



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 22/06/2004  
eaf  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13133.000429/2002-11  
Recurso nº : 123.364  
Acórdão nº : 203-09.276

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

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – 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 ao qual se anula *ab initio*.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **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*.

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2003

  
Otacílio Dantas Cartaxo  
Presidente

  
Luciana Pato Peçanha Martins  
Relatora

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

Eaal/cf/ovrs



Processo nº : 13133.000429/2002-11

Recurso nº : 123.364

Acórdão nº : 203-09.276

Recorrente : HOSPITAL EVANGÉLICO DE RIO VERDE.

## RELATÓRIO

Conforme despacho de fls. 18/26: "Em desfavor da entidade acima identificada foi expedida a Notificação Fiscal de fls. 23 1/232, nos termos do art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, relatando os seguintes fatos que determinam a suspensão do benefício fiscal, no período de 09/02/1993 a 31/12/1998", o qual transcrevo parte:

"a) o Hospital Evangélico de Rio Verde faz parte da Fundação do Hospital Evangélico de Rio Verde, constituída em setembro de 1937, da qual também faz parte a CRAM - Central Rioverdense de Assistência Médica, conforme consta dos estatutos da Fundação. O estatuto do Hospital, por sua vez, estabeleceu, *in verbis*, que "O hospital poderá manter plano privado de saúde, subordinado ao Conselho Deliberativo, conforme Regimento por este elaborado, que é denominado CRAM - Central Rioverdense de Assistência Médica", que esteve inscrita como filial do hospital até 31.12.98, quando então fez inscrição própria como matriz no CNPJ;

b) da análise da documentação apresentada, verificou-se, primeiramente, que o Hospital Evangélico, denominado também Hospital Presbiteriano Dr. Gordan - HPDG, é reconhecido pelo município de Rio Verde (Lei nº 600, de 05/11/63), pelo Estado de Goiás (Lei nº 7.725, de 30/10/73) e pela União (Decreto de 14/01/94, DOU de 17/10/94), como de utilidade pública, e que também obteve Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, do Ministério da Ação Social, em 21/06/95;

c) verificou-se também que tanto o Balanço Patrimonial quanto o Demonstrativo de Resultados do Hospital Evangélico de Rio Verde 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;

d) a Central Rioverdense de Assistência Médica (CRAM) trata-se de um plano de saúde, 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 vem se mostrando deficitário;

e) na análise da documentação do CRAM constatou-se que ele funciona desde 1993 como qualquer outro plano privado de assistência a saúde, cobrando normalmente pelos seus serviços, que só são disponíveis para os



**Processo nº** : 13133.000429/2002-11  
**Recurso nº** : 123.364  
**Acórdão nº** : 203-09.276

seus filiados, não havendo qualquer tipo de gratuidade ou assistência a carentes. Trata-se, indubitavelmente, de um estabelecimento que mercantiliza a medicina, embora, ao final, seus superávites tenham ajudado a cobrir os déficits constantes da matriz, i.e, do Hospital Evangélico;

f) o CRAM funcionou como filial do Hospital até o final de 1998, isentando-se de recolher impostos, quando então, a partir de 1999, inscreveu-se como matriz e passou a efetuar balanços de suspensão e redução que apuraram prejuízo desde o início do ano, passando a recolher o PIS e a COFINS.”

Diante de tais fatos, a DRF em Goiânia - GO concluiu que o CRAM, funcionando nos moldes verificados, devido à imunidade de que gozou juntamente com a matriz, concorreu deslealmente e com privilégios em relação a empresas semelhantes da iniciativa privada, ferindo o art. 173, § 4º, da Lei Suprema, e o princípio da livre concorrência estampado no art. 173, § 1º, além disso, seus objetivos não se relacionam diretamente - embora estejam indiretamente relacionados devido à destinação final dos seus superávites - com os objetivos sociais da matriz, que é imune.

Através da petição de fls. 236/253 a fundação solicitou a nulidade ou a improcedência da predita notificação, alegando, em síntese: que o auditor-fiscal extrapolou de sua função constitucional, agindo como se juiz fosse, ao aplicar a suspensão da imunidade tributária de que goza a suplicante através de leis estadual e municipal, decreto presidencial, registro e certidão federais; que criou a CRAM para tentar cobrir as despesas da própria fundação, como meio de dar continuidade ao seu objetivo e finalidade de dar assistência médica aos necessitados; que não existia em 1993 lei que proibia a fundação criar o plano de saúde com a filial; que o procedimento fiscal é nulo em virtude da incompetência funcional do auditor-fiscal em dizer que a lei foi violada, mesmo porque não se viola lei inexistente; a revogação da isenção fiscal concedida às entidades que se dedicam à administração de planos de saúde, nos termos do artigo 18 da Lei nº 9.532, de 1997, não atinge as receitas obtidas pela fundação e/ou hospital, em virtude das operações realizadas pela CRAM, enquanto departamento da suplicante; que essa lei entrou em vigor em 1º de janeiro de 1998; a Lei nº 9.532, de 1997, não revogou a imunidade e tampouco a isenção fiscal concedida às entidades que se dedicam à administração de planos de saúde, conforme se depreende do parágrafo único do artigo 18, pois a suplicante é entidade filantrópica sem fins lucrativos de caráter complementar às atividades do Estado, reconhecida por leis municipal, estadual, decreto federal e por entidades governamentais, enquadrando-se nas formas dos §§ 1º e 2º do artigo 170 do Decreto nº 3.000, de 1999, como beneficiária da imunidade tributária; que os balanços anuais relativos aos anos de 1993 a 1998 dão conta de que toda a receita oriunda da CRAM foi revestida em favor da fundação para cobrir seus déficit e compor sua receita, o que lhe dá o enquadramento legal do imposto pelo § 3º, incisos I, II, III, IV, V, VI, VII e VIII, do Decreto nº 3.000, de 1999; que o Decreto nº 3.000, de 1999, não faz qualquer restrição à suplicante, não atinge as receitas obtidas pela fundação e/ou hospital em virtude das operações realizadas pela CRAM enquanto departamento; quando o Decreto nº 3.000, de 1999, refere-se à isenção de imposto para as entidades beneficentes, diz-se daquelas entidades isentas (art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997) que não gozam da imunidade tributária (art. 18 da Lei nº 9.532, de 1997), mas não se refere às entidades relacionadas no artigo 12 da Lei nº 9.532, de 1997, em cujo enquadramento encontra-se a fundação; que, por ser



