



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

Processo nº 10845.001741/2005-42
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.506 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2014
Matéria Pedido de Restituição - IOF
Recorrente ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DO LITORAL SANTISTA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2005

IOF. RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO.

No ressarcimento do IPI e nas outras modalidades em que a lei prevê a restituição de tributos, o ônus da prova é de responsabilidade do contribuinte, o qual deve apresentar toda a documentação comprobatória do seu direito. A realização de eventual diligência só se justifica no interesse da administração tributária e quando demonstrada sua necessidade para dirimir dúvidas geradas diante da documentação apresentada.

IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE ENSINO.

A imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal não alcança o IOF sobre aplicações financeiras efetuadas por instituições de ensino, porquanto diz respeito apenas aos impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades nele elencadas.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Mônica Elisa de Lima e Fábria Regina Freitas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 16/01/2015 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, Assinado digitalmente em 20/

01/2015 por SIDNEY EDUARDO STAHL, Assinado digitalmente em 16/01/2015 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATA

L, Assinado digitalmente em 09/02/2015 por RODRIGO DA COSTA POSSAS

Impresso em 11/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10845.001741/2005-42
Acórdão n.º **3301-002.506**

S3-C3T1
Fl. 172

(assinado digitalmente)
Sidney Eduardo Stahl - Relator

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Fábila Regina Freitas, Luiz Augusto do Couto Chagas, Mônica Elisa de Lima, Sidney Eduardo Stahl e Andrada Márcio Canuto Natal.

Relatório

Trata-se o presente processo de pedido de restituição do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários — IOF, incidente sobre operações financeiras, nos períodos de apuração entre 1996 a 2005, feito pela contribuinte acima identificada, que alega imunidade tributária, nos termos do inciso VI, item “c”, do artigo 150 da Constituição Federal.

A interessada apresentou os títulos de entidade de utilidade pública nas esferas Federal e Municipal, assim como o Certificado de Entidade de Assistência Social (CEAS), emitido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), desde 21 de junho de 1981.

A DRF em Santos/SP negou o pedido formulado por entender que a imunidade prevista no artigo 150, inc. VI, alínea “c”, da Constituição Federal alcança, exclusivamente, os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou serviços das entidades ali elencadas, dentre os quais não se inclui o IOF.

A Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade apontando que é entendimento dos Tribunais superiores que a imunidade constitucional atinge também o IOF e que cumpridos os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, deve ser garantido esse direito à mesma.

A DRJ de Campinas indeferiu a restituição com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS – IOF

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2005

DIREITO CREDITÓRIO. RESTITUIÇÃO. PROVA.

O acatamento administrativo de pedido de restituição prende-se à comprovação da liquidez e certeza do direito creditório. Ausente esta, não existe direito de crédito passível de reconhecimento e, conseqüentemente, indefere-se o pedido.

RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO. AD SRF 96/99. VINCULAÇÃO.

Consoante Ato Declaratório SRF 96/99, que vincula este órgão, o direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da data do pagamento.

IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE ENSINO.

A imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal não alcança o IOF sobre aplicações financeiras

Processo nº 10845.001741/2005-42
Acórdão n.º **3301-002.506**

S3-C3T1
Fl. 174

efetuadas por instituições de ensino, porquanto diz respeito apenas aos impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços das entidades nele elencadas e desde que relacionados com as suas finalidades essenciais.

Solicitação Indeferida

Apresenta a Recorrente o presente Recurso Voluntário apontando os mesmos argumentos apontados em sua Manifestação de Inconformidade e acrescentando que o prazo para pedir a restituição é de 10 anos, consoante decisão do STF.

É o que importa relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

A questão central do presente litígio refere-se à incidência ou não do IOF sobre operações financeiras realizadas por entidades de assistência social, em decorrência da imunidade estabelecida pela Carta Magna e o prazo para pedir a restituição.

Com relação ao primeiro ponto aponto o entendimento do Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri 3202-000.587 da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara dessa 3ª Seção do CARF, cujo entendimento me filio e que foi assim expresso:

A imunidade, como esclarece Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário, Linguagem e Método, São Paulo:Noeses, 2008, p. 341) é uma “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”. Em outras palavras, a imunidade é hipótese de “incompetência tributária” prescrita pelo Texto Constitucional, de modo que para determinados fatos, situações ou pessoas os entes tributantes estão proibidos de cobrar tributos, no caso específico do artigo 150, inciso VI/CF, cobrar impostos. Portanto, nestes casos, o legislador ordinário não dispõe de competência para editar leis que façam incidir impostos sobre fatos, situações ou pessoas para os quais a Constituição estabeleceu a imunidade.

Deste modo, a União não dispõe de competência constitucional para instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social sem fins lucrativos, dentre outras. É a determinação do artigo 150, VI, “c”, da CF/88, acima transcrito.

Resta, portanto, analisar se o IOF deve ser incluído dentre os impostos previstos no citado dispositivo.

Essa matéria já se encontra pacificada, há muitos anos, no Supremo Tribunal Federal que reiteradamente vem decidindo que a imunidade às instituições de assistência social, sem fins lucrativos, alcança também o IOF.

Como exemplo do entendimento dado à questão pelo STF cita-se o RE 241.090-8 São Paulo, de 26/02/2002, de Relatoria do Ministro Moreira Alves, cuja ementa transcreve-se abaixo:

EMENTA: Recurso Extraordinário. Entidade de assistência social. IOF. Imunidade tributária. Art. 150, VI, “c”.

No tocante às entidades de assistência social, que atendam aos requisitos atendidos pela ora recorrida, esta Corte tem reconhecido em favor delas a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c”, sendo que, especificamente quanto ao IOF, a Segunda Turma, no AGRRE 232.080, relator o eminente Ministro Nelson Jobim, reconheceu a aplicação dessa imunidade, citando inclusive, a decisão tomada nos EDAGRE 183.216, onde se salientou que “...o fato de a entidade proceder à aplicação de recursos não significa atuação fora do que previsto no ato de sua constituição”. Ainda, no mesmo sentido podem-se citar os seguintes julgados: AG RE 228525-4/SP, Relator Ministro Carlos Veloso; AG RE 232080-3/PR, Relator Ministro Nelson Jobim; AG RE 211390-5/RS, Relator Ministro Gilmar Mendes; RE 192899-9/MG, Relator Ministro Sepúlveda Pertence e RE 454753/CE, Relator Ministro Joaquim Barbosa.

Para melhor elucidar a matéria, merece ser transcrito trechos do voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa, quando do julgamento do RE 454753/CE:

Esta Corte já definiu que a imunidade tributária (art. 150, VI, c da Constituição) também se aplica ao imposto previsto no art. 153, V, comumente chamado de “Imposto sobre Operações Financeiras – IOF”.

(...)

Ademais, a manutenção de investimentos pode ser instrumento útil para a formação de recursos destinados às atividades filantrópicas. Desde que respeitados os limites da imunidade (não privilegiar atividade privada econômica lucrativa e não afetar a livre iniciativa), a imunidade tributária será aplicável ao produto das operações financeiras.

(...)

A classificação econômica dos impostos adotada pelo CTN, que inclusive a meu ver já está superada, não pode restringir a aplicação da imunidade trazida no bojo da atual Carta Magna, até mesmo em atendimento do princípio da hierarquia das normas.

Pelo mesmo motivo – a hierarquia das normas – é que deve ser aplicado o artigo 150, VI, “c”, da CF/88 em detrimento ao artigo 25, §2º, do Decreto 4.494/2002. Ademais, parece-me que o Poder Executivo reconhecendo a incoerência constante desse dispositivo do Decreto (o §2º do artigo 25), alterou-o posteriormente, ao editar o Decreto 6.306, de 14/12/2007 (com a redação do Decreto 6.313, de 22/10/2008), que ficou assim redigido:

“Art. 25. (...).

§ 2º *Aplica-se o disposto neste artigo a qualquer operação, independentemente da qualidade ou da forma jurídica de constituição do beneficiário da operação ou do seu titular, estando abrangidos, entre outros, fundos de investimentos e carteiras de títulos e valores mobiliários, fundos ou programas, ainda que sem personalidade jurídica, e entidades de previdência privada.*”

Vê-se, portanto, que o novo dispositivo excluiu da incidência do IOF as “entidades de direito público, beneficentes, de assistência social e de educação”¹. Caso se queira, o que penso desnecessário em face do princípio da hierarquia das normas, pode-se ainda argumentar que se está diante de norma interpretativa, cabível, então, a retroatividade benigna (art. 106, I, CTN).

