



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 14041.000397/2004-08

Recurso nº : 131.803

Acórdão nº : 204-03.464

Recorrente: DRJ EM BRASÍLIA – DF

Recorrida: CAIXA ECONÔMICA FEDERAL

COFINS. COMPENSAÇÃO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A compensação regularmente efetuada antes de qualquer procedimento de ofício é uma das formas de extinção do crédito tributário constituído, prevista no Código Tributário Nacional.

ISENÇÃO. FGTS.

São isentos de tributos federais os atos e operações necessários à aplicação da legislação relativa ao FGTS praticados pela Caixa Econômica Federal, por expressa determinação legal. Sendo o PASEP uma contribuição social de natureza tributaria, as receitas advindas da administração do FGTS pela Caixa Econômica Federal estão isentas de sua tributação.

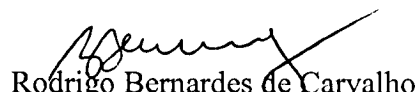
Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela **DRJ em Brasília – DF**.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 07 de outubro de 2008.


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Rodrigo Bernardes de Carvalho
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nayra Bastos Manatta, Sílvia de Brito Oliveira, Marcos Tranchesí Ortiz e Leonardo Siade Manzan.



Processo nº : 14041.000397/2004-08
Recurso nº : 131.803
Acórdão nº : 204-03.464

Recorrente : CAIXA ECONÔMICA FEDERAL

RELATÓRIO

Com vistas a uma apresentação abrangente e sistemática do presente feito, sirvo-me do relatório contido na decisão recorrida de fls. 2142/2181:

Contra o sujeito passivo acima qualificado, foi lavrado o auto de infração de Cofins, referente aos fatos geradores ocorridos em 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003, conforme fls. 20/35, acompanhado dos demonstrativos às fls. 36/226, com crédito tributário de R\$ 417.593.099,21.

2. De forma sucinta, o lançamento decorreu de procedimento de verificações obrigatórias, por meio do qual foram constatadas divergências entre os valores apurados e os valores declarados. A base de cálculo apurada pela fiscalização foi resultado da soma do valor da base de cálculo apurada pelo contribuinte, em planilha por ele fornecida, com valores de exclusões indevidas (rendas de administração do FGTS). Maior detalhamento está às fls. 31/32. O enquadramento legal está às fls. 28/29 e 35.

3. Cientificado em 22 de dezembro de 2004, consoante ciência no corpo do auto de infração à fl. 30, o sujeito passivo apresentou a impugnação às fls. 2.101/2.109, em 21 de janeiro de 2005, acostada dos documentos às fls. 2.110/2.138, onde alegou, em síntese:

• QUESTÃO 1: Receitas decorrentes das atividades de administração do FGTS são isentas de tributos federais, nos termos do disposto no art. 28, caput da Lei no. 8.036/90. Como a Cofins é tributo federal, conforme arts. 3º e 4º do CTN, bem assim consoante entendimento dos doutrinadores e do STJ, não há que se falar em sua incidência.

• QUESTÃO 2: O montante autuado pela fiscalização referente ao mês de dezembro de 2002, R\$ 12.758.131,81, refere-se a acerto contábil da despesa de remuneração de depósitos judiciais apropriadas no período de março de 1992 a março de 1994. O acerto foi registrado em dezembro de 2002 e deduzido da receita bruta oferecida à tributação da Cofins por não constituir ingressos de novos recursos. Ainda que mero acerto de despesas de captação de períodos anteriores constituísse receita, não poderia compor a base de cálculo, sob pena de ferir o disposto no art. 17 da Lei no. 9.718/98;

• QUESTÃO 3: Em virtude de interpretação equivocada da intimação no. 0110100200200582-1 de 18/12/2003, deixou de apresentar DCTF retificadora para o período de março a setembro de 1999, fazendo com que a fiscalização não considerasse valores recolhidos em datas posteriores com os devidos encargos. Anexou os Darf;

• QUESTÃO 4: Informou à fiscalização a Cofins retida na fonte em janeiro de 2000 em um valor de R\$ 376.338,97, quando deveria ter informado R\$ 740.170,43, que é o valor correto, devidamente regularizado na DCTF. Encaminha a base de cálculo correta;

• QUESTÃO 5: Em fevereiro de 2003 a DCTF retificadora, entregue em 04.11.2004, apresenta como valor devido, após as compensações, o montante de R\$ 17.758.831,55, sendo que a fiscalização utilizou o valor de R\$ 26.430.540,01, relativo ao montante



Processo nº : 14041.000397/2004-08
Recurso nº : 131.803
Acórdão nº : 204-03.464

informado na primeira DCTF entregue em 15/05/2003, devidamente cancelada pelo fisco, conforme relação de declarações que compõe o processo;

• **QUESTÃO 6:** *Solicita o cancelamento dos valores autuados nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2002, haja vista que a última DCTF retificadora entregue em substituição à DCTF retificadora anterior, que havia sido encaminhada no mesmo dia, foi cancelada indevidamente, ocasionando as diferenças de valores autuados no respectivo período;*

