

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

Processo nº 10280.003155/2006-56
Recurso nº 244.217 Voluntário
Acórdão nº 3402-00.465 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2010
Matéria CPMF
Recorrente NORTE BRASIL TELECOM S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA - CPMF

Período de apuração: 13/10/2000 a 15/07/2002

NORMAS GERAIS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação de que cuida o art. 150 do CTN, a fluência do prazo de cinco anos, na forma definida no seu parágrafo 4º, retira da Fazenda Pública a possibilidade de constituir crédito tributário em relação àquele fato gerador.

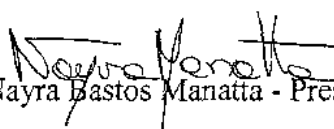
CPMF. FATO GERADOR. QUITAÇÃO DE TRIBUTO MEDIANTE COMPENSAÇÃO REALIZADA NO ÂMBITO DO SIAFI. INOCORRÊNCIA.

Não constitui fato gerador da CPMF, por não configurar movimentação física ou escritural de moeda, a compensação de débito tributário promovida por meio do sistema SIAFI com valor a receber da União em razão de serviços realizados.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A Conselheira Nayra Bastos Manatta votou pelas conclusões.


Nayra Bastos Manatta - Presidenta

1


JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator

EDITADO EM 03/03/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Ali Zraik Júnior, Sílvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Leonardo Siade Manzan e Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Sobre a examc do colegiado recurso tempestivamente ofertado da decisão que considerou procedente autuação de CPMF relativa a períodos de apuração ocorridos entre julho de 2000 e agosto de 2002 cientificada à autuada em 20 de julho de 2006 (AR à fl. 51).

A exigência refere-se à contribuição que teria deixado de ser recolhida pela empresa sobre operações de compensação por ela promovidas utilizando-se o sistema de administração financeira da União – SIAFI. Concretamente, se esclarece que a empresa, na condição de fornecedora de serviços à União, firmou com a Secretaria do Tesouro Nacional convênio de cooperação técnica por meio do qual passou a ter acesso àquele sistema inicialmente de uso restrito aos órgãos da Administração Pública direta e indireta e às empresas públicas e sociedades de economia mista.

Utilizando-se do sistema, autorizava que a Secretaria do Tesouro Nacional efetuasse os pagamentos a si devidos pelos serviços prestados já líquidos dos valores por ela devidos a título de tributos, que comunicava diretamente no sistema, tributos esses que eram então considerados quitados pela STN. Com o expediente, deixava de realizar a movimentação financeira necessária àquela liquidação, dado que os tributos eram liquidados antes que houvesse o efetivo pagamento dos serviços prestados à União.

Por causa disso, entendeu o Tribunal de Contas da União irregulares os convênios firmados e exigível a contribuição, considerando ocorrido o fato gerador previsto no inciso VI do art. 2º da Lei 9.311/96.

A autuação foi contestada em tempestiva impugnação que apontou a ocorrência da decadência do direito da Fazenda Nacional em relação aos períodos de apuração anteriores a junho de 2001 face à fluência do prazo estabelecido no § 4º do art. 150 do CTN. Apontou ainda que caso exigível a contribuição o sujeito passivo deveria ser a STN, intermediária das operações, consoante disposição do art. 5º da mesma lei, motivo pelo que, subsidiariamente e com base no § 3º daquele artigo, dela somente se poderia exigir o principal, sem multa nem juros.

Na decisão que considerou procedente o lançamento, afastou-se a decadência ao argumento de que se aplicaria o art. 45 da Lei 8.212; entendeu-se que o fato gerador previsto no inciso VI efetivamente ocorreu e que a responsabilidade supletiva estabelecida no parágrafo 3º do art. 5º da Lei 9.311 autoriza a exigência contra a empresa, inclusive da multa e dos juros, mesmo que ela não tenha impedido a retenção pela “instituição financeira intermediária da operação”.

O recurso repete os argumentos da impugnação, enfatizando que somente há norma regulando a aplicação da responsabilidade supletiva para os casos em que o contribuinte ingressou com ação na Justiça contestando a validade da contribuição e recusou-se a autorizar a retenção pela instituição financeira mesmo depois de derrotado – arts. 45 e 46 da Medida Provisória 2.158-35.