Acrescente-se a isso o fato de que quando a instituição de assistência social efetua uma aplicação em um fundo de investimentos visa proteger seus recursos financeiros dos efeitos deletérios da inflação, portanto, mais um motivo para que não incida um imposto – no caso o IOF – sobre os resgates de fundo de investimentos que, ao fim e ao cabo, representa um patrimônio da entidade. Veja-se neste sentido a fundamentação utilizada no voto do eminente Ministro Ilmar Galvão, no AG nº RE 249.980-3/RJ apresentado pela União:

“Tem razão a agravante quando afirma haver a decisão agravada invocado precedente jurisprudencial não aplicável ao caso.

*O mesmo não ocorre, entretanto, quando sustenta que, no caso, o IOF não incide sobre bens patrimoniais da agravada, dado que coisas diversas não são os recursos em espécie de que dispõe, ainda quando **aplicados em instituições financeiras**, com vista, principalmente, à preservação de seu valor aquisitivo.*

*Esse é o comportamento próprio de qualquer pessoa que disponha de recursos patrimoniais representados por dinheiro em espécie, para pô-los a cobro dos efeitos corrosivos da inflação. **Não deixa, por isso, de ser considerados bens patrimoniais.***

(...)

Acrescente-se, ainda que não se deve esquecer que a Constituição é aquilo que o Supremo Tribunal Federal diz que ela é. Em outras palavras, a interpretação dos dispositivos da Carta Magna que vale é a dada pela Suprema Corte, e, no caso da imunidade aqui debatida, a leitura feita pelo STF é no sentido de que todos os impostos estão albergados pela imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Carta Política da República.

¹ Nota: o que se encontra apontado no presente caso.

A jurisprudência do CARF parece estar trilhando pelo mesmo caminho adotado pelo STF, conforme Acórdão Nº. 3801-001.133, sessão de 22 de março de 2012, Relator Conselheiro José Luiz Bordignon, cuja ementa transcreve-se abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS IOF

Período de apuração: 01/10/2000 a 30/09/2005

IOF - APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE.

Consoante reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a proibição constante do art. 150, VI, “c”, da CF, veda a cobrança do IOF nas operações financeiras realizadas pelas entidades de assistência social.

RESTITUIÇÃO. SELIC. ATUALIZAÇÃO.

O índice a ser usado para atualizar os valores recolhidos e reconhecidos como indevidos deve ser àqueles utilizados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Recurso Voluntário Provido

*Destaca-se, ainda, o Acórdão CSRF/02-01.936, sessão 04 de Julho de 2005, que muito embora tratando da “imunidade recíproca” dos entes federativos, aplicou entendimentos reiterados pelo STF, quanto à imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, **alínea “a”**, da CF/1988, para afastar a incidência do IOF, verbis:*

IOF — IMUNIDADE RECÍPROCA — a vedação de instituir-se imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros, tem como escopo maior preservar a federação e alcança todos os impostos, independentemente da classificação econômica dada pelo Código Tributário Nacional.

Recurso especial negado

Esse é também o meu entendimento e nesse sentido, tenho que comprovados os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional têm a Recorrente o direito de restituir os valores pagos ou retidos a título de IOF, objeto do presente processo.

Quanto ao prazo para pedir a restituição, considerando ser o IOF tributo sujeito ao lançamento por homologação, aplica-se a decisão do Pleno do Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 566.621 (transitado em julgado em 27/02/2012), submetido a sistemática da repercussão geral, cuja Relatora Min. Ellen Gracie, pacificou o entendimento de que o prazo estabelecido na Lei Complementar n.º 118/05 somente se aplica para os processos ajuizados a partir 09 de junho de 2005, e que

anteriormente a este limite temporal aplica-se a tese de que o prazo para repetição ou compensação era de dez anos contados de seu fato gerador.

Destarte, o termo inicial do prazo para o exercício do direito de pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de 10 anos para os pedidos protocolizados antes de 9 de junho de 2005, como aconteceu no presente caso no qual o pedido foi protocolado no dia 08 de junho de 2005, tendo razão a contribuinte.

Entretanto, tenho que o presente processo não se encontra pronto para julgamento devendo o mesmo retornar à DRF de origem para que a mesma instrua o presente processo a teor do disposto na Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, artigo 29² artigo 36, inteligência do artigo 37, artigo 38 e artigo 39³ e determine que a Recorrente apresente os

² Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

§ 1º. O órgão competente para a instrução fará constar dos autos os dados necessários à decisão do processo.

§ 2º. Os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para estes.

³ Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º. Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º. Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Art. 39. Quando for necessária a prestação de informações ou a apresentação de provas pelos interessados ou terceiros, serão expedidas intimações para esse fim, mencionando-se data, prazo, forma e condições de atendimento.