• **QUESTÃO 7:** *Nos meses em que o valor demonstrado na base de cálculo fornecida pela Caixa foi superior ao valor constante da DCTF, a fiscalização efetuou o lançamento. Já nos meses em que ocorreu o contrário, ou seja, que ocorreu recolhimento a maior ou indevido, a fiscalização desprezou o montante apurado. Conforme demonstrativos anexados, fica evidenciado que não há diferença a recolher após as compensações devidas. Considerando que não houve prejuízo aos cofres públicos, não há que se falar em cobrança desses valores, mas sim em retificação das informações constantes das obrigações acessória.;*

A DRJ/Brasília-DF manteve parcialmente o lançamento conforme ementa abaixo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: ISENÇÃO - FGTS

São isentos de tributos federais os atos e operações necessários à aplicação desta lei, quando praticados pela Caixa Econômica Federal. Sendo a Cofins um tributo federal, nos termos do art. 3º. do CTN, não é devida a tributação das rendas decorrentes da administração do fundo.

BASE DE CÁLCULO – ERROS

O sujeito passivo não logrou comprovar documentalmente a retenção da fonte pleiteada.

O sujeito passivo não comprovou que o suposto acerto contábil estava incluído na base de cálculo por ele apurada.

Valores recolhidos a maior por meio de Darf devem ser considerados para fins de apuração da diferença da Cofins a pagar, ainda que o valor confessado em DCTF seja inferior.

COMPENSAÇÕES COM EXCEDENTES

A compensação com tributos de mesma espécie pode ser feito por iniciativa do próprio contribuinte, bastando sua veiculação na contabilidade (de preferência também na DCTF). Após iniciado procedimento fiscalizatório, o sujeito passivo não pode pleitear que seja efetuada a compensação para eximir-se de penalidade. Nesse caso, a compensação deverá ser pleiteada mediante processo específico de compensação (atualmente Decomp), abrangendo todo o crédito tributário porventura constituído, inclusive a multa de ofício. Não pode a autoridade fiscal, de ofício, efetuar a compensação de créditos com débitos posteriores durante o procedimento de fiscalização.

As compensações efetuadas espontaneamente foram consideradas na apuração da diferença de Cofins a pagar.



Processo nº : 14041.000397/2004-08
Recurso nº : 131.803
Acórdão nº : 204-03.464

Lançamento Procedente em Parte

Por força do recurso necessário este processo foi submetido à apreciação por este Colegiado.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR
RODRIGO BERNARDES DE CARVALHO

O recurso foi interposto com arrimo na legislação de regência, razão pela qual dele tomo conhecimento.

De início, em julgamento questão referente à incidência da Cofins sobre operações praticadas pela Caixa Econômica Federal relativas à aplicação da legislação do FGTS.

Merece destaque o voto da Ilustre Conselheira Nayra Bastos Manatta, que em hipótese análoga concluiu que as referidas operações são isentas de tributos federais, por força do art. 28, caput, da Lei n.º 8.036/90. Isto posto, *peço vênia* para transcrever suas razões como se minhas fossem: (Ref. Recurso n.º 132.873; Ac. 204-01.532, de 26 de julho de 2006)

A primeira questão a ser tratada neste recurso diz respeito à aplicabilidade do disposto no art. 28, caput, da Lei nº 8036/90 ao PASEP.

O referido artigo isenta de tributos federais os atos e operações necessários à aplicação da referida lei, quando praticados pela Caixa Econômica Federal, pelos trabalhadores e seus dependentes ou sucessores, pelos empregadores e pelos estabelecimentos bancários.

Art. 28. São isentos de tributos federais os atos e operações necessários à aplicação desta lei, quando praticados pela Caixa Econômica Federal, pelos trabalhadores e seus dependentes ou sucessores, pelos empregadores e pelos estabelecimentos bancários.

Verifica-se, portanto que o texto da lei é taxativo e expresso ao isentar de tributos federais os atos e operações praticados pela Caixa Econômica Federal para que se possa aplicar a lei. Desta forma, as receitas decorrentes das atividades de administração do FGTS exercida pela Caixa Econômica Federal estão isentas de tributos federais.

Observe-se, ainda, que a atividade de administração do FGTS pela Caixa Econômica Federal está devidamente prevista na referida Lei nº 8036/90, não havendo dúvidas quanto a se tratar de "atos e operações necessários à aplicação desta lei".

A questão a ser tratada diz respeito à inclusão do PASEP na categoria de tributos.

Conceito de algo é uma abstração, uma simplificação, uma síntese lingüística que permite, pelo processo de generalização, as construções e teorias, permitindo ao jurista operar relações ao apresentar conjuntos normativos, baseados no conceito formal deste algo.

O tributo encontra guarida, no Brasil, na Constituição, que os especifica e estabelece segundo as finalidades e competências outorgadas às pessoas jurídicas de direito publico interno, quais sejam: a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios.