Em suma, postula-se, preliminarmente, a decadência parcial e, sucessivamente, erro de sujeição passiva, que torna improcedente mesmo a exigência do principal ou, ao menos, da multa e dos juros.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

É tempestivo o recurso, merecendo, assim, ser apreciado.

Apreciação que se deve iniciar pela alegação de decadência, a qual há de ser acolhida.

De fato, fora ela rejeitada em primeiro grau administrativo com base no art. 45 da Lei nº 8.212/91. Hoje em dia, porém, essa argumentação não pode mais ser empreendida visto que o Supremo Tribunal Federal já o declarou inconstitucional, ratificando a interpretação de que a matéria decadência somente poderia ser regulada por meio de Lei Complementar. Assim, mesmo em relação à CPMF, prevalecem as disposições do CTN, recepcionado, como é bem sabido, como lei complementar.

Nesse sentido, à contribuição devem mesmo se aplicar as regras estabelecidas no art. 150 do CTN. Isso porque é a CPMF também tributo sujeito ao lançamento por homologação de que cuida o artigo. Para eles, como é bem sabido, fixou aquela lei o prazo de cinco anos, contado a partir da ocorrência do fato gerador, para que a administração tributária reveja os procedimentos adotados pelo contribuinte que devem culminar com a realização do pagamento antecipado do tributo. É este exame que consuma o lançamento, pela via da homologação daqueles procedimentos, que se pode dar de forma expressa ou tácita, esta última se transcorridos os cinco anos sem pronunciamento expreso.

A leitura do dispositivo do código permite inferir que a modalidade de lançamento ora discutida deveria se restringir àqueles tributos cujo fato gerador ocorresse sistematicamente, de forma a que o contribuinte dele tivesse plena ciência e pudesse, também de forma rotineira, apurar o montante devido e recolhê-lo sem precisar de qualquer intervenção da autoridade fiscal. Destinava-se ela, portanto, àqueles tributos em que a discussão fisco-contribuinte deveria ficar restrita ao montante devido, o que seria objeto da verificação de que trata o dispositivo.

Ela se aplicava, assim, inicialmente, apenas ao IPI (único tributo cuja legislação expressamente menciona essa modalidade de lançamento). Nem mesmo ao IRPJ, também de apuração sistemática, mas de complexidade bem maior, destinou o legislador inicialmente a modalidade. De fato, no IPI era quase certa a ocorrência do fato gerador, visto incidir o tributo exatamente sobre as operações costumeiras dos estabelecimentos industriais, e era relativamente fácil a determinação do montante, embora houvesse nuances em situações específicas que poderiam gerar dúvidas quanto ao correto valor a recolher.

Nesse tipo de tributo é quase sempre possível equiparar a ausência de recolhimento à ausência dos "procedimentos" que o art. 150 do CTN exige. Deveras, como

poderia o contribuinte entender não ocorrido o fato gerador se realizou normalmente suas operações?

Em consequência, para eles, a ausência de recolhimento autorizaria a adoção da regra emanada do art. 173, presumindo-se que o contribuinte em verdade não adotou os procedimentos que a lei lhe exige e o lançamento não é mais por homologação e sim lançamento de ofício totalmente regido pelo art. 173.

Não foi esse, no entanto, o caminho adotado desde a edição do CTN. Em verdade, começando com as contribuições sociais, cujo número só cresceu desde então, passou a sistemática de lançamento por homologação a ser estendida a virtualmente todo tributo cobrado no País. E mesmo quando, como é o caso em discussão, não se trate de operações regularmente realizadas pelo contribuinte e, em consequência, a certeza da ocorrência do fato gerador esteja longe de poder ser presumida.

Dá passaram a ocorrer dúvidas acerca da forma como deve ser contado o prazo nos casos em que os "procedimentos" adotados pelo contribuinte levem à conclusão de que nada deveria recolher. Tem-se basicamente duas correntes doutrinárias: a primeira aferra-se àquele espírito inicial da norma, exigindo que o § 4º do art. 150 somente se aplique quando o contribuinte de fato apura e recolhe algum valor, restando tão-somente dirimir se esse montante está correto; a outra, ao contrário, reconhece que, dada a amplitude de sua aplicação atual, é perfeitamente possível que o contribuinte chegue à conclusão de que nada deve, o que não retira, por isso, o tributo da modalidade em apreço, impondo-se a observância do prazo definido no artigo que trata especificamente da modalidade.

