



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001090/2004-45
Recurso nº : 129.448
Acórdão nº : 203-10.412

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 13/03/05
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : VOLKSWAGEN LEASING S/A – ARRENDAMENTO MERCANTIL
Recorrida : DRJ-I em São Paulo - SP

NORMAS PROCESSUAIS. PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.
CONCOMITÂNCIA. RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA. Ação judicial proposta pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional, prévia ou posteriormente ao lançamento, com o mesmo objeto do processo administrativo, implica renúncia às instâncias administrativas com encerramento do processo administrativo sem apreciação do mérito.

CPMF. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.
DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo à CPMF decai em cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

Recurso não conhecido em parte, por opção pela via judicial e na parte conhecida provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
VOLKSWAGEN LEASING S/A – ARRENDAMENTO MERCANTIL.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso em parte, por opção pela via judicial; e na parte conhecida: II) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar o lançamento para os fatos geradores até 17/08/99. Vencidos os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis que apresentará declaração de voto e Antonio Bezerra Neto. Fez sustentação oral pela recorrente a Drª Catarina Rosa Rodrigues.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2005.

Antonio Bezerra Neto

Presidente

Silvia de Brito Oliveira

Relatora

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21/10/05

VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001090/2004-45
Recurso nº : 129.448
Acórdão nº : 203-10.412

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21 / 12 / 05
<i>MC</i>
VISTO

2º CC-MF
FI.

Recorrente : VOLKSWAGEN LEASING S/A – ARRENDAMENTO MERCANTIL

RELATÓRIO

Contra a pessoa jurídica qualificada neste processo foi lavrado auto de infração para formalizar a exigência de crédito tributário relativo à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) decorrente de fatos geradores ocorridos no período de 7 de julho de 1999 a 17 de junho de 2002.

Trata-se de crédito tributário com exigibilidade suspensa por concessão de liminar em mandado de segurança e, posteriormente, prolação de sentença favorável à contribuinte. Contudo, com vista a prevenir a decadência do crédito tributário, foi efetuado o lançamento, sem a aplicação da multa de ofício.

A autuada apresentou impugnação para alegar o transcurso do prazo quinquenal de decadência em relação a parte do crédito exigido e, para o caso de se entender que, não obstante a existência de ação judicial tratando da mesma matéria e com o mesmo objeto, o órgão julgador administrativo deve julgar o mérito da questão, trouxe as mesmas razões aduzidas na petição judicial.

A 1ª instância de julgamento não conheceu do mérito, por restar caracterizada a opção pela via judicial, e, sobre a decadência, rejeitou as razões de defesa com o entendimento de que aplicar-se-ia ao caso o prazo decadencial de dez anos previsto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Ciente dessa decisão, a autuada apresentou o recurso de fls. 201 a 212, em que repisa as razões de defesa da impugnação e ataca a decisão da instância de piso para alegar que a CPMF, por não tratar de contribuição destinada ao custeio da seguridade social, não estaria sujeita à regra insculpida no art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, aplicando-se-lhe o disposto no art. 150, § 4º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) e, ademais, a disciplina da decadência, em face do disposto no art. 146, inc. III, “b”, da Constituição Federal, somente poderia ser alterada por lei complementar.

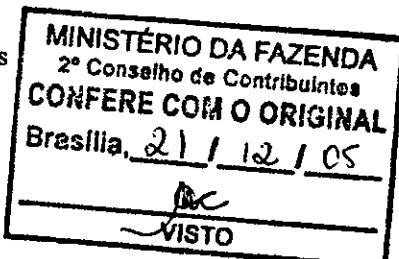
Ao final, solicita a recorrente que seja cancelado o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em julho e parte de agosto de 1999 e, caso seja apreciado o mérito, que se cancele o auto de infração.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001090/2004-45
Recurso nº : 129.448
Acórdão nº : 203-10.412



2º CC-MF
FL

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

Cumpridos os requisitos legais para admissibilidade do recurso, dele tomo conhecimento.

