



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

**Processo nº** 10480.014484/2002-42  
**Recurso nº** 134.416  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Resolução nº** 204-00.664  
**Data** 02 de dezembro de 2008.  
**Recorrente** COLÉGIO SALESIANO SAGRADO CORAÇÃO  
**Recorrida** DRJ em Recife/PE

CPMF

IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO.

Não se aplica à CPMF a imunidade prevista no art. 150, inciso VI da Constituição Federal, por se restringir, esta, apenas aos impostos, não albergando as contribuições sociais.

FALTA DE RECOLHIMENTO.

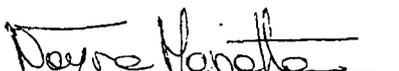
É legítima a exigência decorrente da falta de recolhimento da contribuição, quando a contribuinte deixou de apresentar a declaração exigida pela SRF, conforme autorização contida em lei, para que as entidades de assistência social não se sujeitassem ao recolhimento da CPMF, estando expresso na norma jurídica que a não apresentação de tal declaração implicaria na cobrança da contribuição.

**Recurso Negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da QUARTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da Relatora.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Presidente

  
NAYRA BASTOS MANATTA  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Marcos Tranchesi Ortiz e Leonardo Siade Manzan.

## Relatório

Trata-se de auto de infração objetivando a exigência da CPMF relativa aos períodos de janeiro/97 a janeiro/98 em virtude de falta de recolhimento da contribuição, apurado através das informações apresentadas pelas instituições responsáveis pela retenção da contribuição. Segundo consta da descrição dos fatos estas instituições financeiras não efetuaram a retenção/recolhimento da CPMF em cumprimento à liminar em MS ou em Ação Cautelar, de tutela antecipada em ações de outra natureza ou de decisão de mérito concedidas desde o início da cobrança da contribuição e que, posteriormente foram revogadas.

A contribuinte defende-se com os seguintes argumentos:

A Impugnante é entidade educacional sem fins lucrativos, pelo que desfruta da imunidade do art. 150, VI, "c", da Carta Constitucional., atendendo a todos os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional;

É instituição de Assistência Social, pois conforme comprova seus estatutos tem por finalidade interesses públicos e sociais.

A DRJ em Recife julgou procedente o lançamento sob o argumento de que a imunidade prevista no art. 150, inciso IV, alínea "c" da CF atinge apenas os impostos; e que a contribuinte não cumpriu o disposto na IN SRF 06/97 ficando desta forma sujeita à cobrança da CPMF.

Cientificada a contribuinte apresentou recurso voluntário, tempestivo alegando como razões de defesa as mesmas da inicial.

É o relatório.



## Voto

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

No que diz respeito ao mérito em si é preciso, primeiramente, definir-se a natureza jurídica da CPMF: se imposto ou contribuição.

Embora o art. 145 da CF/88 mencione apenas os impostos, contribuições de melhoria e taxas, o art. 149, caput, da mesma Constituição Federal/88 estabelece que a União poderá instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e o parágrafo 1º deste artigo estabelece que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, a ser cobrada dos seus servidores, para o custeio de sistemas de previdência e assistência social.

Depreende-se daí que o legislador constituinte permitiu à União a instituição de contribuições sociais, não delimitando, inclusive, quantitativamente o número destas contribuições pelo fato de serem elas voltadas para ações estatais específicas, como instrumento de atuação do Estado, tanto que o produto da arrecadação é, necessariamente, vinculado aos objetivos da ação estatal. Ou seja, a contribuição se individualiza e se identifica não apenas pela natureza do fato gerador, mas pela vinculação entre a exação e o atendimento a um específico encargo estatal.

É de se observar, ainda, que embora a finalidade seja um traço fundamental das contribuições não significa que a simples existência de previsão de uma finalidade seja suficiente para que se possa instituir novas contribuições. As contribuições somente podem ser criadas em relação a finalidades previstas constitucionalmente e relativamente às quais a Constituição tenha autorizado a criação de contribuições, quais sejam, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

O art. 195 da Lei Magna expressamente autorizou a instituição de novas contribuições destinadas a garantir ou expandir a seguridade social. Com fulcro neste mandamento constitucional é que foi instituída, em 1996, a CPMF, pela Lei nº 9311/96.

Assim sendo é de se concluir que no sistema tributário brasileiro não existem apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria como alegou a recorrentes, mas, também, as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

O imposto, segundo definição do CTN, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. O fato impositivo não se refere a um comportamento das pessoas jurídicas de direito público interno, mas prendem-se a um fato, ato, situação, inerente a um particular, indicativos de sua capacidade contributiva.

Segundo Roque Carrazza *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, “é a capacidade contributiva que, em matéria de impostos, atende às exigências do princípio da igualdade, realizando o ideal republicano de afastar, também na tributação, privilégios sem causa de pessoas ou categorias de pessoas”.

O Estado não oferece qualquer utilidade, comodidade ou serviço fruível, não havendo vinculação alguma entre o pressuposto de fato previsto na norma instituidora do imposto e a atuação estatal.

Carrazza ensina que :

*(. . .) a Constituição, implicitamente, determina que a lei coloque na hipótese de incidência dos impostos fatos regidos pelo direito privado, isto é, da esfera pessoal dos contribuintes, e, portanto, desvinculados da ação do Estado (esta sim regida pelo Direito Público). Realmente, o Texto Magno, nos mencionados arts. 153, 155 e 156, autoriza o legislador ordinário a adotar, como hipótese de incidência de impostos o fato de alguém (a) importar produtos; (b) exportar produtos; (c) auferir rendimentos; (d) praticar operações de crédito; (e) ser proprietário de imóvel rural; (f) praticar operação mercantil; (g) ser proprietário de veículo automotor; (h) ser proprietário de imóvel urbano; (i) prestar, em caráter negocial, serviços de qualquer natureza.*

Acresce, ainda, o autor, que todos estes fatos tem a propriedade de revelar ou fazer presumir, em si mesmo, a capacidade econômica dos que os realizam, ou seja, são signos presuntivos de riqueza.

É de se verificar, portanto, que os impostos são tributos que gravam atos, fatos ou situações denotativas de riqueza do contribuinte, não sendo exigida qualquer participação do Estado nestes atos, fatos ou situações.

As contribuições, por sua vez, se caracterizam por estarem relacionadas com uma despesa ou vantagem especial referidas aos sujeitos passivos respectivos, diferindo, portanto dos impostos. Outra característica marcante das contribuições sociais é o fato sua receita estar prévia, expressa e inequivocamente destinada ao fim para o qual foi instituída.

No caso específico da CPMF, esta destinação está contida no art. 18 da norma instituidora, qual seja, o Fundo Nacional de Saúde:

*Art. 18. O produto da arrecadação da contribuição de que trata esta Lei será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde, sendo que sua entrega obedecerá aos prazos e condições estabelecidos para as transferências de que trata o art. 159 da Constituição Federal.*

*Parágrafo único. É vedada a utilização dos recursos arrecadados com a aplicação desta Lei em pagamento de serviços prestados pelas instituições hospitalares com finalidade lucrativa.*

Nas contribuições sociais, diferentemente dos demais tributos, é relevante para caracterizar a exação não só sua finalidade para a qual foi instituída, mas, também, a afetação de sua receita ao custeio da atividade estatal que é pressuposto de sua criação.

Segundo José Eduardo Soares de Melo in "Contribuições Sociais no Sistema Tributário" "as linhas básicas das contribuições (no caso, as de natureza social, do art. 195) repousam na sua vinculação com a Seguridade Social, sendo desnecessário argumentar-se com a existência de elementos e situações financeiras".

Embora a destinação, regra geral, não integre a definição do regime jurídico do tributo, quando valorizada pela norma constitucional como nota integrante do desenho de certa

figura tributária, passa a representar critério hábil para distinguir essa figura de outras cujo perfil não apresente semelhante especificidade.

Assim sendo, a destinação específica das contribuições sociais e a destinação do seu produto não constituem, segundo a doutrina, regra orçamentário-financeira, como alega a recorrente, mas representa requisito imprescindível para a sua configuração.

Esposando este entendimento Hugo de Brito Machado afirma que:

*Nada impede que o legislador colha elementos da Ciência das Finanças para melhor delinear o perfil das espécies de tributos. Assim, parece-nos que na verdade a Constituição Federal de 1988 consagra as contribuições sociais como tributo com natureza específica, determinada pelos dois elementos conceituais acima indicados. São instituídas para atingir apenas aquelas pessoas ligadas por interesses profissionais ou econômicos, e a respectiva receita tem fim específico.*

(...)

Tais contribuições caracterizam-se, portanto, simplesmente pelo fato de ingressarem diretamente naquele orçamento a que se refere o art. 165, § 5º, item III, da CF.

Ou seja, nas contribuições especiais a própria competência legislativa tributária já nasce diretamente vinculada a um fim, eleito pela Constituição, e ao transformar a vinculação do produto da arrecadação em elemento distintivo da espécie tributária, tem-se nova dimensão do fenômeno imposto pela norma autorizadora (Carta Magna).

As contribuições sociais constituem, pois, tributos de características específicas, vinculados a despesa especial ou vantagem referida aos contribuintes e que podem implicar, ou não, atuação estatal.

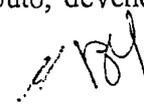
Assim sendo, é de se concluir que a natureza jurídica da CPMF é a de contribuição social, diferindo dos impostos, previstos no art. 145 da CF/88. Entendimento este já externado pelo STF quando do julgamento do ADC nº 01-01/DF, de 01/12/93, no qual o Ministro Relator Moreira Alves expressamente se manifestou no sentido de considerar que “as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social tem natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos”.(grifo nosso).

Existe ainda uma segunda questão acerca do fato de as contribuições sociais serem tributos ou não.

Segundo Geraldo Ataliba *in* Hipótese de Incidência Tributária, as contribuições são, conceitualmente, *“tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediante (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”*.

Ainda segundo aquele autor, a CF/88 caracteriza as contribuições como tributos, em razão da sua natureza (receitas derivadas, compulsórias) e por consubstanciarem princípios peculiares no regime jurídico dos tributos.

De acordo com diversos doutrinadores como Sacha Calmon, Roque Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, as contribuições possuem natureza jurídica de tributo, devendo a

 5

eles ser aplicada o princípio da anterioridade e da irretroatividade, dentre outros que regem o sistema tributário brasileiro.

Entretanto, outra corrente doutrinária, encabeçada por Ruy Barbosa Nogueira, admite que as contribuições são tributos, salvo as destinadas ao custeio da Assistência Social, dentre as quais encontra-se a Cofins.

Luiz Melega explicita que *“inúmeras outras restrições ou limitações que gravam os tributos não se aplicam às contribuições no regime instituído pela Carta Política de 1988, ainda que seja devido às peculiaridades características, que lhes impedem de produzir determinados efeitos, específicos dos tributos. Não se aplicariam às contribuições, nesta linha de raciocínio, as limitações do poder de tributar referidas nos incisos IV e V do art. 150 do Estatuto Político. E a do inciso IV, por ser específica dos impostos.”* (grifo nosso)

Conclui, ainda o autor:

*Não nos parece, por tudo quanto foi exposto, que se possa dar como certa a natureza tributária das contribuições na Carta Política de 05.10.1988. O tão-só fato de o legislador constituinte tê-las subordinado a certos princípios tradicionais, que devem ser rigorosamente observados na instituição e cobrança dos tributos, não é suficiente para transformá-las em tributo. Esse fato é até uma indicação de que se quis negar-lhes a natureza tributária. Também não parece decisiva a circunstância de que algumas delas situarem-se no capítulo reservado ao “Sistema Tributário Nacional”. Não haveria mesmo campo mais apropriado para inseri-las, já que se assemelhavam aos tributos no que respeita a certas exigências.*

Segundo Hamilton Dias de Souza:

*A contribuição não se caracteriza somente pelo seu fato gerador mas, sobretudo por sua finalidade, exteriorizada pela atividade estatal desenvolvida e que se conecta indiretamente com o sujeito passivo. Além disso, e exatamente por se tratar de exação causal, é traço característico das contribuições que o produto de sua arrecadação seja destinado à atividade estatal que é o seu pressuposto. Por esta razão, aliadas à redução do art. 149 da CF, que manda aplicar às contribuições apenas o disposto nos seus arts. 146, III e 150, I e III, assim indicando que as demais regras constitucionais a elas não se aplicam, parece-me que entre nós elas não foram tratadas como tributos.*

Desta forma, considerando-se que a CPMF não possui natureza tributária a ela não poderiam ser aplicadas as regras contidas no art. 150, inciso VI da CF/88 – imunidade, já que o texto constitucional manda aplicar às contribuições apenas o disposto nos seus arts. 146, inciso III e 150, incisos I e III. As demais regras constitucionais, por conseguinte a ela não se aplicam.

Se, por outro lado, considerar-se a CPMF como tendo natureza tributária, ela seria caracterizada como contribuição e não imposto, conforme já explicitado anteriormente, e, portanto, também não lhe seria aplicada a imunidade prevista no art. 150, inciso VI da CF/88, por se tratar de vedação específica de imposto.

Qualquer que seja, pois, o posicionamento acerca da natureza da CPMF, a conclusão é que a ela não se aplica a imunidade contida no dispositivo normativo do art. 150, inciso VI da CF/88.

Por sua vez o art. 3º, inciso V da Lei nº 9311/96 determinou que a CPMF não seria exigida das entidades beneficentes de assistência social nos termos do art. 194, §7º da CF:

*Art. 3º A contribuição não incide:*

*V - Sobre a movimentação financeira ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira das entidades beneficentes de assistência social, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal.*

Todavia o art. 19 do mesmo dispositivo legal outorgou competência à SRF e ao BC, no âmbito de suas competências, a baixarem as normas necessárias à execução da referida lei:

*Art. 19. A Secretaria da Receita Federal e o Banco Central do Brasil, no âmbito das respectivas competências, baixarão as normas necessárias à execução desta Lei.*

Neste esteio a SRF baixou a IN SRF 06/97, que, por sua vez, determinou que para efeito do disposto no inciso V do art. 3º da Lei nº 9311/96, a entidade de assistência social deveria apresentar à instituição responsável pela retenção da CPMF, declaração, na forma de seu anexo único, assinada pelo seu representante legal. O descumprimento desta obrigação implicaria na cobrança da contribuição sobre os fatos geradores ocorridos até a data da entrega da declaração. Restou ainda consignado que a instituição deveria encaminhar até abril de 1997 à SRF relação contendo o nome ou razão social e o nº CNPJ das entidades beneficentes de assistência social não obrigadas ao recolhimento da contribuição.

Ocorre que a recorrente não apresentou tal declaração ficando, desta forma, sujeita à cobrança da CPMF.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso interposto, nos termos deste voto.

Sala das sessões, em 02 de dezembro de 2008.

  
NAYRA BASTOS MANATTA