



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.000185/2005-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-001.076 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 14 de maio de 2020
Recorrente ASSOCIACAO HOSPITALAR DE BAURU
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2003, 2004

IMUNIDADE. IOF. ASSOCIAÇÃO SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. POSSIBILIDADE CONDICIONADA.

A imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição da República fica condicionada à comprovação dos requisitos exigidos no art. 14 do CTN. Instituições assistenciais são albergadas pela imunidade de impostos desde que atendam o art. 14 do CTN. A imunidade não pode ser restringida por norma infraconstitucional.

ÔNUS DA PROVA DO CRÉDITO RECAI SOBRE O CONTRIBUINTE.

A comprovação do direito creditório incumbe ao contribuinte. Tratando-se de recolhimento indevido de IOF por fundamento na imunidade, os requisitos do art. 14 do CTN precisam ser trazidos aos autos pela parte interessada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (presidente da turma), Lara Moura Franco Eduardo e Müller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela instância *a quo*:

Trata-se de Pedido de Restituição (fl. 01) protocolado em 03/02/2005, pelo qual a interessada pleiteia reaver valores retidos entre 1999 e 2004 a título de Imposto sobre Operações Financeiras — IOF, no importe de R\$ 25.009,99 (atualizado até fevereiro de 2005).

Alega a interessada ser imune ao mencionado imposto, por força do disposto no artigo 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988. Documentos foram juntados às fls. 02/551.

Em Despacho Decisório de n.º 1484, de 2007, a unidade de origem indeferiu a solicitação. Em resumo, a autoridade referiu-se ao artigo 25, §2º do Decreto n.º 4.494, de 2002, segundo o qual a incidência do IOF sobre operações com títulos e valores mobiliários aplica-se indistintamente às entidades de assistência social. Disse ainda que em ação judicial de n.º 92.0081039-0, a interessada discute o direito à não retenção do IOF sobre operações financeiras. Não havendo decisão judicial definitiva sobre a demanda, ficaria vedada a restituição, nos termos do art. 50, da Instrução Normativa n.º 600, de 2005.

Notificada da decisão em 01/02/2008, em 14/02/2008 a interessada protocolou a manifestação de inconformidade de fls. 572/590, alegando, em síntese:

- a) , a imunidade ao IOF é regida pelo artigo 150, VI, c, da CF, de 1988;
- b) a questão envolvendo o alcance da imunidade às rendas auferidas por instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIn n.º 1802, que entendeu inconstitucional o § 1º, do artigo 12 da Lei n.º 9.532, de 1997;
- c) a Associação Hospitalar de Bauru, cumpre os requisitos estabelecidos pelo artigo 14 do CTN, o que a habilita a usufruir da citada imunidade;
- d) o entendimento foi acatado em primeira e segunda instâncias nos autos do processo n.º 92.0081039-0, onde a interessada obteve o direito de não ver o IOF retido em relação a operações praticadas junto ao Banespa;
- e) jurisprudência administrativa e judicial apontam no sentido da imunidade das entidades de assistência social diante do IOF;
- f) o art. 25 do Decreto n.º 4.494, de 2002, no qual se fundamentou a decisão em foco foi revogado pelo Decreto n.º 6.307, de 2007;
- g) o novo Decreto n.º 6.307, de 2007, em seu art. 2º §3º, inc III, finalizou a discussão da imunidade ao IOF das instituições de assistência social sem fins lucrativos, *elucidando de modo expresso a imunidade, não restando discussões em contrário, uma vez que resta demonstrado que a Associação Hospitalar de Bauru cumpre todos os requisitos previstos em lei, como acima elencados e constantes do pedido de restituição.*

A 3ª Turma da DRJ de Campinas julgou improcedente a manifestação de inconformidade sob o fundamento de que a imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da Constituição da República alberga apenas os bens, renda e serviços de entidades beneficentes, de modo que o retorno decorrente da variação ativa de títulos mobiliários, pela sua natureza

específica de operação financeira, não se associa às atividades da Recorrente, razão pela qual é devida a incidência do IOF.

Foi interposto o presente Recurso Voluntário que articula sobre a abrangência das imunidades constitucionais e que, no caso em testilha, a Recorrente estaria albergada pela benesse constitucional até mesmo quando dos ganhos financeiros por operações em bolsa de mercado mobiliário, razão pela qual a retenção do IOF teria sido indevida e seu direito de crédito merece ser reconhecido.

São os fatos.

Voto

Conselheiro Müller Nonato Cavalcanti Silva, Relator.

O presente Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

1 Das Imunidades constitucionais sobre operações financeiras

A controvérsia central que exsurge do mérito deste Apelo encontra sua solução no próprio sistema de normas tributárias nacional. De início, cabe lembrar que *imunidade* é matéria tratada unicamente no plano constitucional.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; - grifado.

É possível aferir pela leitura do texto constitucional que o art. 150 nos apresenta o instituto da imunidade sobre impostos e confere à lei estabelecer requisitos, que precisam ser comprovados pelo contribuinte para que não seja alcançado pelo poder de tributar.