Processo nº : 13133.000429/2002-11  
Recurso nº : 123.364  
Acórdão nº : 203-09.276

imune, só é punida com a suspensão se praticar uma das infrações relacionadas no artigo 13 da Lei nº 9.532, de 1997, que não considera infração a criação, manutenção e administração de plano de saúde; que a entidade pode manter plano de saúde, pois a lei permite, posto que aquilo que a lei não proíbe é permitido (art. 5º, II, da Constituição); e que prova o alegado com os documentos anexados e protesta por todos os meios de prova admitidos em direito, perícias, vistorias e testemunhal.

Consta dos autos liminar concedida pela 2ª Vara da Justiça Federal em Goiás, processo nº 2000.35.00.007770-2, determinando "a suspensão do processo de representação nº 13133.000025/99, instaurado visando a suspensão da imunidade tributária da impetrante, bem como de todos os atos decorrentes do referido processo". A liminar foi revogada através da sentença de 27 de fevereiro de 2002, também anexada ao presente processo.

Anexou-se aos autos cópia da Decisão SRRF-1ª RF nº 110, de 08/07/96, exarada no processo de consulta nº 13133.000224/95-65, de interesse da impugnante.

Consta dos autos que a interessada apresentou declaração de isenção do imposto de renda pessoa jurídica como entidade filantrópica, incluindo as receitas advindas da exploração de plano privado de saúde pela Central Rioverdense de Assistência Médica - CRAM, até 31.12.1998, quando fez inscrição própria da CRAM no CNPJ como sociedade civil limitada.

Em decorrência do acima exposto, a DRF/GOIÂNIA emitiu o ato declaratório nº 15, de 27 de março de 2002, suspendendo o benefício fiscal de imunidade no período de 09 de fevereiro de 1993 até 31 de dezembro de 1998.

O presente auto de infração foi decorrente de falta de recolhimento da Contribuição ao PIS. O valor da contribuição lançado é de R\$ 778.067,70 correspondendo ao valor principal, acrescido da multa de ofício e juros de mora (fl. 232). A capitulação legal da autuação se encontra às folhas 233 até 236.

Pelo Acórdão de fls. 315/687 – cuja ementa a seguir se transcreve – a 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília – DF julgou o lançamento procedente:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/04/1993 a 31/12/1998

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO

Comprovada a falta de recolhimento correto é o lançamento.

Lançamento Procedente”.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 331/361), requerendo, em síntese:



**Processo nº : 13133.000429/2002-11**  
**Recurso nº : 123.364**  
**Acórdão nº : 203-09.276**

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

b) ainda em sede de preliminar, que seja declarada a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário entre 09 de fevereiro de 1993 e 31 de dezembro de 1996;

c) adentrando-se ao mérito da questão, que seja declarado sem efeito o Ato Declaratório nº 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 o Ato Declaratório nº 15, de 27/03/2002, que seja declarada a imunidade da reclamante quanto ao pagamento das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social nos termos do artigo 195, § 7º, da CF;

e) sejam julgadas improcedentes todas as pretensões formuladas no auto de infração guerreado, impossibilitando a Receita Federal da constituição de crédito tributário referente ao tributo PIS entre os exercícios de 1993 e 1998, em razão da imunidade tributária;

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 à autuação seja reunido para essa delegacia especializada, nos termos do artigo 32, § 9º, da Lei nº 9.430/1996; e

h) seja oportunizada à recorrente a ampla produção de provas e, se necessário, sejam realizadas inspeções em toda sua escrita contábil para verificação de sua condição de imune.

Para efeito de admissibilidade do Recurso Voluntário procedeu-se à juntada de cópia do comprovante de arrolamento de bens (fls. 362/366).

É o relatório.



Processo nº : 13133.000429/2002-11  
Recurso nº : 123.364  
Acórdão nº : 203-09.276

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

*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 do PIS, 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 ao PIS, 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.<sup>1</sup>*

(...)

<sup>1</sup> 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 : 13133.000429/2002-11  
Recurso nº : 123.364  
Acórdão nº : 203-09.276

**§ 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 do PIS, 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 do PIS, 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 o PIS como decorrente do IR porque assim não o quis o legislador.

O princípio da legalidade impõe que o agente público observe, fielmente, todos os requisitos expressos na lei como da essência do ato vinculado <sup>2</sup>. 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.

Inserir-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

<sup>2</sup> 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 : 13133.000429/2002-11  
Recurso nº : 123.364  
Acórdão nº : 203-09.276

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, em 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 submetido 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 DRJ/BSB nº 04.108, quanto ao mérito (PIS) 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 ao PIS. 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 para dar calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar a procedência jurídica e racional perante o caso concreto”.<sup>3</sup> 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)”<sup>4</sup>.

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

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

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



Processo nº : 13133.000429/2002-11  
Recurso nº : 123.364  
Acórdão nº : 203-09.276

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 declarado a qualquer tempo, independentemente de arguição, voto pela nulidade do processo *ab initio*.

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2003

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS