSPITAL EVANGÉLICO DE RIO VERDE.

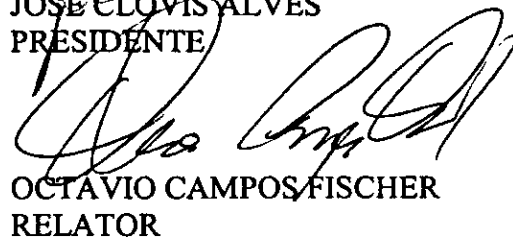
ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para anular o ato declaratório que suspendera a imunidade, vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves e Luiz Martins Valero, o Conselheiro José Clóvis Alves fará declaração de voto, nos termos do relatório e voto que

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

passam a integrar o presente julgado. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro Francisco De Sales Ribeiro de Queiroz.



JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE



OCTAVIO CAMPOS FISCHER
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, NEICYR DE ALMEIDA E CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. .

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

Recurso n.º : 134947
Recorrente : HOSPITAL EVANGÉLICO DE RIO VERDE

RELATÓRIO

HOSPITAL EVANGÉLICO DE RIO VERDE, já qualificada nos autos supracitados, interpõe tempestivo Recurso Voluntário contra r. acórdão da 4ª DRJ de Goiânia/GO, que manteve procedente lançamento, decorrente de ato administrativo de suspensão de imunidade.

Os fatos processuais tiveram o seguinte desenrolar.

O Ilmo. Chefe ARF/Rio Verde/GO, em 25 de janeiro de 1999, encaminhou **Representação** ao Ilmo. Sr. Delegado da Receita Federal em Goiás em razão da Central Rioverdense de Assistência Médica – CRAM, apesar de inscrita desde 9.2.1993 no cadastro da SRF como entidade filantrópica, por ser filial do Hospital Evangélico de Rio Verde/GO, encontrar-se em situação que contrariava o art. 159 do RIR/94, já que como plano de saúde não poderia ser entidade filantrópica, o que implicou no não recolhimento “...aos cofres da fazenda nacional desde a sua constituição tributos devidos tais como IRPJ, CSLL, COFINS e PIS” (fls. 1).

Dispõe o art. 159 do RIR/94 que:

Art. 159. As sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, recreativo, esportivo e as associações e sindicatos que tenham por objeto cuidar dos interesses de seus associados, não compreendidos no art. 147, gozarão de isenção do imposto, desde que:

- I - não remunerem os seus dirigentes e não distribuam lucros a qualquer título;
- II - apliquem integralmente os seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos objetivos sociais;

III - mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão.

IV - prestem às repartições lançadoras do imposto as informações determinadas em lei e recolham os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados.

§ 1º As pessoas jurídicas referidas neste artigo, que deixarem de satisfazer às condições constantes dos incisos I ou II, perderão, de pleno direito, a isenção.

§ 2º Não se considera remuneração, para os efeitos do inciso I, a gratificação paga ou creditada a associado eleito para cargo da administração sindical ou representação profissional, desde que não exceda à importância que receberia no exercício da respectiva profissão.

§ 3º Sem prejuízo das demais penalidades cabíveis, o órgão competente da Secretaria da Receita Federal suspenderá, por prazo não superior a dois anos, a isenção prevista neste artigo, da pessoa jurídica que for co-autora de infração a dispositivo da legislação do imposto sobre a renda, especialmente no caso de informar ou declarar recebimento de contribuição em montante falso ou de outra forma cooperar para que terceiro sonegue impostos.

§ 4º Nos casos do parágrafo anterior, se a pessoa jurídica reincidir na infração, a isenção será suspensa por prazo indeterminado.

§ 5º Nos casos de inobservância do disposto nos incisos III e IV, poderá o órgão competente da Secretaria da Receita Federal suspender a isenção, enquanto não for cumprida a obrigação.

Em retorno de diligência, o sr. Fiscal AFTN, Dion Cássio França dos Santos, apresentou Relatório de Diligência Fiscal, com o entendimento de que:

(a) O Hospital Evangélico de Rio Verde faz parte da Fundação do Hospital Evangélico de Rio Verde, da qual, também, faz parte a Central Rioverdense de Assistência Médica – CRAM, a qual, segundo o Estatuto do Hospital em tela tem a responsabilidade pela prestação de serviços relativos a planos privados de saúde;

(b) O Hospital em questão, também conhecido como Hospital Presbiteriano Dr. Gordon – HPDG, é reconhecido como de utilidade pública pelo Município de Rio Verde, pelo Estado de Goiás e pela União, além de ter o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social;

(c) O HERV é imune e vem obedecendo ao disposto no art. 147 do RIR/94 e no art. 170 do RIR/99, além dos arts. 12 e 81, II da Lei nº 9.532/97 e do §1º do art. 9º e do art. 14 e parágrafos do Código Tributário Nacional;

(d) Na análise dos balanços do HERV, “...tanto o Balanço Patrimonial quanto o Demonstrativo de Resultados eram feitos de maneira consolidada, englobando o plano de saúde (CRAM) como filial, desde 1993, quando de sua criação. Entretanto, a contabilidade e os controles gerenciais eram feitos em separado, havendo consolidação só por ocasião do encerramento dos resultados. Pelos balanços apresentados, observa-se que o hospital tem sempre apresentado deficit em suas

contas, mas que, desde 1994, tais déficits vem sendo invariavelmente cobertos pelos superávites do plano de saúde (CRAM).” (fls. 10);

(e) A “...Central Rioverdense de Assistência Médica (CRAM) trata-se de um plano de saúde, sem fins lucrativos, integrante da Fundação Hospital Evangélico de Rio Verde e inscrito como filial do Hospital Evangélico de Rio Verde, criada no intuito gerar superávites que permitissem a continuidade de funcionamento do hospital que, como já informado, sempre foi deficitário.” (fls. 10). Que a CRAM funciona “...como qualquer outro plano de saúde, cobrando normalmente pelos seus serviços, que só são disponíveis para os seus filiados, não havendo qualquer tipo de gratuidade ou assistência a carentes.” (fls. 10);

(f) A partir de 1999, a CRAM “...inscreveu-se como matriz e passou a efetuar balanços de suspensão e redução que apuraram prejuízo desde o início do ano. Vem recolhendo regularmente a COFINS e o PIS.” (fls. 10);

(g) Em função da imunidade, “...poderia concorrer deslealmente e com privilégios em relação a empresas semelhantes da iniciativa privada, ferindo o art. 173, §4º da Lei Suprema. Além disso, seus objetivos não se relacionam *diretamente* – embora estejam *indiretamente* relacionados devido à destinação final dos seus superávites – com os objetivos sociais da entidade matriz, que é imune.” (fls. 10-11);

(h) Até a entrada em vigor da Lei n.º 9.532/97, cujo art. 18 revogou expressamente isenção das entidades de assistência social, “...não se poderia dizer que o CRAM gozava de benefícios diferenciados, pois as empresas de plano de saúde vinham, como se sabe, se eximindo, através dos mais diversos recursos, de qualquer imposição tributária.” (fls. 11);