A Republica Federativa do Brasil é definida no art. 1º da sua Constituição como sendo um Estado Democrático de Direito, cujos objetivos fundamentais encontram-se

MB



Processo nº : 14041.000397/2004-08
Recurso nº : 131.803
Acórdão nº : 204-03.464

devidamente expressos no art. 3º da sua Carta Magna: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; promoção do desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e marginalização; redução de desigualdades sociais e regionais e promoção do bem-estar da coletividade, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Como já restou demonstrado anteriormente, o Estado necessita de recursos para poder desempenhar seus objetivos fundamentais, podendo as suas receitas ser originárias, decorrentes da exploração de bens e serviços do próprio Poder Público, ou derivadas, provenientes de bens integrados no patrimônio de terceiros.

Os ônus decorrentes das atividades desempenhadas pelo Estado na consecução dos seus objetivos fundamentais são suportados pelos seus cidadãos, concorrendo estes com a participação de seus bens que virão a ingressar o patrimônio público.

A absorção destes valores pecuniários pode se dar de diversas formas: contratos administrativos; fianças, cauções, depósitos; multas decorrentes de sanções; adjudicações e os tributos. Exceituando-se as "entradas de caixa", como, por exemplo, as cauções e fianças, tudo que o Estado arrecada ou é tributo ou é enriquecimento sem causa, o que no sistema jurídico brasileiro é expressamente vedado.

O sistema tributário nacional encontra-se plasmado na Constituição por meio de princípios e regras específicas, ou seja, os contornos, os lineamentos, as balizas e os limites da tributação encontram-se todos estatuídos na Constituição. Assim, a análise e compreensão da matéria tributária está necessariamente atrelada aos princípios e normas hauridos na Constituição.

Segundo José Eduardo Soares de Melo, 2003, pág. 12 "A Constituição contém conceitos dogmáticos, compreendendo verdades normativas, que devem ser rigorosamente obedecidas por todos os destinatários e perseguidas até as suas últimas conseqüências." Para que se tenha um verdadeiro Estado de Direito é necessário que a Constituição prevaleça sempre sobre todas as normas, exigindo-se a ação de uma Magistratura culta e objetiva e subjetivamente imparcial.

Deve-se, assim, promover a interpretação e compreensão do sistema jurídico do país como um todo harmônico e coerente, devendo as normas jurídicas vigentes em qualquer dos ramos do Direito ser interpretadas neste contexto múltiplo de preceitos inseridos num conjunto orgânico normativo maior que é a Constituição. Desta forma o Sistema Tributário Nacional deve ser obrigatoriamente visto, interpretado e adequado às normas constantes na Constituição, tendo-se em mente os objetivos fundamentais desta República Federativa.

Geraldo Ataliba, 2002, pág. 32/33, diz que:

"(. . .) o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode altera-lo, reduzi-lo ou modifica-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do 'regime tributário', conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado 'poder tributário' (. . .)

(. . .) só é possível obter um conceito jurídico de tributo e – via de conseqüência – de direito tributário como conclusão de alentado e ingente estudo do direito constitucional positivo."

Ressalte-se aqui que a Constituição não cria tributos, mas outorga a competência para cria-los às diversas pessoas jurídicas de direito público interno, permitindo, assim,

AMLS



Processo nº : 14041.000397/2004-08
Recurso nº : 131.803
Acórdão nº : 204-03.464

traçar a nota marcante e distintiva do tributo em confronto com os demais tipos de ingressos no patrimônio público.

O tributo é compulsório por definição, o que se traduz como uma obrigação, expressa em lei, de os particulares darem dinheiro ao Estado, independentemente, portanto, da vontade do devedor, atendo-se unicamente à ocorrência do pressuposto fático hipoteticamente previsto na lei para gerar a obrigação tributaria, e o conseqüente dever de o sujeito passivo honrá-la e o direito do sujeito ativo de recebê-la.

No Código Tributário Nacional, no seu art. 3º, encontra-se definição de tributo como sendo "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Analizando os significados dos termos constantes desta definição tem-se que o tributo constitui uma obrigação, um ato coativo, não uma ação voluntária ou discricionária, por meio da qual está o sujeito passivo compelido a entregar ao Estado parcela do seu patrimônio, em espécie, e o sujeito ativo autorizado a recebê-la. Esta obrigação nasce de disposição expressa na lei, mediante a ocorrência de fato impositivo nela descrito, independente da vontade das partes.

O dever de o particular levar dinheiro aos cofres públicos decorre de fato impositivo, que, por definição, é fato jurídico constitucionalmente qualificado e legalmente definido, com conteúdo econômico, não qualificado como ilícito. Dos fatos ilícitos nascem as multas e outros acréscimos legais de conseqüências punitivas ou indenizatórias, não se confundindo com os tributos, e porquanto não se integrando ao seu conceito, nem se submetendo ao seu regime jurídico específico.

O sujeito ativo do tributo, via de regra, é uma pessoa jurídica de direito público interno, eleita constitucionalmente para vincular no pólo ativo da obrigação tributaria, sendo o seu direito de exigir a prestação pecuniária por parte do sujeito passivo obrigatório e não discricionário.