Para Paulo de Barros Carvalho¹ imunidade é:

a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24ª ed. São Paulo, Saraiva, 2012. p. 236.

Tomando-a como uma classe de regras inseridas no Direito Positivo pela Constituição da República, a aplicação do instituto depende unicamente do próprio texto constitucional. Portanto, se o art. 150, VI, “c” impõe o condicionante *atendidos os requisitos da lei*, trata-se de restrição da própria regra constitucional atribuindo eficácia contida ao instituto. Assim, pela interpretação do próprio Sistema Tributário, apenas o Código Tributário Nacional – CTN poderá estabelecer os requisitos condicionantes do instituto Imunidade.

Visto que ao CTN cumpre o papel regulamentar exigido pela norma constitucional de eficácia contida, vale a leitura dos artigos 9º e 14 do referido Codex, e identificar quais os requisitos que precisam ser provados pela Recorrente para que o seu direito creditório seja reconhecido.

Lei.5.172/1966 – CTN

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - cobrar imposto sobre:

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

(...)

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Infere-se que a imunidade se caracteriza com a incidência da norma constitucional em conjunto com as condições estabelecidas no art. 14 do CTN.

O direito creditório da Recorrente está atrelado à comprovação de ter observado as alíneas I, II e III do art. 14 do CTN. Vale lembrar que sobre esta matéria já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal, por meio do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário RE 454753-CE, que em relação às entidades enumeradas na alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição da República, em especial instituições de educação **sem fins lucrativos**, não há incidência de IOF “*desde que respeitados os limites da imunidade (não privilegiar atividade privada econômica lucrativa e não afetar a livre iniciativa)*”.

Definida a teoria das imunidades constitucionais, cumpre a verificação do conjunto probatório dos autos e perquirir pela demonstração, por parte da Recorrente, que é beneficiada pela imunidade do IOF e, assim, fazer jus ao crédito pleiteado em Dcomp.

2 Do Ônus da Prova

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser seu detentor. Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."

No caso concreto, já em sua impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deveria ter reunido todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de compensação.

Não nos esqueçamos que a imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição da República é de eficácia contida/restringível. Sendo assim, cabe à lei restringir a amplitude da imunidade e assim o fez, de forma que cabe à Recorrente a demonstração do cumprimento do disposto no art. 14 do CTN.

Regressando aos autos, verifica-se quais os documentos trazidos aos autos pela Recorrente, sendo eles um grande volume de extratos bancários, seu Estatuto Social, às e-fls. 6/20, atestando a natureza jurídica de associação sem fins lucrativos.

De destaque o documento de e-fl. 78, uma certidão emitida pelo Ministério da Justiça, que goza de presunção de legitimidade, com declaração de que a Recorrente é Associação de Utilidade Pública Federal e atesta a aprovação do relatório de receitas e despesas do exercício de 2003.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA
SECRETARIA NACIONAL DE JUSTIÇA
DEPARTAMENTO DE JUSTIÇA - CTQ
COORDENAÇÃO DE JUSTIÇA, TÍTULOS E QUALIFICAÇÃO

CERTIDÃO

CERTIFICO que, a instituição **ASSOCIAÇÃO HOSPITALAR DE BAURU**, declarada de Utilidade Pública Federal pelo Decreto de 03 de junho de 1992, publicado no Diário Oficial da União de 04/06/1992, CNPJ nº **48.374.680/0001-30**, por ter tido aprovado o relatório e o demonstrativo de receita e despesa referente ao ano de **2003**, exigido pelo art. 4º da Lei nº 91/35 e o art. 5º do Decreto nº 50.517/61, **faz jus a manutenção do título de Utilidade Pública Federal.**

Assim, entendo que, quanto às obrigações exigidas pelo CTN, o conjunto probatório é suficiente para fins de fruição de imunidade de impostos, notadamente o IOF, e revelar o direito creditório pleiteado em Dcomp.

3 Do Decreto 6.306/2007

É importante destacar que tanto o Despacho Decisório de e-fl. 1.196 e o acórdão recorrido de e-fls. 1.248/1.254, fundamentam o indeferimento da compensação pleiteada no Decreto 4.494/2002:

Fundamentação

Sobre a incidência do IOF nas operações relativas a títulos ou valores mobiliários, assim dispõe o art. 25 do Decreto n.º 4.494, de 03/12/2002, que revogou o Decreto 2.219, de 02 de maio de 1997:

"Art. 25. O fato gerador do IOF é a aquisição, cessão, resgate, repactuação ou pagamento para liquidação de títulos e valores mobiliários (Lei n.º 5.172/66, art. 63, inciso IV, Lei n.º 8.894/94, art. 2º, inciso II, alíneas "a" e "b")."

§ 1º. Ocorre o fato gerador e torna-se devido o IOF no ato da realização das operações de que trata este artigo.

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

Assim, correta a decisão da unidade local em não reconhecer direito de restituição. Vale frisar que a autoridade que examinou o pleito restringiu-se a observar a demanda à luz do Decreto n.º 4.494, de 2002, especialmente a dicção art. 25, §2º, estatuto que rege a incidência do IOF em relação ao período de 2004, objeto da solicitação de fl. 01:

Decreto n.º 4.494, de 2002

Art.25. O fato gerador do IOF é a aquisição, cessão, resgate, repactuação ou pagamento para liquidação de títulos e valores mobiliários (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 63, inciso IV, e Lei n.º 8.894, de 1994, art. 2º, inciso II, alíneas "a" e "b")."

§1ºOcorre o fato gerador e torna-se devido o IOF no ato da realização das operações de que trata este artigo.

§2ºAplica-se o disposto neste artigo a qualquer operação financeira, independentemente da qualidade ou da forma jurídica de constituição do beneficiário da operação ou do seu titular, estando abrangidos, entre outros, os fundos de investimentos e carteiras de títulos e valores mobiliários, fundos ou programas, ainda que sem personalidade jurídica, entidades de direito público, beneficentes, de assistência social, de previdência privada e de educação.

Por outro lado, o art. 68 do Decreto 6.306/2007 revoga expressamente o dispositivo que fundamenta o despacho decisório:

Art. 68. Ficam revogados os Decretos no 4.494, de 3 de dezembro de 2002, e no 5.172, de 6 de agosto de 2004.

Assim, não persistem as razões elencadas no Despacho Decisório, bem como no acórdão recorrido, pois além da revogação expressa do art. 25 do Decreto 4.494/2002, o novo regramento assim dispõe no art. 2º, §3º, III:

Art. 2º O IOF incide sobre:

(...)

§ 3º Não se submetem à incidência do imposto de que trata este Decreto as operações realizadas por órgãos da administração direta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e, desde que vinculadas às finalidades essenciais das respectivas entidades, as operações realizadas por:

(...)

III - partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.- grifado.

Não restam dúvidas que o Decreto 6.306/2007 ampliou a imunidade do IOF às associações sem fins lucrativos, tais como a Recorrente. Neste entendimento se fundamenta a Solução de Consulta Cosit n.º 239/2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF PRÊMIO CIENTÍFICO CONCEDIDO POR ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL A BENEFICIÁRIO RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. VINCULAÇÃO ÀS SUAS ATIVIDADES ESSENCIAIS. IMUNIDADE. Cumpridos os requisitos legais para gozo da imunidade, entidade de assistência social não se submete à incidência do IOF em operação de câmbio para remessa ao exterior de prêmio concedido por trabalho científico em área relacionada às suas finalidades essenciais. Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, art. 150, inciso VI, alínea c; Decreto n.º 6.306, de 14 de dezembro de 2007, art. 2º, § 3º, inciso II. – Grifado.

Embora a operação descrita na SC Cosit 239/2018 seja diversa, não altera o alcance da imunidade relativa ao IOF para associações sociais sem fins lucrativos, vez que é usado o mesmo fundamento legislativo.

Em matéria semelhante já se pronunciou este Conselho por meio do acórdão 3303-006.519, de relatoria do Conselheiro Salvador Cândido Brandão, cujo trecho da ementa transcrevo:

Quando a pessoa contratante de operações de crédito se tratar de instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, há previsão constitucional pela não incidência de impostos, conforme art. 150, VI, “c”, reproduzido no art. 2º, § 3º, III do Decreto n.º 6.306/2007. (Acórdão 3303-006.519)

Inclino meu convencimento ao fato de que as razões trazidas em Recurso Voluntário estão amparadas por legislação válida. Muito embora imunidade seja uma matéria de ordem constitucional, é de curial sabença que este Tribunal Administrativo não pode se furtar a aplicar lei válida, sendo matéria inclusive sumulada pelo enunciado n. 2.

Portanto, entendo que a imunidade relativa ao IOF está adstrita ao que preleciona o art. 150, VI, “c” da Constituição da República, em conjunto com os dispositivos trazidos no

art. 14 do CTN em conjunto com o Decreto 6.306/2007. **Sendo assim, entendo que o acórdão recorrido merece reforma para que seja reconhecido o direito creditório pleiteado, haja vista a Recorrente estar albergada pela imunidade do IOF nas operações ocorridas nos anos-calendário 1999, 2000, 2001, 2003 e 2004.**

Por fim, quando posta a matéria à deliberação do Colegiado, a Conselheira Lara Moura Franco Eduardo acompanhou o voto pelas conclusões e assim consignou: *“Acompanhando o relator apenas em suas conclusões, voto por dar provimento ao recurso e pelo retorno do processo à unidade de origem para efetuar o cálculo do crédito, considerando que a questão acerca da imunidade já se encontra alcançada pela coisa julgada, descabendo a reanálise em sede administrativa”*.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para no mérito dar-lhe provimento no sentido de reconhecer os créditos a título de IOF pleiteado nos autos pela Recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Müller Nonato Cavalcanti Silva