(i) Apesar disto, “...é só a partir de 01.01.98 que o CRAM deveria inquestionavelmente, promover a apuração e o recolhimento dos impostos devidos.” (fls. 11);

(j) Por outro lado, com base no Parecer Normativo 162/74, uma vez verificado o descumprimento dos requisitos para obtenção de benefício, toda a entidade e não só a filial perde a imunidade (fls. 11);

(k) Diante do exposto, concluiu que o HERV realiza funções em prol do interesse coletivo, sem buscar o benefício de seus membros e que, ano após ano, apresenta-se deficitária “...e que, caso seja feita a opção pela imposição tributária ao CRAM, deverá, de sua parte, também recolher todos os impostos concernentes ao período em tela, o que certamente poderia inviabilizar a continuidade dos serviços relevantes que vem prestando complementarmente às atividades do Estado. Também, concluiu que, “...até o ano de 1997, antes de entrar em vigor a lei 9.532/97, os planos de saúde praticamente atuavam sem qualquer imposição tributária.” (fls. 11), motivo pelo qual sugeriu que, se a obrigação tributária relativa ao ano-calendário de 1998 fosse devidamente cumprida, “...que o presente processo seja arquivado.” (fls. 12).

Em 14 de março de 2000, foi expedida Notificação Fiscal, para que, em razão de ter sido constatado que o Hospital Evangélico de Rio Verde não observou os requisitos ou condições constantes dos arts. 9º, §1º e 14 do CTN, pois a sua filial (CRAM) realizaria

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

serviços como qualquer plano de saúde não filantrópico, apresentasse, no prazo de 30 (trinta) dias, alegações e provas que demonstrassem a improcedência das verificações fiscais procedidas.

Em sua defesa, a Fundação Hospital Evangélico de Rio Verde requereu a nulidade absoluta da notificação, argumentando que:

- (a) Contra o interesse público e “de uma canetada só”, o sr. Auditor-fiscal da Receita Federal resolveu suspender a imunidade, como se essa Fundação “...tivesse infringido alguma lei e desvirtuado de sua finalidade precípua de dar assistência médica aos carentes e necessitados.” (fls. 243);
- (b) Em função do princípio de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei, se em 1993 não havia lei proibindo que a Fundação criasse “...o plano de saúde como filial, uma vez que a finalidade da filial era cobrir os déficits da Fundação, e a finalidade da filial, *IV CASU*, é de suma importância, pois nunca foi desviada do fim a que sempre se destinou: objetivos sociais e filantrópicos.” (fls. 244);
- (c) Portanto não é admissível que um fiscal desconsidere leis municipal e estadual, além de decreto federal, para suspender a imunidade tributária, sendo absolutamente nula a notificação fiscal. (fls. 244);
- (d) “Os balanços anuais,..., relativos aos anos de 1.993 a 1.998, dão conta de que toda a receita oriunda da CRAM (Central Rioverdense de Assistência Médica) – foi revestida em favor da Fundação/Hospital para cobrir seu déficit e compor sua receita, o que lhe dá o enquadramento legal imposto pelo §3º, incisos I, II, III, IV, V, VI, VII e VIII, do Decreto 3.000/99...” (fls. 248);
- (e) O “...próprio Decreto 3.000/99 não faz qualquer restrição a suplicante, não atingem as receitas obtidas pela Fundação e ou hospital, em virtude das operações realizadas pela CRAM enquanto departamento, porque essa receita está diretamente vinculada à finalidade filantrópica da peticionária, na conformidade dos balanços anuais anexos...” (fls. 248);
- (f) Ademais, a suspensão da imunidade só se dá se verificadas as infrações previstas no art. 13 da Lei nº 9.532/97, o que não é o caso, pois tal dispositivo “...não considera infração a criação, manutenção e administração de plano de saúde.” (fls. 250);

Por outro lado, verifica-se que há, no presente processo, notícia de que a ora Recorrente impetrou mandado de segurança contra o mesmo, tendo obtido liminar, mas não obtendo êxito em primeira instância, pois na r. sentença extinguiu-se o processo, sem julgamento do mérito, por carência de ação (fls. 293).

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

Verifica-se, também, que, em 1996, a Recorrente requereu consulta à Receita Federal a respeito da possibilidade de albergar na imunidade receitas advindas de outras atividades, desde que revertidas para as suas finalidades essenciais, mas a resposta foi negativa, pois “Se, diversamente, outras empresas de caráter comercial ou industrial vierem a ser criadas, objetivando a exploração de atividades lucrativas, mesmo que com o objetivo de carrear recursos para o incremento da benemerência e da filantropia, não poderão se agasalhar na unidade constitucional ou mesmo na isenção, uma vez que desvirtuando a natureza da atividade.” “Como se observa, a alegação da interessada de que os lucros obtidos em outros ramos de atividade reverteriam em benefício da entidade é irrelevante, pois, a prática de atos de natureza econômico-financeira é típico de organização comercial...” (fls. 288).

Por sua vez, em Despacho Decisório, após largo embasamento em ato *interna corporis*, o Ilmo. Sr. Delegado da Receita Federal em Goiás entendeu que “...não seria logicamente razoável que beneficiárias de imunidade ou isenção tributária se servissem da exceção legal tributária para, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticarem atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações não detentoras do mesmo benefício.” Com isto, decidiu-se pela suspensão da imunidade em relação ao ora Recorrente, o que foi materializado no Ato Declaratório Executivo n.º 15 de 27 de março de 2002 (fls. 311):

“Art. 1º. Suspensa a imunidade tributária do HOSPITAL EVANGÉLICO DE RIO VERDE, (...), no período de 09/02/1993 a 31/12/1998, no âmbito da Secretaria da Receita Federal.”

O ora Recorrente apresentou, então, tempestiva manifestação de inconformidade, alegando, em síntese:

(a) Que o “...Delegado da Receita Federal em Goiânia, com a devida vênia, deixou de delimitar objetivamente o tema, bem assim o fundamento legal de seu Despacho, pois cita a legislação infraconstitucional e pareceres normativos editados pela própria Secretaria de Receita Federal – SRF que tratam ora da imunidade, instituto com sede constitucional, ora de isenção, benefício cuja disciplina se reserva à lei ordinária.” (fls. 320);

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

(b) Que a decisão de suspensão da imunidade é contraditória e que, também, “...não levou em consideração o fato de que a criação do CRAM não teve o condão de desvirtuar a natureza da atividade da inconformada...” (fls. 320);

(c) Que as normas constitucionais que regulam a imunidade em tela “...não estão a vedar a obtenção de rendas pelas entidades a que se referem – antes, pressupõem a sua existência -, mas simplesmente exigem que, caso ocorra superávit em suas contas, seja este revertido para a própria entidade que deve aplicá-lo na consecução dos seus objetivos sociais.”;

(d) Que o ora Recorrente, ainda que não questione a validade do art. 12 da Lei n.º 9.532/97, “...não deixou de observar quaisquer dos requisitos estabelecidos no dispositivo acima reproduzido.” (fls. 327);

(e) Que a autoridade fiscal prolatora do ato administrativo de suspensão da imunidade “...incidiu em inominável equívoco, desvirtuando por completo a realidade dos fatos.” (fls. 330). Afinal, “...é descabida essa desvinculação, porque consiste o CRAM em serviço diretamente relacionado com os objetivos institucionais da inconformada, pois, a par de atuar na área de saúde, o superávit acaso por ele obtido é totalmente destinado na consecução da atividade-fim da inconformada.” (fls. 331);

(f) Que deve ser respeitado o princípio da razoabilidade, pois “...nenhuma entidade filantrópica que atua na área da saúde consegue sobreviver de subvenções recebidas da Administração Pública” (fls. 332)., de forma que todas as entidades de assistência social, sem fins lucrativos, que atuam na área de saúde buscam outros recursos com o fim de viabilizar suas atividades. Do contrário, a manutenção da suspensão da imunidade importará na inviabilidade da atividade do ora Recorrente, com prejuízos irreparáveis à saúde dos carentes e necessitados.” (fls. 333).

Todavia, não corroborando tal entendimento, a autoridade fiscal resolveu efetuar o lançamento e lavrar Auto de Infração, com fulcro nos art. 195, 196 e 960 do RIR/94, referente ao IRPJ (sobre os fatos geradores de 03, 06 e 09 de 1997 – fls. 410 e ss.), e com fulcro no art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/95 e art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art 28 da Lei nº 9.430/96, em relação à CSL (sobre os fatos geradores de 30.04.1993 a 30.11.1996 – fls. 417 e ss.), do qual tomou ciência o contribuinte em 2.10.2002.

Irresignada, a ora Recorrente apresentou Impugnação a tal ato administrativo, aduzindo:



Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

(a) Preliminarmente, que o ato administrativo de suspensão da imunidade, ao fundamentar-se na Lei n.º 9.532/97 (que, nesta parte, entrou em vigor em 01/01/98), aplicou tal lei para o passado, ferindo, assim, o princípio da irretroatividade, pois a Lei anterior, Lei n.º 9.430/96, disciplinava a matéria em questão apenas no que se refere à não obediência do prescrito no Código Tributário Nacional;

(b) Até 1998, quando devia ser aplicada a Lei n.º 9.430/96 e, portanto, as determinações do Código Tributário Nacional, não havia motivos para suspender a imunidade do ora Recorrente;

(c) Ainda em sede de preliminar, que, relativamente ao período de 1993 a 1996, nos termos do art. 173 do CTN, operou-se a decadência do direito da Fazenda de efetuar o lançamento da CSL, pois o ora Recorrente somente foi notificado do auto de infração em 02.10.2002;

(d) No mérito, que a comercialização do plano de saúde pelo ora Recorrente não enseja a perda da imunidade, pois as receitas advindas dessa atividade "...são utilizadas para manter o Hospital que atende Rio Verde, todo o sudoeste goiano e ainda a Região do Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, não cobrando pelo atendimento das pessoas carentes." (fls. 627);

(e) Que "Nos documentos juntados com a Autuação, referente aos balanços patrimoniais de cada exercício a partir de 1993, têm-se a separação dos auferimentos de receitas das atividades, mas que na verdade se consolida para no final apresentar um único resultado da Fundação, enquanto pessoa jurídica". "Todas as receitas advindas da venda de serviços médicos, que é atividade fim do Hospital Evangélico de Rio Verde, estão albergadas no conceito de plano de saúde, e não se veda para as entidades de assistência social a cobrança de quem possa pagar pelos referidos serviços" (fls. 628-629);

(f) Que o ora Recorrente preenche todos os requisitos do art. 12 da Lei n.º 9.532/97;

(g) Que, ao contrário do apregoado pelo ilustre Delegado, não se tem, *in casu*, uma filial da fundação, "...pois somente uma pessoa jurídica se afigura, Fundação Hospital Evangélico de Rio Verde, que está protegida pelo manto da imunidade, e ao vender serviços de saúde, diretos ou sob forma de plano de saúde, não desvirtua sua atividade fim, pois o objetivo social não fora modificado, tampouco a condição de entidade assistencial, reconhecido pelos três níveis de governo." (fls. 629);

(h) Por outro lado, ainda que se dê guarida à tese da ausência de imunidade, até 1998, com o advento do art. 18, III da Lei n.º 9.532/97, as atividades de administração de plano de saúde eram isentas de Imposto de Renda;

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

(i) No que se refere à Contribuição Social sobre o Lucro, também, há a incidência da imunidade, tal como prevista no art. 195, §7º da CF/88;

(j) Que, no presente caso, não se aplica o §4º do art. 173 da CF, que já fora regulado pela Lei n.º 8.884/94, que define o que seja infração à ordem econômica. Ademais, se estivéssemos diante de alguma situação atentória à concorrência a questão deveria ser resolvida perante o CADE.

Com base em tais argumentos, requereu que não fosse retroagida a suspensão da imunidade, pois fundada em legislação que deve ter aplicação somente para o futuro (Lei n.º 9.532/97); que fosse reconhecida a decadência de 1993 a 1996 e, no mérito, que seja desconsiderado o ato administrativo de suspensão da imunidade.

Todavia, a egrégia 4ª Turma da DRJ de Brasília/DF manteve integralmente o lançamento, pois

(a) A decadência para a Contribuição Social sobre o Lucro somente ocorre no prazo de 10 (dez) anos;

(b) Que, em relação ao IRPJ, o art. 12 da Lei n.º 9.532/97, é meramente procedimental e, portanto, totalmente de acordo com o CTN;

(c) Que “A prática de atos que explorem atividade econômica sujeita-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.” Do contrário, haveria violação ao “...princípio da ‘livre concorrência’...., uma vez que, extravasando a órbita dos objetivos para os quais foram criadas, praticando atos de natureza mercantil não eventuais estariam em flagrante concorrência com organizações que não são alcançadas pelas condições privilegiadas da isenção.” (fls. 685).

Desta r. decisão, o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, onde retomou os mesmos argumentos acima apontados.

Após esse trâmite, os autos foram distribuídos ao presente Relator nessa e. 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

É o relatório.



Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

VOTO

Conselheiro OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e está devidamente garantido pelo arrolamento exigido em lei.

Há duas questões a serem analisadas no presente caso.

De um lado, se ocorreu ou não a decadência do direito de lançar o crédito tributário. De outro, se válido ou não o ato administrativo de suspensão da imunidade do ora Recorrente.

Para a analisar a questão da decadência, primeiro deve-se verificar se o ato de suspensão da imunidade é válido. Porque, não sendo este válido, não será necessário indagar se aquela ocorreu ou não.