A questão prejudicial suscitada nos autos, relativa ao prazo que possui a Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário concernente a fatos geradores de CPMF, não será aqui enfrentada sob a ótica da constitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, visto que a apreciação de constitucionalidade de lei não encontra foro adequado no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF), por tratar-se de matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.

Assim sendo, o cerne da questão restringir-se-á ao exame da aplicabilidade do precitado dispositivo legal à CPMF.

Sobre o assunto, cumpre notar, em primeiro lugar, que essa contribuição, conquanto subordine-se à observância do prazo nonagesimal estabelecido no § 6º do art. 195 da Constituição Federal, não se compreende entre as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social previstas nos incisos I a IV desse artigo, cujo teor reproduz-se abaixo, com a redação dada pelas Emendas Constitucionais nº 20, de 1998, e posteriores:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*
- b) a receita ou o faturamento;*
- c) o lucro;*

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

(...)

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

(...)

Destarte, uma vez que o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, trata especificamente do direito de constituição de créditos da seguridade social, esse comando, salvo expressa previsão legal, não pode alcançar contribuição social cuja destinação não esteja estritamente vinculada ao financiamento dessa seguridade.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001090/2004-45
Recurso nº : 129.448
Acórdão nº : 203-10.412

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21/12/04
DC
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Ora, observe-se que a legislação ordinária que trata da CPMF não possui comando legal específico sobre a decadência, impondo-se, pois, que se remeta ao CTN para tratar da matéria.

Nesse Código, o prazo decadencial estabelecido é de cinco anos, conforme dicção do seu art. 173, que determina sua contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, conforme o caso.

Assim, nos limites das normas gerais complementares do direito tributário pátrio, não há de se falar em prazo decadencial diverso do quinquenal. Todavia, relativamente ao termo inicial para a contagem desse prazo, para sua definição é imprescindível que se defina a modalidade de lançamento a que está sujeito o tributo, em face das disposições contidas no art. 150, § 4º, do CTN, *ipsis litteris*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Creio ser incontrovertido o fato de ser a CPMF contribuição que o sujeito passivo possui o dever legal de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, como, aliás, ocorre com grande parte dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, e, assim sendo, há de se lhe aplicar o disposto no § 4º supratranscrito.

Em face disso, considerando que a recorrente teve ciência do auto de infração em 18 de agosto de 2004, há de se considerar extinto, conforme art. 156, inc. V, do CTN, o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 17 de agosto de 1999, inclusive.

Quanto às aduções da peça recursal relativas ao mérito, que constitui matéria submetida à tutela jurisdicional, não pode este colegiado delas conhecer e, considerando que a própria recorrente entende que não cabe a discussão concomitante da mesma matéria na esfera judicial e na administrativa, tendo argüido razões de defesa apenas para o caso de essa 2ª instância esposar entendimento diverso, eximo-me de tecer considerações para sustentar o voto quanto a recuso de apreciação do mérito.

Por todo o exposto, voto por não conhecer do recurso em parte, por opção pela via judicial e, na parte conhecida, cancelar a exigência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 17 de agosto de 1999, por se ter operado a extinção pela decadência.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2005

SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001090/2004-45
Recurso nº : 129.448
Acórdão nº : 203-10.412



2º CC-MF
FI.

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Reporto-me ao voto da ilustre relatora, para dele discordar por entender que o prazo decadencial da CPMF é de dez anos, nos termos do art. 45, I, da Lei nº 8.212/91.

É que a CPMF, embora não instituída com base no art. 195 da Constituição Federal, foi e continua sendo destinada à Seguridade Social, consoante os arts. 74, § 3º, 75, § 2º, 80, I e 83, § 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Inicialmente a Contribuição foi destinada integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde; em seguida, quando aumentada a alíquota para 0,38%, o diferencial foi reservado ao custeio da previdência social; no período de 18 de junho 2000 a 17 de junho de 2002 a parcela igual a 0,08% foi reservada ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, instituído com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, e cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida; atualmente, e com previsão para durar até 31/12/2007, a destinação da CPMF é a seguinte (arts. 84, § 2º, e 90 do ADCT): I - vinte centésimos por cento ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde; II - dez centésimos por cento ao custeio da previdência social; e III - oito centésimos por cento ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Como se vê, desde que instituída a CPMF destina-se à Seguridade Social, posto que no início reservada na totalidade à saúde, depois também à previdência, em parte, e finalmente ainda à assistência social (o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza). E como se sabe, a Seguridade Social é composta por três segmentos: saúde, previdência e assistência social.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos ("Se a lei não fixar prazo à homologação..."). Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da CPMF, da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dispõe o referido texto legal:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º do CTN, de modo a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável



Processo nº : 16327.001090/2004-45
Recurso nº : 129.448
Acórdão nº : 203-10.412



2º CC-MF
Fl.

aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Importa investigar a respeito do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,¹ filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,² que entende haver homologação da atividade do contribuinte, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente todo o procedimento do contribuinte, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o lançamento por homologação; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao lançamento de ofício.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos são –, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa homologa um valor zero, ou uma restituição, evidente que não está homologando pagamento. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo pagamento para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento ...”), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à atividade (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”)

Quanto ao argumento de que lei ordinária não poderia estabelecer prazos decadencial e prescricional, penso diferente. O art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao

¹ No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, “A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras” (itálico), in Revista de Direito Tributário nº 9/10, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, jul-dez de 1979, p. 183; Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, Tributação das Pessoas Jurídicas, Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 461; Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 384

² José Souto Maior Borges, in Lançamento Tributário, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 445, leciona que homologa-se a “atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001090/2004-45
Recurso nº : 129.448
Acórdão nº : 203-10.412

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21/12/05
MC
VISTO

2º CC-MF
FL

estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, "b", da Constituição, segundo o qual "Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carrazza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.

Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.

Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, disponde acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.

Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editarás as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para dispor, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: "é uma lei sobre leis de tributação". Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001090/2004-45
Recurso nº : 129.448
Acórdão nº : 203-10.412

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21/12/05
OMC
VISTO

2º CC-MF
Fl.

prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

(...)

A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custo da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).

Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

Neste ponto cabe breve excursão sobre a classificação do gênero tributo. Os autores que empregam apenas os critérios internos ou estruturais da norma jurídica dividem-se em duas correntes: a dicotômica, que identifica apenas duas espécies no gênero, e a tricotômica, que vê a existência de três espécies. A corrente dicotômica utiliza um critério único: **vinculação do aspecto material ou núcleo da hipótese de incidência com uma atividade estatal relacionada com o contribuinte**. Daí obterem duas espécies: a dos impostos e a das taxas. É como procede Augusto Becker,³ com a mudança de que emprega a base de cálculo, no lugar do aspecto material da hipótese de incidência.

Acrescentando-se o critério modo de conexão entre a atividade estatal e o sujeito passivo, obtém-se a classe dos tributos vinculados dividida em duas subespécies, chegando-se então a imposto, taxa e contribuição de melhoria. Esta a famosa divisão tricotômica abraçada por Geraldo Ataliba⁴ e tão divulgada entre nós, desde longa data.

Ao lado da classificação tricotômica, que é conceitual classificatória, tem-se após a Constituição de 1988 um tipo⁵ ou conceito de ordem (não é mais um conceito de classe, como na divisão entre imposto, taxa e contribuição de melhoria), este aplicável às contribuições sociais, em que prevalece um critério exterior à estrutura da norma jurídica: o critério finalístico ou da destinação legal. Atinge-se assim a divisão quadripartida.

Finalmente, a divisão quinqüipartida é obtida se se considerar o empréstimo compulsório como tributo.

De forma simplificada e crescente, tem-se o seguinte: se adotado apenas o critério da vinculação do aspecto material da hipótese de incidência a uma atividade estatal relacionada

³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: LEJUS, 1998, p. 373/384.

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 109/182, itens 48 em diante.

