



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTERIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 31 / 08 / 2004
Eaál
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13133.000427/2002-14
Recurso nº : 123.378
Acórdão nº : 203-09.332

Recorrente : FUNDAÇÃO HOSPITAL EVANGÉLICO DE RIO VERDE
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - IMUNIDADE - NULIDADE POR VÍCIO FORMAL - A imprecisa descrição dos fatos, pela falta de motivação do ato administrativo, impedindo a certeza e segurança jurídica, macula o lançamento de vício insanável, tornando nula a respectiva constituição.

Processo anulado *ab initio*.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em anular o processo *ab initio*, por vício formal.**

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003


Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros César Piantavigna, Maria Cristina Roza da Costa, Valmar Fonsêca de Menezes, Mauro Wasilewski, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/cf/ovrs



Processo nº : 13133.000427/2002-14
Recurso nº : 123.378
Acórdão nº : 203-09.332

Recorrente : **FUNDAÇÃO HOSPITAL EVANGÉLICO DE RIO VERDE**

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, no período de apuração de 30/04/1993 a 31/12/1998 .

Consta da descrição dos fatos (fl. 235) o seguinte:

“Valores apurados conforme escriturado nos livros contábeis da empresa. O lançamento é baseado no artigo 32 da Lei 9.430/92, em decorrência do Ato Declaratório número 15, de 27 de março de 2002, do Delegado da Receita Federal de Goiânia, que suspendeu a Imunidade Tributária do Hospital Evangélico de Rio Verde, no período de 27/03/1993 a 31/12/1998, no âmbito da Secretaria da Receita Federal.”

Consta do relatório elaborado pela autoridade julgadora de primeira instância o que a seguir transcrevo:

“Trata-se de processo relativo a COFINS, decorrente da suspensão de imunidade da contribuinte acima. Os argumentos da contribuinte já foram objeto de julgamento pelo acórdão DRJ/BSB nº 04.108 , relativo ao processo nº 13133.000025/99-62, em anexo, inclusive já foi mantido o ato declaratório por esta instância julgadora.

O auto de infração relativo ao COFINS foi decorrente da falta de recolhimento da COFINS. O valor do crédito tributário de COFINS apurado perfaz um total de R\$.2.252,955,56 correspondendo ao valor principal, acrescido da multa de ofício e juros de mora (fl. 234).

A capitulação legal da autuação se encontra às folhas 235 até 238”.

Por meio do Acórdão de nº 4.110 , de 19 de dezembro de 2002, os julgadores da Quarta Turma da DRJ em Brasília - DF, por unanimidade de votos, mantiveram a suspensão da imunidade e julgaram o lançamento procedente. A ementa dessa decisão, bem como o voto do relator, possuem as seguintes redações:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 30/04/1993 a 31/12/1998
Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO



Processo nº : 13133.000427/2002-14
Recurso nº : 123.378
Acórdão nº : 203-09.332

Comprovada a falta de recolhimento correto é o lançamento.
Lançamento Procedente”.

“VOTO

A manifestação de inconformidade é tempestiva e atende as formalidades legais, razão pela qual merece ser conhecida.

As questões preliminares já foram julgadas no acórdão DRJ/BSB nº:04.108 , quanto ao mérito (COFINS) a contribuinte não trouxe alegações específicas.

DE TODO O EXPOSTO, voto no sentido de julgar procedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração.”

Em anexo à decisão de primeira instância, o Acórdão DRJ/BSA nº 04.108 de 19 de dezembro de 2002, pela qual os julgadores da Quarta Turma da DRJ em Brasília - DF, por unanimidade de votos julgaram procedentes os lançamentos referentes à CSLL e ao IRPJ.

Inconformada com a referida decisão, a contribuinte apresenta recurso, pelo qual, em apertada síntese, requer (sic):

“a) – Preliminarmente, seja reconhecido que a suspensão da Imunidade pelo Ato Declaratório 15 de 27/03/2002 embasado no artigo 12 da Lei 9.532/97, com vigência a partir de 01/01/1998 não poderia retroagir para determinar a perda da imunidade entre fevereiro de 09 de fevereiro 1993 a 31/12/1998.

b) – Ainda em sede de preliminar que seja declarada a decadência do direito da fazenda pública constituir o crédito tributário entre 09 de fevereiro de 1993 a 31 de dezembro de 1996.

c) – Adentrando-se ao mérito da questão, que seja declarado sem efeito o Ato Declaratório 15 de 27/03/2002 e por conseguinte reconhecida a imunidade tributária da Impugnante no período de 09 de fevereiro de 1993 a 31 de dezembro de 1998;

d) – Ainda que não seja reconhecido sem efeito os termos do Ato Declaratório 15 de 27/03/2002, que, pelas razões expostas no bojo da presente peça, seja declarado a Impugnante Imune ao pagamento das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social nos termo do artigo 195 § 7º da CF.

e) – Sejam julgadas improcedentes todas as pretensões formuladas no auto de infração guerreado por conseguinte, impossibilitando a Receita Federal na constituição do crédito tributário referente ao tributo COFINS entre os exercícios de 1993 e 1998 em razão da imunidade tributária;



Processo nº : 13133.000427/2002-14
Recurso nº : 123.378
Acórdão nº : 203-09.332

f) – Alternativamente, ainda que se reconheça que a situação enseja a constituição de crédito, que o mesmo recaia apenas nas receitas auferidas com o plano de saúde no período de 1996 a 1998, e não de toda a Fundação como querem os agentes autuantes;

g) – Que o presente processo inerente a autuação seja reunido para julgamento conjunto com processo nº 13.133.000025/99-62 que fora encaminhado para essa delegacia especializada, nos termos do artigo 32, § 9º da lei 9.430/1996.

Seja oportunizada a Impugnante a ampla produção de provas, e se necessário sejam realizadas inspeções na impugnante bem como em toda sua escrita contábil para verificação de sua condição de imune;”.

Consta dos autos (fl. 370) a informação pela autoridade preparadora da existência de Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, para seguimento do recurso ao Conselho de Contribuintes, oferecido no processo nº 10120.000405/2003-96 (fl. 369).

É o relatório.



Processo nº : 13133.000427/2002-14
Recurso nº : 123.378
Acórdão nº : 203-09.332

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo ser conhecido.

A priori, sabe-se que para que este Colegiado possa aferir a quem cabe a razão no presente processo administrativo deverá examinar primeiramente questões prejudiciais e/ou preliminares que antecedem lógica e cronologicamente ao mérito.

Por se tratar de matéria envolvendo a imunidade da COFINS, há de se observar a independência deste processo em relação ao Processo de nº 13133.000025/99-62 (Imposto de Renda e CSLL), o qual foi julgado em Sessão de 11 de junho de 2003, por meio do Acórdão nº 107-07.197, de forma a dar provimento ao recurso voluntário para anular o Ato Declaratório nº 15, de 27 de março de 2002, que suspendera a imunidade. Reitero que a independência deste se justifica porque os tributos são essencialmente diferentes em sua materialidade e em seus pressupostos legais.

Compulsando os autos, verifico que a fundamentação no artigo 32 da Lei nº 9.430/96 não diz respeito à COFINS, objeto do presente processo administrativo, ainda que a suspensão da imunidade, operada por ato administrativo, possa servir como subsídio para aplicabilidade do direito.

O artigo 32 da Lei nº 9.430/96, a que me refiro, possui a seguinte redação:

“Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude da falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 - Código Tributário Nacional, 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.¹

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

¹ Os artigos citados da Constituição Federal têm a seguinte redação: "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;"



Processo nº : 13133.000427/2002-14
Recurso nº : 123.378
Acórdão nº : 203-09.332

§ 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.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

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.

§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

§ 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.

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência." (negritei)

Note-se que o *caput* do artigo 32 acima transcrito reporta-se aos impostos (IR) e os que possuem a mesma base de cálculo (CSLL), regra esta que deverá igualmente ser aplicada ao seu parágrafo 9º, ao se referir: "*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.*"

Em se tratando da COFINS, há de se observar que o comando legal inserido está originariamente no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. Em decorrência, reitero que o lançamento é um ato declaratório da obrigação tributária, devendo-se reportar à legislação específica do tributo em análise. Pela independência da COFINS, os atos praticados, ou faltas cometidas, devem, obrigatoriamente, ser descritos no auto específico da contribuição e regidos pela lei do tempo em que foram praticados. Estas considerações preliminares são importantes, sobretudo no tocante à prova, pois "a prova" regida pelo direito substantivo há de se ater aos fatos trazidos no processo e com estes ter dependência. Não há como tratar a COFINS como decorrente do IR porque assim não o quis o legislador.



Processo nº : 13133.000427/2002-14
Recurso nº : 123.378
Acórdão nº : 203-09.332

O princípio da legalidade impõe que o agente público observe, fielmente, todos os requisitos expressos na lei como da essência do ato vinculado.² O seu poder administrativo restringe-se, em tais casos, ao de praticar o ato, mas o de praticar com todas as minúcias especificadas na lei. Omitindo-as ou diversificando-as na sua substância, nos motivos, na finalidade, no tempo, na forma ou no modo indicados, o ato é inválido.

Insere-se da leitura ao que determina o art. 142 do CTN que o auto de infração deve conter, com clareza e precisão, todos os elementos necessários à identificação precisa da suposta obrigação tributária que se está constituindo, a saber, a indicação precisa e objetiva das atividades que pretende tributar, indicando também, detalhadamente, as operações que ensejaram a ocorrência do fato gerador da obrigação. Esses são requisitos mínimos impostos pelo CTN para dar validade à exigência fiscal. De igual modo, tais requisitos devem obrigatoriamente estar conjugados com a respectiva “motivação” de forma a permitir ao contribuinte/interessado possa examinar a pretensão fiscal, atendendo-a ou se defendendo mediante uma devida impugnação. Em síntese, não há tipificação exata das pretendidas irregularidades, gerando, no decorrer do tempo, conseqüente cerceamento de defesa. A regra do art. 142 do CTN é de inequívoca clareza. A expressão “determinar” significa conformar por inteiro. Não permitir dúvida. Afastar zonas cinzentas. Determinar é dar perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro, cristalino. E tal determinação tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo. Nesse sentido, tem-se que o lançamento é nulo por falta de vinculação à norma jurídica **com a devida descrição dos fatos**. Por outro lado, **não cabe a este Colegiado dizer qual norma ou sob qual comando legal deve ou está submetida a entidade sem fins lucrativos, em especial a interessada.**

Desta feita, inexistente a devida e correta motivação do ato administrativo. Não basta a mera invocação da norma jurídica, supostamente aplicável ao fato, sem que se explique como e porque aquela norma jurídica deve ser aplicada. Motivar não é simplesmente apontar o texto da lei, eis que a isso se dá o nome de “fundamentação legal”. As partes, tanto quem constitui o crédito tributário, pelo lançamento, como quem se insurge contra o ato administrativo, deverão justificar o porquê do ato administrativo ou da decisão administrativa, ou da não concordância com o ato administrativo.

Por outro lado, em decorrência do erro “ab initio”, quando do julgamento em primeira instância, a Turma de Julgamento torna a tratar o presente processo como decorrente do outro onde são discutidas as exigências relativas ao Imposto de Renda e à CSLL. Nesse sentido, reproduzo o que já foi relatado: (sic) “*As questões preliminares já foram julgadas no acórdão*”

² Hely Lopes Meirelles, em Direito Administrativo Brasileiro (22ª ed. - p. 101), assim se posiciona: “*Poder vinculado ou regrado é aquele que o Direito Positivo - a lei - confere à Administração Pública para a prática de ato de sua competência, determinando os elementos e requisitos necessários à sua formalização.*” Nesses atos, a norma legal condiciona sua expedição aos dados constantes de seu texto. Daí se dizer que tais atos são *vinculados* ou *regrados*, significando que, na sua prática, o agente público fica inteiramente preso ao enunciado da lei, em todas as suas especificações. Nessa categoria de atos administrativos a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do Direito Positivo para realizá-los eficazmente. Deixando de atender a qualquer dado expresso na lei, o ato é nulo, por desvinculado de seu tipo-padrão.”



Processo nº : 13133.000427/2002-14
Recurso nº : 123.378
Acórdão nº : 203-09.332

DRJ/BSB nº 04.108, quanto ao mérito (COFINS) a contribuinte não trouxe alegações específicas. DE TODO O EXPOSTO, voto no sentido de julgar procedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração.

Novamente, inexistência da devida motivação. Não há como transportar questões julgadas em outro processo quando falta identidade de matéria, um se refere ao IR e à CSLL e este à COFINS. Celso Antonio Bandeira de Mello considera o princípio da motivação como essencial ao processo administrativo, definindo-o como “o da obrigatoriedade de que sejam explicitados tanto o fundamento normativo quanto o fundamento fático da decisão, enunciando-se, sempre que necessário, as razões técnicas, técnicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar a procedência jurídica e racional perante o caso concreto”.³ Por oportuno, conveniente transcrever frase de Bentham, citada por Michelle Taruffo: “good decisions are such decisions for which good reasons can be given” (boas decisões são aquelas decisões para as quais boas razões podem ser dadas).⁴

Em verdade, o agente fiscal pode e deve efetuar o ato administrativo do lançamento de acordo com as razões de seu livre convencimento, todavia, deve explicitar as razões que o levaram a adotar este ou aquele procedimento, de maneira que seu procedimento não se configure em arbítrio; logo, imprescindível, indicar, na descrição dos fatos, os motivos que lhe formaram o convencimento”, sem se reportar a outro procedimento fiscal como prova única de suas argumentações. Ressalte-se que essa exigência tem implicação substancial e não meramente formal. No mais, em se tratando de pessoa jurídica de fins não lucrativos, não basta, portanto, a autoridade julgadora dizer que houve falta de pagamento e reportar-se a artigos genéricos da lei, como se fosse uma pessoa jurídica comum, eis que necessário, sob pena de nulidade, a exteriorização da base fundamental do procedimento.

Portanto, por entender ter ocorrido Vício de Forma na constituição do crédito tributário, defeito insanável do ato jurídico, que deve ser declarada a qualquer tempo, independentemente de arguição, voto pela nulidade do processo *ab initio*.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. Curso de Direito Administrativo. 12ª ed., São Paulo. Malheiros Editores, 2000. p. 433

⁴ Lucia Valle Figueiredo, em Curso de Direito Administrativo. Malheiros Editores, 1994, p.47