Da análise dos autos, tem-se que o Hospital Evangélico de Rio Verde estava protegido pela imunidade, mas que, em razão de trabalhar com venda de planos de saúde, praticou atos de exploração de atividade econômica, sujeitos ao regime jurídico próprio das empresas privadas, e que, se não fossem tributados, restaria agredido o princípio da livre concorrência. O núcleo da suspensão da imunidade está constatação de que o ora Recorrente praticou atos que significam a exploração de atividade econômica. Portanto, deve-se perquirir se a realização de atividades econômicas pode levar à perda da imunidade tributária.

Na doutrina e na jurisprudência pátria, o tema é bastante discutido, partindo-se do §4º do art. 150 da CF/88: “§4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas *b* e *c*, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

essenciais das entidades nelas mencionadas.” De um lado, há o pensamento de autores do porte de **Roque Antônio Carrazza, Regina Helena Costa, Clélio Chiesa, Luciano Amaro, Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto**, para quem, em linhas gerais, a imunidade não está preocupada com a origem do recurso recebido pela entidade imune, mas, sim, com a correta e verdadeira destinação do mesmo às suas finalidades essenciais.

Especificamente, **Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto** sustentam 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).

Quanto ao problema da ofensa ao preceito constitucional da livre concorrência, continuam esses juristas:

“O que desnatura a imunidade é a não aplicação dos recursos e renda nas suas finalidades. Se provém de alugueres, de aplicações, de prestação de serviços, são circunstâncias absolutamente irrelevantes. Importam os fins e não os meios”, pois “O que a Constituição veda é a distribuição de ‘lucros’ (melhor seria *superávits*)” (Idem, ibidem, p. 50).

Afinal, “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.” (Id., ibidem, p. 52).

“Daí que seja, no desígnio constitucional, claramente desejável (mais que isso, indispensável) que essas entidades tenham fontes de recursos e que essas fontes sejam as mais atraentes, em termos de mercado, exatamente para propiciar-lhes receitas.” (Idem, ibidem, p. 53).

Clélio Chiesa segue a mesma linha:

“Nessa senda, a expressão ‘relacionadas com as finalidades essenciais’ enunciada no §4º, do art. 150, da Constituição Federal, sob a perspectiva teleológica leva a

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

concluir que ela diz respeito à aplicação das rendas e não à sua origem, pois o objetivo último da inserção do referido parágrafo foi o de coibir eventuais abusos que poderiam vir a ser cometidos na criação de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos de fachada”.

“A ratio essendi dessa hipótese de imunidade é incentivar a criação de instituições sem fins lucrativos com o propósito de auxiliar o Estado na consecução de seus objetivos institucionais. Logo, pouco importa de onde promanam os recursos, basta que sejam obtidos de maneira lícita e sejam aplicados na consecução dos fins para os quais as instituições foram criadas, segundo seus estatutos ou atos constitutivos. Essa é a ilação que melhor se coaduna com o fim almejado com a instituição da imunidade da alínea ‘c’, do inciso VI, do art. 150, da Constituição.

A obtenção de receita pelas instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos por meio de fonte que não seja a sua atividade principal não é vedada pela Constituição Federal. Aliás, nem poderia ser, pois isso é até salutar para o bom desempenho de sua função essencial de auxiliar o Estado no cumprimento de seus fins institucionais de dar educação e assistência social a todos os necessitados”. (*A competência tributária do estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas*. Max Limonad, 2002, p. 185-6).

Em arremate, temos o entendimento de **Luciano Amaro**:

“Seria um dislate supor que ‘rendas relacionadas com as finalidades essenciais’ pudesse significar, restritivamente, *rendas produzidas pelo objeto social da entidade*. Frequentemente, o atendimento do objeto social é motivo para despesas e não fonte de recursos. Fosse aquele o sentido, qualquer fonte de custeio da entidade que não derivasse dos próprios usuários de seus serviços ficaria fora do alcance da imunidade.

Assim sendo, uma entidade cuja finalidade essencial seja a assistência social é imune ao imposto de renda, em relação àquela às rendas de qualquer natureza por ela auferida, desde que destinadas àquela finalidade”. (Algumas questões sobre a imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT, 1998, p. 151).

Por outro lado, há autores que sustentam ser inadmissível que as entidades imunes realizem atividades econômicas e que o importante não é apenas o destino da renda, mas, também, a origem. São juristas do nível de Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes, dentre outros, que sustentam tal posicionamento.

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

Marco Aurélio Greco entende que:

“O §4º do art. 150 da CF/88 se preocupa *de onde as rendas vêm*.

Assim, para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa a sua aplicação (no País, na finalidade essencial, etc.), mas, sim, é preciso identificar se eles foram *gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais*.

Se uma renda veio de uma atividade não relacionada com as finalidades essenciais da entidade, não haverá imunidade, ainda que venha a ser aplicada segundo as exigências do CTN”. (Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT, 1998, p.718).

Por sua vez, **Helenilson Cunha Pontes** vai um pouco além para sustentar que:

“A determinação da origem e da aplicação da renda é a chave para interpretar-se a imunidade constitucional das referidas entidades.

Em outras palavras, a aplicação dos recursos auferidos por qualquer daquelas entidades em seu desiderato próprio, independentemente de como foi auferida tal renda, não a torna imune de imposto. Necessária também a perquirição da origem dessa renda, isto é, se a mesma está ou não relacionada com com as finalidades essenciais da entidade eventualmente imune. A relação com as finalidades essenciais das entidades envolve, portanto, a investigação da fonte e da aplicação dos recursos sobre os quais se pretende a imunidade tributária”. (Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT, 1998, p. 602).

Ademais, há aqueles que entendem que se a entidade realizar atividade econômica não poderá usufruir a imunidade, sob pena de restar ferido o princípio da livre concorrência. Afinal, alega-se que se uma pessoa imune a impostos realizar atividade empresarial terá mais condições econômicas de superar e, até mesmo, destruir a concorrência.

Defensor, dentre outros, desse entendimento é o jurista **Ives Gandra da Silva Martins**:

“O §4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais.



Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema. Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado e não houvesse a barreira, ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos”. (Tributação das entidades sem fins lucrativos: relatório geral pelo Brasil – imunidades. In: *II Colóquio Internacional de Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley, 2001, p. 33).

A matéria, como se pode depreender, é bastante controversa. Contribui para tanto a ausência de dispositivo constitucional que expressamente ofereça uma resposta clara e indubitável.

Desta forma, somente uma análise sistemática, pautada pelos valores que consideramos os mais relevantes do ordenamento jurídicos pode auxiliar a encontrar um caminho para solucionar a presente questão.

Considere-se, de início, que toda norma jurídica, na correta lição de Friederich Müller, possui um âmbito normativo e um programa normativo (v., sobre o assunto, dentre outros, CANOTILHO, J. J. G. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 5ª ed., Coimbra: Almedina, 2002 e FISCHER, Octavio Campos. *Contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999). Este situa-se –programa normativo- no plano do texto legal e aquele –âmbito normativo- no campo dos fatos submetidos à aplicação da lei. A interpretação desta, portanto, não se faz apenas com os olhos voltados para o programa normativo, mas, também, para as situações que pretende regular; o âmbito normativo. Esta concepção é importante e ajuda-nos compreender o motivo pelo qual, por exemplo, um mesmo dispositivo em uma lei nos EUA e em uma lei no Brasil possivelmente não receberá idêntica interpretação. Simplesmente, porque esta não se contenta apenas com dados normativos e demanda considerações a partir de certas condicionantes que muitas vezes não são reveladas pelo receio de se instaurar insegurança em um campo do conhecimento humano onde a segurança das relações sociais é muito valorizada: o direito.



Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

Assim, percebe-se que se uma instituição de assistência social, instalada em um país de primeiro mundo, consegue sobreviver (e bem) somente com doações e atividades esporádicas, o mesmo não se repete necessariamente no Brasil, país onde não há estímulo e apoio necessários por parte da sociedade e do Estado.

O Supremo Tribunal Federal, consciente dessa situação, já teve a oportunidade de analisar questões semelhantes, decidindo pela imunidade. Um dos julgados mais famosos é o da imunidade do Sesc, onde prevaleceu o entendimento de que a atividade econômica desenvolvida por esse instituto não fere a norma de imunidade:

“ISS – SESC – CINEMA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 19, III, ‘C’, DA E.C. Nº 1/69. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – ART. 14)

Sendo o SESC instituição de assistência social, que atende aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional – o que não se pôs em dúvida nos autos – goza da imunidade tributária prevista no art. 19, III, ‘c’, da E.C. nº 1/69, mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral”. (RE nº 116.188-4, Rel. Min. Sydney Sanches, 1ª Turma do STF. *Apud* NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades*. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 136).

Para alcançar tal decisão, o Ministro Relator lembrou seus pares de um importante precedente do próprio Supremo Tribunal Federal existente no RE nº 104.937, onde

“...a E. 2ª Turma enfrentou problema *rigorosamente idêntico*, do ponto de vista jurídico, ao dos autos. A Prefeitura do Rio de Janeiro exigiu o ISS, de um sindicato, sobre o movimento econômico de um hospital por ele mantido que, segundo a Prefeitura, estaria, como o recorrente concorrendo ilicitamente com a iniciativa privada, abrigado sob a imunidade. O voto do eminente relator, Ministro Cordeiro Guerra, é absolutamente preciso na matéria da mesma questão em debate nestes autos (RTJ, 113/951):

Na espécie, a isenção do ISS foi reconhecida porque se teve como comprovado que as atividades do Hospital São Benedito não têm finalidade lucrativa, mas tão-somente a de prestar assistência médica, colaborando com o poder público, fls. 93.

Admitindo-se que os sindicatos não gozam, por sua natureza, da imunidade constitucional, o certo é que o ISS *só incide quando os serviços são prestados por empresa* ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

acordo com a lista anexa (art. 8º do Decreto-Lei 406, de 31 de dezembro de 1968).

Ora, o sindicato não é empresa no sentido técnico jurídico ou econômico, *pois não visa lucros*.

(...)

E a ementa registrou:

‘Sindicato. Serviços médico-hospitalares. Não-Incidência do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza, porque falta ao sindicato a condição de sujeito passivo do referido tributo’. (*Apud* NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades*, *op. cit.*, p. 136).

Com base em tal entendimento e em clássico Parecer do jurista Ruy Barbosa Nogueira, o Min. Sydney Sanches arrematou:

“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’”. (*Apud* NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades*, *op. cit.*, p. 131).

Em outra oportunidade, o Supremo Tribunal Federal, também, manteve essa linha de raciocínio, como expôs a ilustre Juíza Federal de São Paulo, Regina Helena Costa:

“Mais recentemente, em outro pronunciamento, a 1ª Turma ratificou esse entendimento, afirmando que a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos abrange os serviços que não se enquadrem em suas finalidades essenciais, exonerando, uma vez mais, da exigência do ISS o serviço de estacionamento de veículos prestado por hospital em seu pátio interno. Como se observa, tal orientação adota a interpretação segundo a qual, em relação ao §3º do art. 150 da Lei Maior – que estabelece que também na hipótese da imunidade hospedada em sua alínea ‘c’ sua abrangência cinge-se somente ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas-, é a destinação dos recursos auferidos com tal atividade que vai determinar o cabimento ou não da exoneração tributária. Vale dizer, se os recursos assim obtidos forem empregados na consecução de suas finalidades essenciais a imunidade há de ser reconhecida; se, diversamente, tais recursos não forem vertidos para esses objetivos a imunidade tributária está afastada” (*Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 258-9).

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

A autora refere-se ao julgado no RE nº 218.503-SP (Rel. Min. Moreira Alves, DJU I de 29.10.1999, 1ª Turma do STF):

“EMENTA: Instituição de Assistência Social. ISS sobre preço cobrado em estacionamento de veículos nessa instituição. Imunidade quer em face do art. 19, III, ‘c’, da Emenda Constitucional nº 1/69, quer em face do artigo 150, VI, ‘c’, da atual Carta Magna. Precedentes do S.T.F.: RREE 116.188 e 144.900”.

Importante, também, são as notícias de julgamento, contidas nos Informativos do próprio Supremo Tribunal Federal:

“As operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, estão cobertas pela imunidade prevista no art. 150, VI, c, da CF. Com base nesse entendimento, a Turma não conheceu de recurso extraordinário interposto pelo Estado do Espírito Santo contra acórdão que deferira segurança impetrada por instituição de ensino, visando ao não pagamento do ICMS na entrada de mercadorias importadas do exterior, destinadas a integrar o seu ativo fixo. RE 203.755-ES, rel. Min. Carlos Velloso, 17.09.96”. (Informativo nº 45).

Já neste ano de 2003, depois de iniciar julgamento em Embargos de Divergência, no qual, por maioria o Supremo Tribunal Federal entendeu que o tal recurso deveria ser admitido, exarou-se o seguinte entendimento sobre o mérito da questão:

“Prosseguindo no julgamento acima mencionado, o Tribunal, também por maioria, rejeitou os embargos de divergência por reconhecer que a imunidade tributária prevista pelo art. 150, VI, c da CF abrange o ICMS sobre comercialização de bens produzidos por entidade beneficente. Considerou-se que o objetivo da referida norma constitucional é assegurar que as rendas oriundas das atividades que mantêm as entidades filantrópicas sejam desoneradas exatamente para se viabilizar a aplicação e desenvolvimento dessas atividades, e que a cobrança do referido imposto desfalcaria o patrimônio, diminuiria a eficiência dos serviços e a integral aplicação das rendas de tais entidades. Vencidos os Ministros Ellen Gracie, relatora, Celso de Mello e Moreira Alves, por entenderem que o ICMS não onera a renda auferida pela entidade para a manutenção de seus objetivos institucionais, uma vez que repercute economicamente no consumidor, que é quem arca com o tributo e quem, em verdade, seria o beneficiário da imunidade. RE (EDv) 210.251-SP, rel. Ministra Ellen Gracie, redator p/ o ac. Min. Gilmar Mendes, 26.2.2003. (RE-210251)”. (Informativo nº 299).