⁵ Diferentemente do conceito de classe, que é fechado e bem definido, com um número limitado e necessário de propriedades, o conceito de ordem ou tipo não possui todas as suas características exatamente delimitadas. No tipo, pode faltar uma ou até mais de uma das suas características ou propriedades. Daí a subsunção poder ser parcial no tipo, enquanto no conceito classificatório é sempre total.

As origens dos termos permitem aclarar melhor as diferenças. Tipo vem do grego *τύπος*, significando cunho, molde, sinal. Já conceito tem origem no latim *conceptu*, que é a representação abstrata de um objeto, concebido mentalmente a partir de suas propriedades essenciais. Assim, o tipo é mais concreto, enquanto o conceito é abstrato. Daí dizer-se que o tipo é descrito, ao passo que o conceito é definido.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001090/2004-45
Recurso nº : 129.448
Acórdão nº : 203-10.412

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 21/12/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

ao contribuinte, tem-se impostos e taxas; se adotado o critério que considera a relação da atividade estatal com o contribuinte, tem-se impostos, taxas (vinculação direta) e contribuição de melhoria (vinculação indireta); se adotado um critério exterior e finalístico, ao lado da divisão tricotômica, tem-se imposto, taxa, contribuição de melhoria e contribuições; finalmente, se considerado o empréstimo compulsório como tributo, adotando-se um segundo critério exterior à estrutura da norma (a restituição), tem-se as cinco espécies.

Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota o critério funcional ou finalístico, exterior à estrutura da norma.

O art. 149, por sua vez, subdivide as contribuições em três subespécies: 1) "contribuições sociais", vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem novamente em contribuições para a Seguridade Social (1-1) e contribuições sociais gerais (1-2), estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) "de intervenção no domínio econômico" ou com finalidade intervenciva; e 3) "de interesse das categorias profissionais ou econômicas", isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).

Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.

Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e 7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91. Em consonância com o regime próprio das contribuições para a Seguridade Social, os próprios arts. 74, § 4º, e 75, § 1º, do ADCT, ao tratarem da CPMF, fazem referência à anterioridade nonagesimal.

A comparação da CPMF com o antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) serve de forma perfeita para ilustrar como a classificação de um tributo, e consequentemente o seu regime jurídico, muda radicalmente a depender de sua destinação, somente. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de Contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a "movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira",⁶ e a base de cálculo o valor da transação financeira.

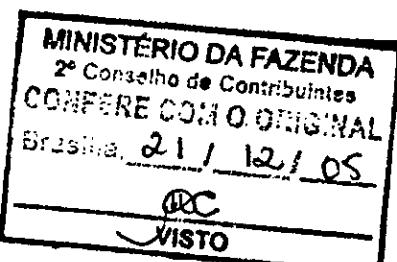
Levando-se em conta somente o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está

⁶ Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18.03.1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001090/2004-45
Recurso nº : 129.448
Acórdão nº : 203-10.412



2º CC-MF
Fl.

desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, para a saúde, a previdência social ou para a assistência social; o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, "b", da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais "gerais" também seguem a anterioridade do art. 150, III, "b", em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Tão-somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada em função de sua destinação legal, importa sublinhar a irrelevância do órgão arrecadador, na definição do regime jurídico da Contribuição.

No caso específico da CPMF, da COFINS e do PIS, a circunstância de serem fiscalizadas e arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal, em vez de pelo INSS, não tem qualquer relevância. Neste sentido o voto do Min. Moreira Alves, na relatoria da ADC nº 1, quando se refere a julgamentos anteriores do STF e informa o seguinte:

Em síntese, como salientou o Ministro Carlos Velloso, na qualidade de relator do RE 138.284, quando esta Corte reiterou o entendimento já expedido por ocasião do julgamento do RE 146.733, "O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I)."

Pelos fundamentos acima expostos, e levando em conta que a CPMF destina-se à Seguridade Social, concluo que tal Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Consoante a interpretação acima, rejeito a alegação de decadência.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2005.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS