



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

Processo n° 10480.014484/2002-42
Recurso n° 134.416 Embargos
Acórdão n° **3402-001.214 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 02 de junho de 2011
Matéria embargos
Embargante COLEGIO SALESIANO SAGRADO CORAÇÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/01/1998

Ementa: EMBARGOS DECLARATÓRIOS.

Existente a contradição argüida os embargos declaratórios não de ser acolhidos.

Embargos acolhidos com efeitos infringentes

CPMF

IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO.

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

FALTA DE RECOLHIMENTO.

É legítima a exigência decorrente da falta de recolhimento da contribuição, quando a contribuinte deixou de comprovar que se trata de entidade beneficente de assistência social, inclusive não apresentando declaração exigida pela SRF com tal finalidade.

ONUS DA PROVA.

Não tendo apresentado declaração na qual informa tratar-se de entidade de assistência social não sujeita ao recolhimento da CPMF, caberia à contribuinte comprovar que assim se enquadra, cumprindo os requisitos da lei.

Recurso Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em acolher os Embargos de declaração sem efeitos infringentes para sanar o lapso manifesto no acórdão, que passa a ter a parte dispositiva com a seguinte redação: “Acordam os membros do Colegiado por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntario interposto”, nos termos do voto

Nayra Bastos Manatta – Presidente e Relatora.

EDITADO EM: 04/08/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, JULIO CESAR ALVES RAMOS, SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEAO

Relatório

Trata-se de embargos declaratórios interposto pela DRF em Recife/PE sob o argumento de que houve contradição no acórdão 204-00.664 já que na parte dispositiva do acórdão consta que a Câmara, por unanimidade de votos converteu o julgamento do processo em diligencia e no voto consta que foi negado provimento ao recurso voluntário interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nayra Bastos Manatta

Realmente verifica-se que houve uma contradição no acórdão embargado pois da sua parte dispositiva consta que o julgamento do recurso foi convertido em diligencia e no voto consta que foi negado provimento ao recurso interposto.

Desta forma é de se acolher os embargos declaratórios para sanar a contradição, levando-se, novamente a matéria para discussão do Colegiado.

O presente processo trata de auto de infração objetivando a exigência da CPMF relativa aos períodos de janeiro/97 a janeiro/98 em virtude de falta de recolhimento da contribuição, apurado através das informações apresentadas pelas instituições responsáveis

pela retenção da contribuição. Segundo consta da descrição dos fatos estas instituições financeiras não efetuaram a retenção/recolhimento da CPMF em cumprimento à liminar em MS ou em Ação Cautelar, de tutela antecipada em ações de outra natureza ou de decisão de mérito concedidas desde o início da cobrança da contribuição e que, posteriormente foram revogadas.

A contribuinte defende-se com os seguintes argumentos:

1. A Impugnante é entidade educacional sem fins lucrativos, pelo que desfruta da imunidade do art. 150, VI, "c", da Carta Constitucional., atendendo a todos os requisitos do art. 14 do CTN;
2. É instituição de Assistência Social, pois conforme comprova seus estatutos tem por finalidade interesses públicos e sociais.

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

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

Partindo-se para a análise do mérito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Carrazza ensina que :

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Embora a destinação, regra geral, não integre a definição do regime jurídico do tributo, quando valorizada pela norma constitucional como nota integrante do desenho de certa figura tributária, passa a representar critério hábil para distinguir essa figura de outras cujo perfil não apresente semelhante especificidade.

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

Esposando este entendimento Hugo de Brito Machado afirma que:

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

(. . .)

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

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

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

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

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

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

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

De acordo com diversos doutrinadores como Sacha Calmon, Roque Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, as contribuições possuem natureza jurídica de tributo, devendo a eles ser aplicada o princípio da anterioridade e da irretroatividade, dentre outros que regem o sistema tributário brasileiro.

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

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

Conclui, ainda o autor:

Não nos parece, por tudo quanto foi exposto, que se possa dar como certa a natureza tributaria das contribuições na Carta Política de 5.10.1988. O tão-só fato de o legislador constituinte tê-las subordinado a certos princípios tradicionais, que devem ser rigorosamente observados na instituição e cobrança dos tributos, não é suficiente para transforma-las em tributo. Esse fato é até uma indicação de que se quis negar-lhes a natureza tributaria. Também não parece decisiva a circunstancia de que algumas delas situarem-se no capítulo reservado ao “Sistema Tributário Nacional”. Não haveria mesmo campo mais apropriado para inseri-las, já que se assemelhavam aos tributos no que respeita a certas exigências.

Segundo Hamilton Dias de Souza:

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

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

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

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

Por sua vez, caso a contribuinte se considerasse fora da incidência da contribuição, nos termos do art. 3º, inciso V da Lei nº 9311/96 que determinou que a CPMF não seria exigida das entidades beneficentes de assistência social nos termos do art. 195, §7º da CF deveria ter informado às instituições financeiras através de declaração prevista na IN SRF 06/97 que era entidade beneficente e, por isso, não se sujeitava à incidência da contribuição. Entretanto, assim não o fez.

Vejamos o texto legal:

Art. 3º A contribuição não incide:

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

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

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

Neste esteio a SRF baixou a IN SRF 06/97, que, por sua vez, determinou que para efeito do disposto no inciso V do art. 3º da Lei nº 9311/96, a entidade de assistência social deveria apresentar à instituição responsável pela retenção da CPMF, declaração, na forma de

seu anexo único, assinada pelo seu representante legal. O descumprimento desta obrigação implicaria na cobrança da contribuição sobre os fatos geradores ocorridos até a data da entrega da declaração. Restou ainda consignado que a instituição deveria encaminhar até abril de 1997 à SRF relação contendo o nome ou razão social e o nº CNPJ das entidades beneficentes de assistência social não obrigadas ao recolhimento da contribuição.

Observe-se que tal declaração visava eximir a instituição financeira da retenção da CPMF devida por estas entidades. Deixando de prestar tal informação caberia a retenção da CPMF pelas instituições financeiras. Entretanto, no caso específico dos autos, a retenção não foi efetuada em cumprimento à liminar em MS ou em Ação Cautelar, de tutela antecipada em ações de outra natureza ou de decisão de mérito concedidas desde o início da cobrança da contribuição.

Entretanto, embora tais medidas judiciais tenham sido posteriormente revogadas, não foram informadas pela contribuinte à instituição financeira, nem foi apresentada a declaração prevista na IN SRF 06/97.

Desta forma, é de se entender que a própria contribuinte não se considerava entidade beneficente de assistência social, sujeitando-se, desta forma, à cobrança da CPMF.

Aqui vale esclarecer que a fiscalização não descaracterizou a contribuinte como entidade beneficente de assistência social, mas apenas acatou o próprio entendimento da recorrente, considerando que esta não apresentou a devida declaração.

Desta forma, caberia à contribuinte comprovar que se trata de entidade beneficente de assistência social, cumprindo os requisitos da lei, e portanto, não se sujeita à incidência do CPMF. Mas assim não o fez.

Desta forma, entendo ser devido o lançamento.

Diante do exposto, voto por acolher os Embargos de declaração sem efeitos infringentes para sanar o lapso manifesto no acórdão, que passa a ter a parte dispositiva com a seguinte redação: “Acordam os membros do Colegiado por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntario interposto”, nos termos do voto

Nayra

Bastos

Manatta-

Relator