Sujeito passivo é aquele que a lei elege como devedor de pecúlio ao Estado, detentor de riqueza. Geralmente são pessoas de direito privado que são colocadas no pólo passivo da obrigação tributaria, sempre respeitando os desígnios constitucionais e, em se tratando de tributo, as pessoas públicas não podem ser eleitas como sujeito passivo em virtude de vedação constitucional, constante do art. 150, inciso VI da Constituição Federal/88.

Verifica-se, portanto, que a tributação tem como matriz a sistemática constitucional, de cujos princípios e regras se permite conhecer a entidade tributaria e distingui-la das demais obrigações, bem como determinar as características de cada tributo consignados no texto constitucional.

Tributo é, pois, a receita pública derivada, de caráter compulsório, estabelecida em lei, devida em conformidade com os ditames constitucionais acerca da materialidade e competências e pautada por princípios norteadores e conformadores de peculiar regime jurídico, qual seja, o regime tributário.

O texto constitucional brasileiro consagra uma determinada classificação das espécies tributarias, atribuindo a cada uma delas regimes jurídicos diferentes. A importância desta classificação reside, sobretudo, na fixação de critérios seguros e uniformes para



Processo nº : 14041.000397/2004-08
Recurso nº : 131.803
Acórdão nº : 204-03.464

interpretar e aplicar as regras de cada tipo tributário, consoante seu peculiar regime jurídico.

A tarefa classificatória, por sua vez, não pode consistir na simples leitura de preceito específico do texto constitucional, impondo-se ao classificador o conhecimento amplo das espécies tributárias, segundo suas características específicas, mediante harmônica e adequada sistematização.

Embora a Constituição Federal/88 tenha disposto no seu art. 145 que os tributos compreendem os impostos, taxas e contribuições de melhoria, albergou em seu texto outras espécies tributárias com características especiais: os empréstimos compulsórios (art. 148, incisos I e II) e as contribuições especiais (arts. 7º, inciso III; 149; 149-A; 195, incisos I a III e § 4º; 201, §1º; 212, § 5º; 239 e 240 e EC nº 21/1999 e 37/2002).

A Constituição conferiu, pois, regimes próprios a cinco modalidades tributárias diferentes, sendo fundamental o reconhecimento do regime jurídico que se aplica a cada uma delas. Ressalte-se que não se trata de distinguir apenas pelo emprego de palavras distintas coisas idênticas, já que cada uma das espécies tributárias enumeradas no texto da Carta Magna tem características peculiares e regimes jurídicos próprios, não se confundindo uma com as outras.

A exata classificação da espécie tributária tem repercussões vez que a repartição de competências e a decorrente instituição no ordenamento se funda nesta classificação.

Analisaremos agora as diferentes espécies tributárias plasmadas na Constituição Federal/88. A primeira delas é o imposto.

Na definição do Código Tributário Nacional (art. 16), o imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. O seu fato impositivo desta espécie tributária não se refere a um comportamento das pessoas jurídicas de direito público interno, ao contrário, fere-se a um fato, ato, situação, inerente a um particular, indicativo da sua capacidade contributiva.

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

Implicitamente a Constituição determina que se coloque na hipótese de incidência dos impostos fatos regidos pelo direito privado, relacionados diretamente à esfera pessoal dos contribuintes, desvinculados de qualquer ação do Estado, refletindo a capacidade econômica das pessoas que os realizam, ou seja, são fatos signos de sinais de riqueza.

Os impostos têm caráter pessoal, relacionados diretamente à capacidade econômica dos contribuintes, e tem como fato impositivo um sinal de riqueza, não guardando qualquer relação com a ação do Estado.

Segundo a regra matriz de incidência, esposada por Paulo de Barros Carvalho, o antecedente da norma impositiva do imposto exige a descrição de fato que ostente sinal de riqueza pessoal, e o conseqüente deve prescrever a conduta obrigatória do titular desta riqueza entregar parte dela ao Estado.

Entende-se, assim, como imposto uma das espécies de tributo, caracterizado pelo fato de a norma impositiva tributária apresentar, no antecedente, a descrição de um fato que ostente sinal de riqueza por parte de determinado sujeito de direito e, no conseqüente, a

7



Processo nº : 14041.000397/2004-08
Recurso nº : 131.803
Acórdão nº : 204-03.464

prescrição da conduta obrigatória do titular desta riqueza entregar parte dela ao Estado. A norma impositiva tributaria que apresentar esta característica é norma impositiva de imposto.

Analizando-se o critério pessoal no antecedente da norma impositiva de imposto verifica-se que este é representado pela descrição do sujeito de direito que aparece como titular de uma riqueza. Ou seja, a norma impositiva tributaria, para ser de imposto, deve descrever uma situação na qual um sujeito de direito é titular de uma riqueza.

O critério material no antecedente da norma impositiva de imposto deve conter, obrigatoriamente, um comportamento que ostente sinais de riqueza, ou seja, deve conter a descrição do comportamento de um sujeito de direito que ostente sinais de riqueza. Depreende-se daí que se o princípio da capacidade contributiva exige que alguém tenha riqueza para poder entregar parte dela ao Estado, então, no aspecto material, deve ser retratada uma riqueza pessoal, aqui entendido, como o conjunto de direitos subjetivos suscetíveis de avaliação econômica de que uma pessoa é titular – patrimônio.