Em suma, para essa segunda corrente, sempre se aplicará a regra de contagem prevista no § 4º do art. 150 do CTN aos tributos sujeitos a lançamento por homologação (salvo as situações nele mesmo citadas), independente de ter havido pagamento antecipado. Já para a primeira, somente se o contribuinte tivesse recolhido algo.

Embora me filie a esta última, reconheço a dificuldade que é vincular tal recolhimento em tributos sujeitos a diferentes incidências, de que são exemplos o IOF e a CPMF, além do IRPJ e do imposto de renda na fonte. De fato, como considerar que o contribuinte há de se beneficiar, por exemplo, com um recolhimento de IOF sobre operação, digamos, de seguro para que o prazo decadencial em relação a um IOF sobre, digamos, câmbio, seja o definido no art. 150? O que têm a ver os diferentes procedimentos de apuração? E se o contribuinte não tiver outra operação, naquele período de apuração, sujeita ao IOF, como se pode exigir que ele tenha recolhido alguma coisa a título desse tributo para dar validade ao art. 150?



E com respeito à CPMF e ao Imposto de renda na fonte cuja apuração e conseqüente recolhimento devem se dar, de ordinário, por outra pessoa jurídica?

Provavelmente por essas razões, cada vez mais numerosas dada a ampliação acima mencionada, é que tem prevalecido na instância administrativa o outro ponto de vista. Realmente, como menciona o contribuinte em seu recurso, a Câmara Superior de Recursos Fiscais tem reiteradamente aderido à corrente doutrinária que não exige a ocorrência de pagamento antecipado. E isso tem perdurado mesmo após profundas mudanças em sua composição, a última em decorrência da criação do CARF.

Destarte, ainda que mantenha minha posição pessoal, por economia processual passei, após a última mudança de composição da CSRF, a aplicar o mesmo entendimento. Deve-se registrar, ainda, que o posicionamento definitivo é consolidado do E. Superior Tribunal de Justiça que deve ser respeitado é aquele oriundo de seu Pleno, havendo sobre a matéria, como é bem sabido, divergência entre as suas Turmas. Essa a razão, aliás, que faz a CSRF não o seguir.

Com essas considerações, entendo que deve se aplicar a regra de contagem prevista no artigo 150, § 4º do CTN ao tributo. Em conseqüência, o direito da Fazenda Pública à constituição do crédito tributário relativo aos períodos de apuração ocorridos antes de julho de 2001 encontrava-se já extinto quando completado o lançamento (24/7/2006) e devem ser afastados do lançamento.

Quanto ao mérito, não partilho o argumento único segundo o qual teria havido erro na sujeição passiva visto dever ser exigida a contribuição da Secretaria do Tesouro Nacional.

E o faço embora concorde com a tese de que, havendo mesmo um responsável tributário, é dele que se deve exigir a contribuição. Mas nesse caso, não há responsável algum.

Para se chegar a tal conclusão, basta citar as normas do CTN que cuidam da sujeição passiva em geral e da responsabilidade em particular:

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a **pessoa** obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

*Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a **pessoa** obrigada às prestações que constituam o seu objeto.*

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira **pessoa**, vinculada ao fato gerador da*



respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Em suma, sempre se fala de pessoa, isto é, entidade capaz de direitos e deveres, detentora de personalidade, portanto.

E a isso não chega a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão da administração direta que é. Ou seja, ela age em nome da própria União de que é parte, e não em seu próprio nome, não podendo assumir obrigações senão em nome daquela.

E é também por esse motivo que, a meu ver, não se pode aplicar o art. 5º da Lei 9.311. Diz ele:

Art. 5º É atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento da contribuição:

*I - as instituições que efetuarem os lançamentos, as liquidações ou os pagamentos de que tratam os incisos I, II e III do art. 2º;
II - às instituições que intermediarem as operações a que se refere o inciso V do art. 2º;
III - àqueles que intermediarem operações a que se refere o inciso VI do art. 2º*

É que não há intermediação alguma aqui. O que há é uma operação realizada diretamente entre duas pessoas, de um lado a autuada e de outro a União, que são simultaneamente credor e devedor um do outro. Por meio dela, e com base no Código Civil, compensaram suas obrigações, sem que daí resultasse movimentação financeira.

O que interessa é, pois, apurar se tal operação constitui fato gerador da CPMF.

E entendo que não.

Como dito, a autuação funda-se no inciso VI do art. 2º da Lei 9.311/96. Começo, por isso, por transcrever aquele artigo na íntegra:

Art. 2º. O fato gerador da contribuição é:

I - o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os parágrafos do art. 890 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, introduzidos pelo art. 1º da Lei nº 8.951, de 13 de dezembro de 1994, junto a ela mantidas;

II - o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo, até o limite de valor da redução do saldo devedor;

III - a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores;

IV - o lançamento, e qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira

comercial e caixas econômicas;
V - a liquidação de operação contratadas nos mercados organizados de liquidação futura;
VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

E para começar, é mister reconhecer,, como bem aponta o Professor Roberto Quiroga Mosquera¹, em excelente trabalho sobre a CPMF, que embora o constituinte tenha autorizado a instituição de contribuição sobre movimentação ou transmissão financeira (créditos etc), o legislador a restringiu à movimentação de moeda. É o que deflui do art. 1º da Lei 9.311/96:

Art. 1º. *É instituída a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF.*

Parágrafo único. Considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades referidas no art. 2º, que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

Modernamente – é de conhecimento geral – moeda tem a acepção de meio ou instrumento de pagamento. Ou seja, engloba os instrumentos por meio dos quais, diretamente, pode-se solver obrigações ou efetuar liquidações. Como tal, são quase universalmente admitidos o papel-moeda, cuja circulação é obrigatória por lei, e os depósitos à vista ou a curto prazo em instituições bancárias. As diversas definições do total de moeda em circulação em um dado momento diferem exatamente na definição de “curto prazo” acima indicada. Na mais restrita, admitem-se somente os depósitos à vista suscetíveis de movimentação por meio de ordens de pagamento de circularidade garantida pelos usos e costumes.

Válido observar que é exatamente a inclusão desta última categoria, de longe mais expressiva do que o papel-moeda, que tem trazido tantas confusões no exame da CPMF. Mister, pois, começar repetindo que esse segundo componente do conceito de moeda não é o próprio cheque; o cheque é apenas o instrumento por meio do qual se faz a transferência de titularidade do depósito, este sim que é a moeda.

¹ MOSQUERA, ROBERTO QUIROGA. DIREITO MONETÁRIO E TRIBUTAÇÃO DA MOEDA. DIALÉTICA. SÃO PAULO, 2006.

Tampouco se deve confundir o depósito em si com o dinheiro físico em poder da instituição financeira. Este, de há muito, deixou de corresponder àquele; em verdade, desde que o sistema bancário “evoluiu” pela constatação de que nem todos os depositantes demandam o seu resgate ao mesmo tempo e passou a “multiplicar” o valor depositado, abrindo,

por meio de depósitos meramente escriturais, créditos a favor de eventuais tomadores de empréstimo.

Por esse motivo, o montante registrado como depósitos em favor dos clientes supera, a todo momento, e de muito, o valor do papel-moeda efetivamente guardado nos cofres das instituições financeiras. Mas é o total dos depósitos **registrado** que conta como moeda, somando-se, na íntegra, ao papel-moeda efetivamente existente, seja em poder do público, seja na caixa (reservas) das instituições financeiras autorizadas a captar depósito à vista.

Assim, por movimentação de moeda há de se entender, primeiro, a transferência física de moeda manual, que ocorre quando A entrega a B papel-moeda que tinha em seu poder. Note-se que essa entrega pode ser feita pelo próprio titular do papel-moeda ou por seu depositário. Nesses termos, há movimentação física mesmo quando não haja mudança de titularidade.

Concretamente, são movimentações físicas o saque de papel-moeda em instituição bancária, seja ele feito pelo titular da conta ou por beneficiário de ordem por aquele emitida, e a entrega direta de papel-moeda por qualquer outro motivo. Vale dizer, desde logo, que esta última hipótese não foi, entretanto, alcançada pela incidência da contribuição segundo a norma legal examinada. Assim, a movimentação física de que fala a lei se restringe à entrega feita por instituição financeira, seja ao próprio titular original dos recursos ou a alguém por ele determinado.

Já as movimentações escriturais mencionadas na lei são constituídas pela mera transferência do registro do depósito de alguém numa instituição financeira. Ela se dá pelo débito em uma conta-corrente e concomitante crédito em outra, ainda que de mesma titularidade. Insta frisar, de logo, que esses débito e crédito se dão na instituição financeira depositária, não se confundem, portanto, com os registros contábeis do titular da conta-corrente ou com registros em sistemas – públicos ou privados – de controle de operações praticadas, de que são exemplos o Selic, a Cetip e o próprio Siafi. Em outras palavras, movimentação escritural de moeda são o débito e o crédito feitos pela instituição financeira autorizada a operar. Ela é sempre uma operação derivada ou decorrente; ela decorre de uma venda, de um empréstimo etc, mas é outra operação.

Assim, tudo o que se tem de fazer é verificar se a operação de compensação praticada pode mesmo ser enquadrada ali e se houve, portanto, fato gerador da contribuição.

Firmei minha convicção no sentido de que não ocorreu o fato gerador da contribuição, mesmo na hipótese anti-elisiva prevista no inciso VI do art. 2º acima transcrito.

Assim penso porque aquela norma requer a realização de um procedimento que produza os mesmos efeitos definidos nos outros incisos do mesmo artigo. Todos eles retratam procedimentos que permitem inferir a ocorrência de uma movimentação física ou escritural de moeda como exigido pelo art. 1º. Assim, quando um banco debita a conta-corrente de alguém, o faz para que determinado montante do depósito dessa pessoa, ora extinto, se transforme em novo depósito ou em moeda manual. Em ambos os casos pode haver uma transferência de titularidade (pagamento a alguém mediante saque na boca do caixa ou depósito na conta-corrente dessa outra pessoa) ou mera conversão de depósito em moeda (saque pelo próprio titular da conta) ou ainda mera mudança de local físico do depósito, quando o mesmo titular o deposita em outra conta-corrente.

Todas essas situações constituem movimentação física ou escritural que pode ser presumida pela ocorrência do débito na conta-corrente, movimentação de que o próprio

débito é parte. O mesmo raciocínio se aplica aos demais débitos previstos no inciso I e aos créditos do inciso II, com a diferença de que aqui sequer integram eles a própria movimentação, eles apenas indicam a sua ocorrência.

O raciocínio se aplica com maior força ainda ao inciso V. Note-se que aqui se descreve a liquidação de uma operação contratada, o que só pode ser feito **mediante** uma movimentação financeira, mas não é ela própria a movimentação.

É somente assim que passam a fazer sentido para mim os incisos III, IV e VI. Isso porque eles não descrevem, nem de longe, movimentações financeiras, nem sequer operações que obrigatoriamente dão ensejo a uma. Por exemplo, no inciso III, a meu sentir, está-se a exigir a CPMF, como contribuinte, de quem, formalmente, nenhuma movimentação financeira fez. De fato, ele é apenas beneficiário de uma movimentação praticada por outrem, por meio da qual seu débito com alguém é liquidado. Note-se que, não saindo os recursos de sua própria conta-corrente, não ocorre o fato descrito no inciso I. De notar ainda que essa CPMF nada tem a ver com a que será debitada do fornecedor dos recursos se saírem eles de uma conta-corrente deste último (hipótese bem provável na medida em que a operação tem de ser intermediada por instituição financeira). E nesse caso uma única movimentação financeira ocasionará duas incidências: a primeira, tendo como contribuinte o titular da conta-corrente; a outra, o beneficiário do pagamento.

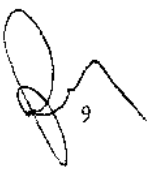
A tributação aqui, me parece, decorre da inexistência de vínculo entre o fornecedor dos recursos e o recebedor do pagamento. De fato, por meio dela, uma pessoa que nada deve ao beneficiário (mas deve a outrem) transfere recursos ao primeiro por orem do segundo (devedor daquele). Ou seja, duas quitações ou dois pagamentos são realizados por meio de uma única movimentação financeira formal; duas movimentações de fato se reduzem a uma formal. Por isso, para mim, mesmo essa norma do inciso III é anti-elisiva, na medida em que procura impedir um subterfúgio (inteiramente legal, frise-se) à tributação. Com efeito, em sua ausência, poder-se-ia passar a buscar tais tipos de encontros de contas de tal sorte que dois débitos fossem extintos e apenas uma CPMF fosse devida. Veja-se, porém, que há mesmo uma movimentação entre B e A, que é ocultada pela movimentação direta de A para C.