Processo nº 10845.001741/2005-42
Acórdão n.º **3301-002.506**

S3-C3T1
Fl. 180

documentos que comprovem a retenção ou o recolhimento do IOF pleiteado e apure o montante à restituir, abrindo-se vista de 30 dias para a Recorrente se manifestar e após retornando o presente processo ao esse Conselho para Julgamento.

Sidney Eduardo Stahl - Relator

CÓPIA

Parágrafo único. Não sendo atendida a intimação, poderá o órgão competente, se entender relevante a matéria, suprir de ofício a omissão, não se eximindo de proferir a decisão.

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

Apesar da forte jurisprudência citada no voto do relator, mantenho o entendimento que a imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da CF não abrange o IOF. Veja o dispositivo constitucional:

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;

(...)

Note que ao estabelecer a imunidade o legislador constitucional determinou quais os tipos de impostos não incidiriam sobre aquelas entidades. Somente os impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços estariam abarcados pela proteção constitucional. A linguagem utilizada é compatível com a classificação fiscal dos tributos estabelecidas pelo Código Tributário Nacional o qual foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Por sua vez o CTN classificou os impostos em Impostos sobre o Comércio Exterior (capítulo II), Impostos sobre o Patrimônio e a Renda (capítulo III), Impostos sobre a Produção e a Circulação (capítulo IV) e Impostos Especiais (capítulo V). No caso o IOF está classificado no capítulo IV, não sendo portanto um imposto que incide sobre o patrimônio e a renda.

Resta esclarecer também que de acordo com o art. 111 do CTN, a legislação tributária deve ser interpretada literalmente quando disponha sobre isenção, suspensão ou exclusão de crédito tributário. Portanto, o fato gerador do IOF não constitui em tributação sobre o patrimônio a renda ou serviços, nos termos especificados no Código Tributário Nacional.

Mantenho o mesmo entendimento do relator em relação ao prazo de dez anos contados da ocorrência do fato gerador para que o contribuinte possa efetuar o seu pedido de restituição desde que protocolizado antes de 9 de junho de 2005, que é o caso dos presentes autos.

Também há que se reconhecer que no IOF-Crédito há previsão de alíquota zero nos termos do art. 8º, inc. XV do Decreto nº 4.494/2002. O contribuinte cita este dispositivo legal e dá a entender que praticou aplicações no mercado financeiro e efetuou

operações de crédito. No caso a alíquota zero seria só nas situações de operações de concessão de mútuo financeiro e não nas aplicações financeiras. Mas como bem decidido no acórdão recorrido o recorrente não apresentou qualquer prova de que tenha efetuados estas operações e que teria recolhido o IOF indevidamente sobre elas.

Ele alega que quanto a estas comprovações caberia à Receita Federal reconhecer o direito à restituição e promover diligências para apurar o valor do indébito tributário. Ou seja, o próprio contribuinte reconhece que não trouxe aos autos os elementos necessários à suposta comprovação de valores pagos indevidamente do IOF.

Acontece que nos pedidos de restituição, ressarcimento e compensação a prova do direito é ônus do interessado. Cabe ao contribuinte trazer, juntamente com o seu pedido, todos os elementos necessários à prova deste direito. Constatada a falta de elementos comprobatórios do crédito, na decisão recorrida, o contribuinte poderia tê-los apresentados em seu recurso voluntário, porém preferiu a comodidade de tentar transferir este ônus ao ente tributante. A diligência seria possível nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, quando, na apreciação da prova, a autoridade julgadora entendesse necessária para uma melhor convicção do direito invocado. Porém, como dito, não existem provas a serem apreciadas no presente processo e não há porque determinar a realização de diligência. Não tem sentido o contribuinte solicitar restituição ou ressarcimento de tributos e informar ao fisco que o seu direito é líquido e certo e o fisco que venha vasculhar sua contabilidade para provar que está errado.

Nos institutos da restituição, ressarcimento e compensação, embora sejam direitos garantidos ao contribuinte, cabe a ele demonstrar e fazer prova do direito creditório. Nos termos do inc. I do art. 333 do CPC, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto à existência de fato constitutivo do seu direito.

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

(...)

Portanto, apesar de ter imiscuído na questão relativa à não ocorrência da imunidade constitucional, a principal questão a negar provimento ao presente recurso voluntário é pela total ausência de prova material do direito invocado.

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator Designado.