Em segundo lugar, ainda no aspecto material, o verbo empregado na construção da hipótese tributaria, deve ser pessoal e de predicação incompleta, e, mais especificamente, exigir um complemento que denote riqueza.

Conclui-se, portanto, que o aspecto material do antecedente da norma impositiva de imposto deve descrever um fato que seja signo de riqueza, representado por um comportamento atribuível a alguém que denote riqueza.

Além dos critérios pessoal e material, o antecedente da norma impositiva de imposto precisa exibir os critérios temporal e espacial, para que se possa identificar o momento da ocorrência do fato e o local de sua realização.

Também estão presentes no conseqüente da norma impositiva de impostos os critérios pessoal, material, temporal e espacial, tal qual no antecedente.

Conclui-se que o imposto é uma espécie tributaria na qual o antecedente da norma impositiva deve conter sempre um comportamento pessoal do sujeito passivo que ostente sinais de riqueza, desvinculado de qualquer ação estatal.

A segunda espécie tributaria a ser tratada são as taxas. As taxas constituem tributos decorrentes da prestação de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte, ou posto à sua disposição por parte do Estado; ou relativo ao exercício regular do poder de polícia.

O Código Tributário Nacional, no seu art. 79, considera como serviços públicos:

“Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade pública;

III- divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.”



Processo nº : 14041.000397/2004-08

Recurso nº : 131.803

Acórdão nº : 204-03.464

São, pois, serviços remunerados por taxas aqueles dos quais o particular frui isoladamente, sendo que os serviços impossíveis de serem utilizados isoladamente são objeto de reembolso por parte de impostos e não de taxas.

Não é qualquer serviço público que possibilita a tributação por via de taxas de serviços, mas apenas aqueles em que o serviço público é específico e divisível, instituído por lei administrativa válida, e obrigatório.

Podem os serviços públicos ser divididos em gerais e específicos. Os gerais são aqueles prestados indistintamente a todos os cidadãos, alcançando toda a comunidade, beneficiando numero indeterminado de pessoas, não podendo, no sistema tributário brasileiro serem custeados por meio de taxas, mas pelas receitas gerais do Estado, representadas basicamente pelos impostos.

Os serviços públicos específicos são aqueles referentes a uma pessoa ou a um numero determinado de pessoas, de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto de divisibilidade, ou seja, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial de forma individualizada, podendo ser custeados por meio de taxas.

Quanto ao poder de policia, que também pode ser custeado por meio de taxa, o art. 78 do CTN o define como:

“(. . .) a atividade da Administração Publica que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a pratica de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse publico concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Publico, à tranqüilidade publica ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

Considera-se o poder de policia como sendo a atividade estatal, regulamentada por lei, tendente a limitar a propriedade, assegurando a igualdade do seu exercício, a ordem publica e a supremacia do interesse público sobre o interesse privado, garantindo-se a todos os cidadãos a liberdade e o direito à propriedade.

Roque Carrazza, 2002, pág. 469 esclarece que “a taxa de policia pressupõe o efetivo exercício de atividades ou diligencias, por parte da Administração Publica, em favor do contribuinte, removendo-lhe obstáculos jurídicos, mantendo-os, fiscalizando a licença que lhe foi concedida, etc.” Ressalta, ainda, que não é só o simples ato do Poder Publico que enseja a cobrança da taxa do policia, mas o desempenho efetivo da atividade dirigida ao administrado.

A distinção entre a taxa e o imposto dar-se em virtude de que os fatos geradores dos impostos são sempre acontecimentos que denotam um signo de riqueza, uma capacidade econômica, nada guardando com relação a qualquer ação a ser praticada pelo Estado, sendo, portanto, uma espécie de tributo sem vinculação. As taxas, por outro lado, tem como fatos geradores uma ocorrência relacionada com a utilização, provocação ou disposição de serviço ou atividade do Estado, sendo, pois, uma espécie de tributo vinculada.

Em resumo, a taxa é uma espécie tributaria constituída sob a forma de remuneração de uma atividade vinculada realizada pelo Poder Público, de caráter individualizado e mensurável, regendo-se pelo princípio da retributividade.

Os empréstimos compulsórios representam a terceira espécie tributária prevista na Constituição no seu art. 148. São eles exclusivos da competência da União e podem ser

9



Processo nº : 14041.000397/2004-08

Recurso nº : 131.803

Acórdão nº : 204-03.464

instituídos para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

A destinação da arrecadação proveniente destes empréstimos deve ser vinculada ao fim, à despesa que motivou a sua instituição.

Trata-se de tributo com cláusula de restituição, mas que nem por isto deixa de se configurar como tributo. Ressalte-se que a Constituição não explicita a materialidade tributaria inerente a esta espécie de tributo, apenas explicita as condições em que ele pode ser instituído. Cabe, portanto à lei que instituir o empréstimo compulsório definir-lhe o fato gerador.

A característica essencial do empréstimo compulsório é o seu caráter de restituição, não podendo a norma jurídica tributaria que o instituir deixar de estabelecer de modo específico e exaustivo as condições de restituição do valor mutuado, ainda que coativamente, de modo a recompor o patrimônio do contribuinte em sua situação original. Esta restituição deve ser feita em moeda corrente, já que em moeda corrente é que foi exigido.

Os empréstimos compulsórios podem ser criados, segundo Roque Carrazza, em razão de materialidade pertinentes aos tributos federais, mas não sobre as mesmas hipóteses de incidências relativas às competências dos Estados e às dos Municípios.

Observe-se que a duração temporal dos empréstimos compulsórios é limitada, só pode persistir a exação enquanto persistirem os pressupostos constitucionais que ensejaram a sua criação. Ressalte-se que não podem ser exigidos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

As contribuições de melhoria constituem a quarta espécie tributaria prevista na Constituição Federal, no seu art. 145, inciso III.

Sua hipótese de incidência é a valorização imobiliária causada por obra pública, sendo a base impositiva a diferença de valor de um imóvel antes e depois da obra, tendo como sujeito ativo o realizador da obra e como sujeito passivo o dono do imóvel valorizado.

Observe-se que o aspecto material da hipótese normativa é composto de dois fatos. O primeiro, a realização de obra pública, e o segundo, a valorização ou benefício para os imóveis situados na área de influência da obra. No conseqüente da norma a base de cálculo da contribuição será a parcela do custo da obra debitável a cada contribuinte ou a valorização específica que da obra resultar ao imóvel do contribuinte, conforme o critério que presidir o aspecto material da hipótese normativa, se benefício ou valorização.

É preciso se definir o que seja "obra pública", de forma a distingui-la dos serviços públicos, que são objetos das taxas. Obra pública é a construção, edificação, reparação, ampliação, manutenção de bem imóvel incorporado ou pertencente ao patrimônio público. Considera-se obra pública, para efeito das contribuições de melhoria, toda aquela realizada pelo poder público que provoca valorização imobiliária, seja esta valorização de caráter imediato como as obras que integram serviços gerais.

A obrigação cometida ao proprietário do imóvel só pode ser exigida quando concretizada a materialidade da exação, qual seja a realização de obra pública que traz como conseqüência a valorização ou benefício ao imóvel do particular.



Processo nº : 14041.000397/2004-08

Recurso nº : 131.803

Acórdão nº : 204-03.464

O critério valorização é o elemento primordial para a instituição da contribuição de melhoria, não importando o custo efetivo da obra. Se o custo da obra for posto como critério do tributo ter-se-ia uma taxa e não uma contribuição de melhoria, vinculada à valorização do imóvel urbano ou rural, e não ao custo da obra publica realizada.

Trata-se de um tributo especial, no sentido que não se configura como imposto, nem taxa, pois não depende da atuação do contribuinte, nem decorre de remuneração de serviço publico. A sua hipótese de incidência não é a obra propriamente dita, nem o enriquecimento do contribuinte, mas sim a diferença de valor de uma propriedade imobiliária antes e depois da execução de uma obra publica.

Ressalte-se, entretanto, que, embora não corresponda ao custo da obra realizada, a contribuição de melhoria não pode exceder este custo, nem exceder o limite individual do benefício imobiliário.

São dois os princípios norteadores de cada tipo tributário. Nos impostos, o principio norteador é a capacidade contributiva do contribuinte, nas taxas, remuneração ou retribuição dos serviços públicos, nos empréstimos compulsórios, as despesas extraordinárias provenientes da ocorrência de situações fáticas especificadas no texto constitucional, e nas contribuições de melhoria, a proporcionalidade ao benefício especial recebido pelo proprietário de imóvel em decorrência de obra publica realizada.

A quinta e ultima espécie tributaria prevista na Constituição Federal são as contribuições especiais. A contribuição é uma espécie de tributo vinculado, cuja hipótese de incidência representa uma atuação estatal indireta e mediatamente referida ao obrigado, segundo definição de Geraldo Ataliba, 2002.

O art. 149, caput, da 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.

Todavia, o legislador constituinte não delimitou quantitativamente o numero de 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.

Entretanto, ainda que 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.

Destas três, as contribuições sociais, instituídas em benefício do sistema de Seguridade Social são as mais importantes e numerosas, e as que mais se assemelham com o feitiço ontológico e jurídico-positivo dos impostos, em razão disto a elas se aplicam com maior intensidade os princípios constitucionais basilares da tributação. É especificamente para elas que o presente estudo encontra-se voltado, razão pela qual mencionaremos as demais sinteticamente, como fizemos com as demais espécies tributarias.



Processo nº : 14041.000397/2004-08

Recurso nº : 131.803

Acórdão nº : 204-03.464

As contribuições corporativas são destinadas aos interesses dos corpos representativos de categorias econômicas e profissionais, assumindo, muitas vezes a feição de tributo de captação, no qual vale a regra "para cada cabeça um tanto".

As contribuições de intervenção no domínio econômico apontam para uma atuação do Estado em área da economia privada, na qual ele não opera a não ser em caráter excepcional. Estas intervenções estatais podem ocorrer em casos de desequilíbrio de mercado.

A intervenção estatal, por sua vez, deve obedecer a alguns critérios: ter caráter transitório; circunscrever-se a específico âmbito de atuação, mediante vinculação a determinados setores envolvidos no respectivo mercado; as respectivas contribuições devem ser exigidas unicamente das pessoas que tenham interesse especial na atividade estatal ou que dela auferam benefício diferencial; e respeitar a livre iniciativa, a livre concorrência e o planejamento meramente indicativo para o setor privado.

Observe-se que as contribuições especiais sujeitam-se ao regime tributário, entretanto para elas existem algumas regras específicas, contidas nos arts. 149 e 154 da Constituição Federal, decorrentes de suas características exclusivas que as distingue dos demais tipos tributários, não podendo ser confundidas com eles.

Importante aqui fazer a distinção entre as contribuições sociais genéricas, previstas no art. 149 da Constituição Federal, e as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, previstas no art. 195 da Constituição Federal.

As contribuições do art. 195 da Constituição Federal, segundo Misabel Derzi, RDTributario 55/198, esclarece que o conceito de Seguridade Social varia de direito positivo a outro, em decorrência do conteúdo do momento histórico e das experiências vividas por cada país. No Brasil, a Seguridade Social abrange o conjunto de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à Saúde, à Previdência e à Assistência Social, nos moldes do art. 149 da Constituição. Nela não está incluído o direito à Educação, à Habitação e outros que compõem o conjunto da "Ordem Social", constante do Título VIII da Constituição, no qual está contido o art. 195.

O conceito de contribuições sociais é, portanto, mais amplo do que aquele de contribuições destinadas a custear a Seguridade Social. O art. 149 da Constituição regula o regime jurídico tributário das contribuições sociais de caráter genérico, comum aos demais tributos. Estas contribuições custeiam a atuação do Estado em outros campos sociais, que não só o da previdência. As contribuições financiadoras da Seguridade Social representam tão-só a espécie do gênero maior, contribuições sociais.

As contribuições sociais especializadas pelo Custeio da Seguridade Social, por sua vez, escapam ao princípio da anterioridade da lei tributaria ao exercício da cobrança, de acordo com o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição, e não podem integrar o orçamento fiscal da União, razão pela qual não se lhes aplica o art. 7º do CTN.

Essas contribuições caracterizam-se por: 1) serem exceção ao princípio da anterioridade da publicação da lei tributaria ao exercício da cobrança; 2) sujeitarem-se ao mesmo regime dos impostos residuais, quanto à instituição de novas fontes. São estas as contribuições que mais precisamente interessam ao presente estudo, no qual, posteriormente, desenvolveremos melhor suas características peculiares. A partir daqui quando nos referirmos a contribuições sem especificá-las estaremos nos referindo às contribuições vinculadas à Seguridade Social. Quando nos referirmos às demais especificaremos nominalmente à qual delas estaremos mencionando no texto.

12



Processo nº : 14041.000397/2004-08

Recurso nº : 131.803

Acórdão nº : 204-03.464

A característica diferencial mais marcante das contribuições em relação aos impostos e às taxas reside na circunstância de serem elas necessariamente relacionadas com uma despesa ou vantagem especial referidas aos sujeitos passivos respectivos. Além disso, outro elemento normativo de grande importância, previsto no texto constitucional como peculiar às contribuições é a previa, expressa e inequívoca destinação das respectivas receitas.

Verifica-se, assim, que nas contribuições vinculadas à Seguridade Social, ao contrário dos demais tributos, é relevante para caracteriza-las não apenas a finalidade para a qual foi instituída, como, também, a afetação de sua receita ao custeio da atividade estatal, pressuposto da sua criação. A linha básica destas contribuições é, pois, a sua vinculação com a Seguridade Social.

Releva observar que a destinação de um tributo, via de regra, não integra a sua definição no regime jurídico tributário. Entretanto, quando esta destinação está valorizada pela norma constitucional como nota integrante do desenho de certa figura tributária, representa critério hábil e fundamental para distinguir essa figura jurídico-tributária de outras que não possuam semelhante perfil.

No caso das contribuições para a Seguridade Social a própria competência legislativa tributária já nasce afetada pela vinculação do produto da arrecadação a um fim específico, eleito diretamente pela Constituição. Assim, a que se destinação da arrecadação, nesta situação específica, torna-se um elemento distintivo e caracterizador desta espécie tributária, vez que a Constituição impôs nova dimensão ao fenômeno.

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.

O PASEP, criado pela LC 08/70, sem sombra de dúvidas é uma contribuição social, de caráter tributário, vinculado a uma vantagem referida aos contribuintes. O caráter tributário desta contribuição já foi, inclusive, reafirmado diversas vezes pelos Tribunais Superiores do País.

Desta forma, sendo o PASEP tributo as receitas decorrentes das atividades de administração pela CEF do FGTS são isentas da sua tributação, por expressa disposição legal.