Essa, aliás, a forma correta, a meu ver, que deve assumir norma que se pretenda anti-elisiva: ela identifica com clareza a operação que ensejaria a elisão e a caracteriza como fato gerador. Evita, assim, de forma transparente, a elisão antes possível.

Muito piores, no entanto, são os incisos restantes. De fato, no IV se exige a CPMF sobre qualquer movimentação financeira efetuada (a palavra deveria ser intermediada) por bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas, ainda que dela não decorra um débito (inciso I), crédito (inciso II) ou pagamento por conta e ordem de terceiros (inciso III). A que se refere exatamente não se fica sabendo, mas deve-se examinar cada caso para checar se há mesmo uma movimentação financeira associada ao procedimento.

Esse é também, a meu ver, o critério para elucidar o terrível inciso VI. Ele é, de longe, o pior, pois sequer especifica que a movimentação deva ser intermediada por instituição financeira. Essa impressão, que vai de encontro a certa corrente dominante, é, a meu sentir, imposta pela norma do art. 5º, inciso III:

Art. 5º. É atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento da contribuição:



I - às instituições que efetuarem os lançamentos, as liquidações ou os pagamentos de que tratam os incisos I, II e III do art. 2º;

II - às instituições que intermediarem as operações a que se refere o inciso V do art. 2º;

III - àqueles que intermediarem operações a que se refere o inciso VI do art. 2º.

§ 1º A instituição financeira reservará, no saldo das contas referidas no inciso I do art. 2º, valor correspondente à aplicação da alíquota de que trata o art. 7º sobre o saldo daquelas contas, exclusivamente para os efeitos de retiradas ou saques, em operações sujeitas à contribuição, durante o período de sua incidência.

§ 2º Alternativamente ao disposto no parágrafo anterior, a instituição financeira poderá assumir a responsabilidade pelo pagamento da contribuição na hipótese de eventual insuficiência de recursos nas contas.

§ 3º Na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento..

Ou seja, nem mesmo a “instituição” se refere o inciso. Certo que mesmo as operações descritas no inciso V devem ser intermediadas por instituições financeiras (corretoras), por que se separariam as hipóteses? Se sempre se tratasse de operações intermediadas por instituições financeiras, como querem muitos, bastaria o artigo mencionar que os responsáveis seriam as instituições financeiras que intermediassem as operações descritas no artigo 2º.

Daí porque não acolho o argumento que pretende inexistente fato gerador se a operação não for intermediada por instituição financeira. Aliás, sequer vejo a necessidade de que haja uma intermediação, ao menos na hipótese do inciso VI.

O que esse inciso está a exigir é apenas a existência de um sistema organizado criado para permitir a realização de procedimentos outros que **produzam os mesmos efeitos** dos incisos anteriores. A pergunta é, pois: quais são esses efeitos?

Não comungo a idéia que parece presidir a interpretação do Tribunal e da PFN de que são os efeitos de uma movimentação financeira. Isto é, qualquer operação que não fosse movimentação financeira mas que servisse à liquidação de obrigações ou pagamento de operações seria fato gerador da contribuição. Nesse caso, não vejo como poderiam escapar qualquer outra operação de compensação – mesmo as realizadas no âmbito do PerdComp da Secretaria da Receita Federal – ou o mero endosso de cheques.

A resposta à pergunta, portanto, deve ser outra: trata-se de efetiva movimentação financeira, camuflada, porém, por expediente que exige a organização de um sistema próprio. Exemplo pode ser obtido da análise de julgados do extinto Conselho de Contribuintes acerca de prática que vinha sendo adotada por algumas instituições financeiras e que consistia na coleta de cheques, sua não-compensação, isto é, em não fazer o crédito na conta-corrente do beneficiário, e aguardar até que este tivesse um débito com terceiros a ser liquidado, naquilo que ficou conhecido como “câmara de compensação paralela”.

Discutiu-se muito na época se haveria mesmo fato gerador, e nesse caso, se a hipótese seria a do inciso III ou a deste inciso VI. Embora não tenha participado daqueles julgados, entendo que há sim fato gerador e é o definido neste último.