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

Da leitura de todos estes julgados, percebe-se que o entendimento predominante no Supremo Tribunal Federal é de que o mais importante está (1º) na observância dos requisitos do art. 14 do CTN e (2º) na destinação dos recursos auferidos na realização das finalidades essenciais da entidade. Portanto, o fato da pessoa realizar atividades comerciais não descaracterizaria a imunidade se o lucro não for distribuído e, além disto, for aplicado nas finalidades essenciais.

Apesar de existirem várias decisões contrárias no seio do Conselho de Contribuintes, há algumas que parecem trilhar o mesmo caminho:

“PIS – ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS – IMUNIDADE – Sendo o SESI entidade sem fins lucrativos, como é, não se lhe pode exigir a Contribuição ao PIS com base no faturamento. Sua atividade de vendas de medicamentos ou de sacolas econômicas não desnatura sua finalidade ou afasta sua isenção” (Recurso Voluntário nº 109230, 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Rel. Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva).

Claro que com tal entendimento pode-se dar margem a arbitrariedades e abusos, pois alguns contribuintes de má-fé podem utilizar-se da imunidade para enriquecer ilicitamente. Abusos e arbitrariedades sempre podem acontecer e devem ser investigados e punidos com o maior rigor e severidade possíveis. Todavia, isto não significa que devemos restringir o âmbito da imunidade e, com isto, atingir, também, aqueles que de boa-fé estão procurando auxiliar o Estado em tarefas que a este caberia.

No presente caso, a descaracterização da imunidade baseou-se apenas no fato da entidade imune realizar atividade de plano de saúde e que, por ser considerada atividade empresarial, fere o princípio da livre concorrência. Assim, também, caminhou o entendimento da DRJ, já citado acima:

“A prática de atos que explorem atividade econômica sujeita-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.” Do contrário, haveria violação ao “...princípio da ‘livre concorrência’...., uma vez que, extravasando a órbita dos objetivos para os quais foram criadas,

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

praticando atos de natureza mercantil não eventuais estariam em flagrante concorrência com organizações que não são alcançadas pelas condições privilegiadas da isenção.” (fls. 685).

Entretanto, não corroboro tal entendimento. A invocação do princípio da livre concorrência, se levada à última instância, pode até mesmo inviabilizar por completo a imunidade em questão.

Imagine-se o caso de uma instituição religiosa, para quem o §4º do art. 150, também, é aplicável. Muitos sustentam que tal entidade estaria imune se, por exemplo, realizasse o comércio de objetos religiosos, tais como venda de “santinhos”, “adesivos”, “terços”, etc. Todavia, se realizasse o comércio de “instrumentos musicais” não poderia pleitear a imunidade, justamente em razão da possível ofensa à livre iniciativa.

Tal raciocínio, porém, não se mostra razoável. Afinal, ao vender objetos “religiosos”, a entidade imune, também, poderia estar ferindo o princípio em questão, pois, em tese, estaria agindo em desigualdade para com aqueles comerciantes que vendem esses mesmos bens, mas que, por não serem entidades religiosas, não seriam imunes. Então, em muitos casos como neste exemplo, as pessoas imunes sequer poderiam realizar qualquer atividade comercial, mesmo que tivesse a mais íntima ligação com as suas finalidades essenciais, pois o princípio da livre concorrência colocar-se-ia como óbice intransponível.

Mas não se pode tornar absoluto um princípio. Aqui, temos uma situação de colisão de direitos que merece ser trabalhada à luz do princípio da proporcionalidade. De um lado, a imunidade tributária e, de outro, o princípio da livre concorrência. Qual deve prevalecer? Esta pergunta é fundamental e revela que o direito, principalmente o direito constitucional, possui setores em que a liberdade hermenêutica não possui limites bem definidos, porque, tal como no presente caso, não se tem, de antemão, uma lista de situações que leve à aplicação deste ou daquele direito; aqui, da imunidade ou da livre iniciativa.

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

Clèmerson Merlin Clève e Alexandre Reis Siqueira Freire bem dimensionam o pano de fundo de tais questões e, também, sustentam a importância do princípio da proporcionalidade para resolver conflitos entre normas de direitos fundamentais:

“Os direitos fundamentais, enquanto direitos humanos positivados em uma determinada Constituição, são polimórficos, dotados de conteúdos nucleares preñhes de abertura e variação, apenas revelados no caso concreto e nas interações entre si ou quando relacionados com outros valores plasmados no texto constitucional. É que as normas de direito fundamental são dotadas de considerável grau de abertura e dinamicidade ao se apresentarem para sua concretização social.

(...)

Em relação às colisões de direitos fundamentais, estas ocorrem quando o exercício de um direito fundamental por parte de um titular impede ou embaraça o exercício de outro direito fundamental por parte de outro titular, sendo irrelevante a coincidência dos direitos envolvidos.

(...)

“O princípio da proporcionalidade exige uma ponderação dos direitos fundamentais ou bens de natureza constitucional que estão em jogo, conforme o peso a eles atribuído.

(...)

Portanto, é a partir do princípio da proporcionalidade que se opera o ‘sopesamento’ dos direitos fundamentais assim como dos bens jurídicos quando se encontram em estado de contradição, oferecendo ao caso concreto solução ajustadora de coordenação e combinação dos bens em colisão.

(...)

Canotilho adverte que a ponderação não é, de forma alguma, modelo de abertura para uma justiça casuística ou de sentimentos. Afinal, o método de *balancing* é submetido a uma cuidadosa *topografia do conflito*, aliada a uma justificação da solução do conflito através do caso concreto”. (Algumas notas sobre colisão de direitos fundamentais. In: GRAU, Eros Roberto; CUNHA, Sérgio Sérulo da. [coord.]. *Estudos de direito constitucional em homenagem a José Afonso da Silva*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 232, 233, 239 e 241).

A idéia de ponderação de valores e a aplicação do princípio da proporcionalidade pode revelar uma certa insegurança, mormente àqueles que estão acostumados com a noção de que o direito oferece-nos sempre respostas objetivas, como se uma ciência exata fosse. Na esteira de Daniel Sarmento, cumpre salientar, porém, que “O método da ponderação, embora conceda ao juiz certa margem de discricionariedade, não é puramente subjetivo ou irracional”. (Os princípios constitucionais e a ponderação de bens. In: TORRES, Ricardo Lobo [org.]. *Teoria dos direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 89). Porque a

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

legitimidade da escolha de um valor em detrimento de outro está na mais na linha de argumentação utilizada e no maior convencimento que esta alcançar entre os interlocutores do que em uma resposta “verdadeira”.

Quando, portanto, falamos que uma imunidade pode agredir um princípio da estatura do princípio da livre concorrência não significa que devemos cegamente optar por este em detrimento daquela. Porque, sob outra ótica, também, podemos dizer que é o princípio da livre concorrência que está restringindo um direito fundamental como é reconhecida a imunidade.