Outra questão, diz respeito ao mês de fevereiro/03, para o qual a contribuinte alega que o Fisco utilizou como valor devido do tributo aquele informado na DCTF original (entregue em 15/05/03) ou seja, o valor de R\$ 26.430.540,01, quando o correto seria o de R\$ 17.758.831,55, declarado como devido na DCTF retificadora (entregue em 04/11/04), após as compensações realizadas.

Neste aspecto irretocável a decisão recorrida, a seguir transcrita:

“Aqui cabe considerar os seguintes pontos:

a) consoante planilha de cálculo da Cofins elaborada pela autoridade fiscal (fl. 210) e planilha fornecida pelo sujeito passivo durante a fiscalização (fl. 1588), o total da Cofins a Recolher é de R\$ 27.582.125,02;

b) consoante demonstrativo elaborado pela autoridade fiscal à fl. 253, o sujeito passivo recolheu R\$ 17.758.831,55, tendo declarado em DCTF um débito apurado de R\$ 26.430.540,01. Nessa mesma planilha consta que o sujeito passivo efetuou



Processo nº : 14041.000397/2004-08

Recurso nº : 131.803

Acórdão nº : 204-03.464

(espontaneamente) compensação do montante devido com valores recolhidos a maior em períodos anteriores (vide coluna "Mês/Ano/Valor Compens Val Principal"), e que o valor correspondente à diferença entre a Cofins apurada e a Cofins recolhida é de R\$ 9.823.293,47;

c) O sujeito passivo afirma que o valor de Cofins devido após as compensações efetuadas é de R\$ 17.758.831,55; que é exatamente o montante recolhido em Darf. Apresenta planilha demonstrando o valor devido, o valor recolhido e a compensação feita, de forma detalhada (fl. 2.137);) Consoante fl. 2.140, percebe-se que o sujeito passivo informou na DCTF retificadora um débito de R\$ 17.758.831,55, que é exatamente igual ao montante recolhido mediante Darf;

e) Na própria descrição dos fatos constante do auto de infração, a autoridade fiscal afirma que "os créditos decorrentes de pagamentos a maior foram utilizados em compensação pelo próprio contribuinte, conforme demonstra a planilha no. 05, anexa às folhas 252/255, onde a coluna relativa a 'créditos não utilizados' encontra-se zerada, não restando créditos recolhidos a serem computados no cálculo do auto de infração".

43. Diante de todos os pontos acima levantados, a meu ver o sujeito passivo cometeu um equívoco no preenchimento de sua DCTF retificadora, ao colocar como débito apurado o montante líquido da compensação feita com valores recolhidos a maior em períodos anteriores. Tal fato resta evidente quando observa-se que para janeiro e março do mesmo ano (fl. 2140), onde não ocorreu compensação (conforme planilha fiscal - fl. 253), foi informado como débito apurado exatamente o montante da Cofins apurada pela autoridade fiscal (fl. 253), antes da adição da receita decorrente da administração do FGTS.

44. Uma vez que a compensação foi efetuada de forma espontânea pelo sujeito passivo, fato reconhecido pela autoridade fiscal, conforme consta do auto de infração e das planilhas por ela elaboradas; e já que o saldo a compensar era suficiente para liquidar a diferença entre o valor recolhido por Darf e o valor apurado pelo sujeito passivo; considero que o crédito vinculado por ele foi de R\$ 27.582.125,02, composto de R\$ 17.758.831,55 (Darf) e de R\$ 9.823.293,47 (compensação - fls. 253 e 2137), ainda que o valor confessado em DCTF tenha sido inferior (R\$ 26.430.540,01 na DCTF original e R\$ 17.758.831,55 na retificadora): a meu ver em decorrência de erro de preenchimento.

45. Diante disso, deverá ser deduzida da Cofins apurada pela autoridade fiscal o montante de R\$ 27.582.125,02, a fim de obter possível diferença a pagar. Tal providência será adotada mais adiante neste voto, quando do cálculo da Cofins devida."

Por último, remanesce questão acerca das compensações efetuadas pela contribuinte antes de qualquer procedimento de ofício com valores recolhidos a maior a título da própria Cofins em períodos de apurações anteriores, usados para fazer frente aos seus débitos em meses posteriores aos dos recolhimentos efetuados a maior.

Tal questão deve ter o mesmo tratamento dispensado na questão anterior, ou seja, as compensações realizadas pela antes do início do procedimento fiscal são válidas e devem ser consideradas no cálculo dos valores a serem exigidos por meio de auto de infração.

Desta forma, os valores regularmente compensados pela recorrente e incluídos indevidamente pela autoridade lançadora na exação devem ser exonerados, como bem decidiu a autoridade a quo.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 14041.000397/2004-08

Recurso nº : 131.803

Acórdão nº : 204-03.464

Diante do exposto, nego provimento ao recurso de ofício interposto, mantendo *in totum* a decisão *a quo*.

Sala das Sessões, em 07 de outubro de 2008.


RODRIGO BERNARDES DE CARVALHO //