Por outro lado, a opção pela livre concorrência ou pela imunidade no presente caso, não significa que em todas as situações semelhantes a decisão deve tomar o mesmo rumo. Porque em matéria de colisão de valores constitucionais não se obedece à regra hermenêutica do *all or nothing* (*tudo ou nada*).

Ronald Dworkin, em seu célebre *Taking Rights Seriously* (*Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39 e ss.), lançou mão de valiosa distinção entre princípios e regras, que vem sendo adotada por quase toda a teoria constitucional moderna:

“A diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem. As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão.

(...)

Mas não é assim que funcionam os princípios apresentados como exemplos nas citações. Mesmo aqueles que mais se assemelham a regras não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas.

(...)

Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm – a dimensão do peso ou importância. Quando os princípios se inter cruzam (por exemplo, a política de proteção aos compradores de automóveis se opõe aos princípios de liberdade contrato), aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

cada um. Esta não pode ser, por certo, uma mensuração exata e o julgamento que determina que um princípio ou uma política particular é mais importante que outra frequentemente será objeto de controvérsia”. (

Assim, está claro que a opção entre a imunidade e a livre concorrência deve ser cuidadosamente balanceada/sopesada. Porque admitir sempre e radicalmente a aplicação de apenas um ou outro em todos os casos que ambos se apresentarem em conflito implica em inquestionável ofensa à supremacia da Constituição.

No presente caso, a fiscalização, além de constatar que a atividade de plano de saúde é feita sem qualquer fim lucrativo, revelou (a) que toda a receita com a atividade de planos de saúde estava sendo utilizada para cobrir déficit do ora Recorrente e, em momento algum, (b) apontou-se alguma ofensa aos requisitos contidos no art. 14 do Código Tributário Nacional.

É o que se pode concluir da leitura do Relatório de Diligência Fiscal. Sobre isto, vale a pena registrar, novamente, o resumo dos principais trechos desse documento, tal como feito acima:

- (a) O Hospital Evangélico de Rio Verde faz parte da Fundação do Hospital Evangélico de Rio Verde, da qual, também, faz parte a Central Rioverdense de Assistência Médica – CRAM, a qual, segundo o Estatuto do Hospital em tela tem a responsabilidade pela prestação de serviços relativos a planos privados de saúde;
- (b) O Hospital em questão, também conhecido como Hospital Presbiteriano Dr. Gordon – HPDG, é reconhecido como de utilidade pública pelo Município de Rio Verde, pelo Estado de Goiás e pela União, além de ter o Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social;
- (c) O Hospital Evangélico de Rio Verde (HERV) é imune e vem obedecendo ao disposto no art. 147 do RIR/94 e no art. 170 do RIR/99, além dos arts. 12 e 81, II da Lei nº 9.532/97 e do §1º do art. 9º e do art. 14 e parágrafos do Código Tributário Nacional;
- (d) Na análise dos balanços do HERV, “...tanto o Balanço Patrimonial quanto o Demonstrativo de Resultados eram feitos de maneira consolidada, englobando o plano de saúde (CRAM) como filial, desde 1993, quando de sua criação. Entretanto, a contabilidade e os controles gerenciais eram feitos em separado, havendo consolidação só por ocasião do encerramento dos resultados. Pelos balanços apresentados, observa-se que o hospital tem sempre apresentado deficit em suas

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

contas, mas que, desde 1994, tais déficits vem sendo invariavelmente cobertos pelos superávites do plano de saúde (CRAM)." (fls. 10);

(e) A "...Central Rioverdense de Assistência Médica (CRAM) trata-se de um plano de saúde, sem fins lucrativos, integrante da Fundação Hospital Evangélico de Rio Verde e inscrito como filial do Hospital Evangélico de Rio Verde, criada no intuito gerar superávites que permitissem a continuidade de funcionamento do hospital que, como já informado, sempre foi deficitário." (fls. 10).

(f) Diante do exposto, concluiu o Relatório de Diligência Fiscal que o HERV realiza funções em prol do interesse coletivo, sem buscar o benefício de seus membros e que, ano após ano, apresenta-se deficitária "...e que, caso seja feita a opção pela imposição tributária ao CRAM, deverá, de sua parte, também recolher todos os impostos concernentes ao período em tela, o que certamente poderia inviabilizar a continuidade dos serviços relevantes que vem prestando complementarmente às atividades do Estado. Também, concluiu que, "...até o ano de 1997, antes de entrar em vigor a lei 9.532/97, os planos de saúde praticamente atuavam sem qualquer imposição tributária." (fls. 11), motivo pelo qual sugeriu que, se a obrigação tributária relativa ao ano-calendário de 1998 fosse devidamente cumprida, "...que o presente processo seja arquivado." (fls. 12).

Além disto, entendemos que a atividade em questão (planos de saúde), não só tem uma vinculação com a atividade do ora Recorrente (área de saúde), como estava sendo necessária para a manutenção dos objetivos essenciais deste.

Por outro lado, e esta é uma questão de suma importância, ao se invocar o princípio da livre concorrência parece ser sintomática a necessidade de se demonstrar que tal princípio, na prática, foi ofendido. É necessário indagar se há prova de que a atividade comercial desenvolvida pelo ora Recorrente provocou algum efetivo desequilíbrio entre potenciais concorrentes (outras empresas de plano de saúde). Indaga-se também: estes potenciais concorrentes, em algum momento, realizaram algum pleito ao órgão competente para analisar questões de concorrência desleal contra o ora Recorrente? Da leitura dos autos, não encontramos qualquer indicativo neste sentido. Assim, entende-se que a simples alegação, em abstrato, de que a imunidade do Recorrente pode estar agredindo algum princípio não é de todo suficiente para sustentar a suspensão da imunidade.



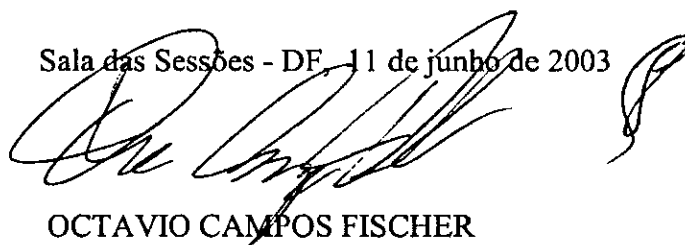
Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

Portanto, parece-nos que não se afigura como correto suspender a imunidade apenas com o argumento de que o ora Recorrente poderia, em tese, estar prejudicando as atividades desenvolvidas por supostos concorrentes.

De qualquer forma, mesmo que não fosse este o nosso posicionamento, é importante reconhecer que o entendimento supracitado do **Supremo Tribunal Federal**, em reiteradas decisões, merece prevalecer e que, aplicado ao presente caso, leva-nos a votar no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assim, voto pelo provimento ao Recurso Voluntário para anular o ato declaratório que suspendera a imunidade.

Sala das Sessões - DF, 11 de junho de 2003



OCTAVIO CAMPOS FISCHER

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES.

Embora reconheça brilhante o voto proferido pelo ilustre conselheiro, ousou dele discordar.

A questão posta à discussão trata-se da imunidade a que têm direito as entidades elencadas no artigo 150 inciso VI da CF de 1988. Haveria limites para tal imunidade, ou não?

Para balizar nossa tese transcrevamos a legislação aplicada.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

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:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

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;

Lei nº 9.532, de 10 de dezembro 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.

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

§ 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.



Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

{Redação dada pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.}

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

Entendo que a imunidade prevista na letra "c" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 tem sido mal compreendida, principalmente em relação ao conceito histórico das entidades ali elencadas.

Desde o descobrimento do Brasil convivemos com as entidades, caritativas, assistenciais, em diversas áreas, saúde, educação, esportivas, alimentação, proteção à criança e ao idoso.

Historicamente tais atividades têm na maioria das vezes vínculo com alguma entidade religiosa ou então a um benemérito que a fundou.

Não há dúvida que suas atividades são complementares às atividades do Estado, pois a maioria das atividades foi eleita pelo legislador como direito do cidadão e dever do Estado.

Como atividade complementar àquela desenvolvida pelo Estado, de pronto devemos descartar a cobrança por parte da entidade por quaisquer serviços ou bens por ela oferecidos, sob pena de descaracterizar esse conceito de complementação, pois se o Estado deve oferece-los gratuitamente, assim também deve ser com a instituição que os complementa.

Essas entidades devem se manter como as receitas advindas de doações, quer esporádicas, quer de forma permanente por parte de seus beneméritos,



Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

não podendo exercer ato de comércio diretamente, sob pena de não só descaracterizar a entidade como de ferir o princípio da livre concorrência.

Como ato de comércio deve ser entendida a atividade de compra e venda de bens ou serviços com o intuito de lucro.

Não descaracteriza a entidade como imune o fato de alienar bens recebidos em doação em bazares, feiras etc, promovidos em suas dependências ou de terceiros cedidas gratuitamente, desde que destinem o produto da venda à atividade para a qual fora criada. Como exemplo podemos citar doações de bens, por exemplo de roupas usadas a uma entidade filantrópica que se dedica à assistência à saúde das pessoas órfãs de plano de saúde por incapacidade financeira. Como esses bens não se prestam à atividade para qual fora criada, nada impede que os aliene em um bazar e aplique os recursos na compra de alimentação, remédios, ou quaisquer bens necessários ao cumprimento de seus objetivos.

Por outro lado também não descaracteriza a entidade como imune o fato de realizar compra de qualquer bem, desde que esse não seja destinado a venda, mas à aplicação na atividade para qual fora criada. Assim uma entidade que presta assistência à saúde pode realizar a aquisição de bens até mesmo no atacado para a manutenção de sua atividade.

A atividade de locação de imóveis próprios, recebidos em doação, também não macularia a imunidade, desde que o produto fosse aplicado em sua atividade.

Quanto ao pessoal que nela trabalha, o normal é que em sua maioria seja trabalho voluntário, não remunerado, daqueles que disponibilizam parte do seu tempo, normalmente dentro de suas respectivas profissões, para ajudar em determinada causa que os sensibilize. Nada impede, porém, que a entidade mantenha um corpo mínimo de empregados, desde que mantidos como receitas próprias, ou seja oriundas de doações que diretas de seus beneméritos, locações de imóveis recebidos em doação ou indiretas pela alienação de bens recebidos em doação.



Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

Entendo que a atividade comercial, ato de compra e venda, que de bens ou serviços, é incompatível com o caráter filantrópico, assistencial, premiado pela Constituinte como imune.

Se os dirigentes de determinada entidade imune, entendem que determinada atividade, que envolva compra e venda de bens ou serviços, poderia ser fonte de renda para a entidade, nada impede que criem uma empresa para tal fim, porém deverá se inserir como qualquer outra empresa no ambiente concorrencial e pagar todos os tributos estabelecidos na legislação.

Imagine que uma entidade filantrópica ou assistencial possa atuar no mercado como qualquer outra empresa, sem perder a imunidade. Considerando uma carga tributária por volta de 35% do PIB, como a atual (2003), com uma administração razoável tiraria do mercado qualquer concorrente naquela atividade em razão do diferencial tributário.

O fato de a entidade destinar o diferencial obtido através do ato de comércio, quer seja ele denominado lucro, superávit, sobra ou qualquer outro vocábulo, não tem o condão de incluir tal ato como imune pois fere o princípio da livre concorrência previsto no artigo 170 inciso IV da Constituição Federal de 1988, verbis:

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I - soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;
- IV - livre concorrência;**

A livre concorrência, para ser exercida há necessidade de que o Estado zele para que não haja diferenças entre aqueles que exercem determinada atividade, mormente no campo tributário, pois tal diferencial, assim como o monopólio, o



oligopólio e o cartel, impedem que o ambiente comercial seja de concorrência. Registre-se que a obrigação, de zelar pela aplicação do princípio da livre concorrência, por parte do Estado, está explícita no § 4º do artigo 173 da Constituição Federal de 1988.

No presente caso o Hospital, exerce atividade de compra e venda de serviços de saúde, como qualquer outra empresa da área. Ora como pode qualquer empresa atuar nas praças onde a entidade vende seus planos de saúde se essa não paga ontopostos exigidos de todas as empresas do setor? A resposta é simples, seriam muito difícil, senão impossível atuar nesse ramo de negócio na mesma área, pois o onrencia tributário elimina a concorrência.

Os requisitos previstos no § 2º do artigo 12 da Lei nº 9.532/97, não são exaustivos, pois existem princípios constitucionais que devem ser seguidos por todas as entidades imunes, sob pena de mácula ao princípio Constitucional da livre concorrência.

Por fim cabe salientar que independentemente de vinculação, o fato é que a entidade para oferecer os direitos previstos na Constituição Federal, necessita de recursos financeiros que em sua maioria são carregados aos cofres via tributos e contribuições compulsórias.

Não pode haver alargamento do conceito de imunidade de forma a incluir o fato que normalmente deveria ser tributado, pois, se tributado, carregaria o ônus para o tesouro que exerceria diretamente sua função. A complementação orçamentária é entendida como um plus à receita destinada às suas atividades, nunca uma exceção. Entender que uma entidade ainda que filantrópica possa exercer atividade de comércio, normalmente tributada se exercida pelas empresas em geral, ainda que o lucro vá para a sua atividade fim, implica em considerar uma renúncia por parte do Estado. De parte da receita com a qual cumpriria sua tarefa, logo não há

Processo : 13133.000025/99-62
Acórdão nº : 107-07-197

complementação, mas simples troca. Significa renúncia de receita em razão do cumprimento de uma atividade, exercida pelo particular quando o Estado, se o recurso fosse carregado aos seus cofres poderia exercê-la.

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Brasília DF, 11 de junho de 2003.


JOSE CLÓVIS ALVES