Isso porque o outro cuida de operação normal, legal, liquidada corretamente por instituição financeira. Essa liquidação constitui fato gerador e o contribuinte é o beneficiário, ainda que não seja ele quem pratica a movimentação financeira formal mencionada na norma.

No caso analisado não havia ordem de pagamento de alguém a favor de terceiro. Havia uma ordem de A para B e uma (outra) ordem de B para C. Nem a primeira era creditada na conta de B nem a segunda lhe era debitada. Apenas se creditava em sua conta o valor líquido, permanecendo os instrumentos utilizados (cheques) totalmente fora das contas-correntes.

É óbvio que tal “compensação por fora” requer um sistema organizado a ser, provavelmente, desenvolvido por outrem (D) sob pena de perda total de controle. Mas não exige que essa intermediária seja uma instituição financeira; pode, a princípio, ser qualquer um que tenha acesso às informações necessárias.

Em verdade, pode até mesmo ser um dos envolvidos. Isso porque, a meu ver, poderiam seus efeitos ser alcançados pelo uso do mero endosso, integralmente permitido pela legislação. Mas, dada a disparidade de valores envolvidos e a enorme quantidade de débitos e créditos e de devedores e credores, sua implementação resultaria extremamente complexa. Daí a demanda pelo “serviço”...

Lá, portanto, as instituições financeiras deixavam de efetuar um procedimento formal (o crédito na conta) de modo a fazer parecer que a movimentação financeira não teria ocorrido. Para tanto, valiam-se de sofisticado sistema capaz de substituir a contabilização rotineira dos depósitos, transferências e saques. Mas não havia questionamento quanto à efetividade das movimentações: os cheques emitidos, e não endossados, claramente indicavam de onde os recursos deveriam sair e para onde deveriam ir. Nem a origem, nem o destino, porém, eram formalmente cumpridos pelas instituições envolvidas.

Já se vê que essa situação difere de modo absoluto do que aqui se discute. Realmente, segundo relata a recorrente e não é desmentido pela autoridade lançadora, houve uma compensação de créditos a receber da União, na condição de prestadora de serviços, ou seja créditos cuja titularidade era da recorrente, com débitos seus, de natureza tributária, tendo como credora a mesma União. Tal compensação se deu por meio de comunicação promovida no âmbito do Sistema de Administração Financeira (SIAFI) a que a empresa teve acesso em consequência de termo de cooperação técnica firmado com a gestora daquele sistema (Secretaria do Tesouro Nacional). Esse termo permitiu-lhe agir como se entidade da administração federal fora, transmitindo, de forma eletrônica, um comando por meio do qual reconhecia-se devedora de uma dada importância a título de tributo federal e **autorizava** sua liquidação com o **direito ao recebimento de certa quantia de moeda**, em virtude de serviço já prestado e faturado contra a União.

É crucial para o deslinde dos fatos o entendimento de que não houvera até o momento da liquidação do tributo qualquer pagamento em moeda a favor da empresa, moeda essa que estivesse em seu poder ou depositada em instituição financeira. Nenhuma conta-corrente será, ou deveria ser, debitada em consequência do comando transmitido.

Ela tinha apenas direito a tal recebimento e já o deveria ter registrado em sua contabilidade, dada a prevalência do regime de competência para apuração de receitas. Mas não houvera ainda movimentação de moeda saindo da conta única da União no Banco Central

para alguma conta de titularidade da recorrente. O controle desse tipo de operação é, como se sabe, um dos objetivos do SIAFI, motivo pelo que é de se supor que nele já houvesse um registro do crédito de que era titular a recorrente. E que esse registro tenha sofrido um lançamento para liquidar o tributo.

Em suma, o que fez a recorrente? Utilizou o sistema SIAFI para extinguir um débito tributário seu contra um crédito a seu favor de que era devedora a União. Concretamente, fez constar naquele sistema comando, devidamente comprovado por DARF eletrônico, no sentido de que o montante a que tinha direito, e que **viria a sair** da conta única, fosse reduzido pela importância correspondente ao tributo. Em outras palavras, que a **efetiva movimentação financeira correspondente ao pagamento pela União dos serviços já prestados** pela recorrente se desse pelo montante devido, líquido do tributo de que se reconhecia devedora naquela data.

Vale, nesse ponto, indicar que a menção – feita no relatório do Tribunal de Contas – de que o uso do SIAFI teve por motivo aproveitar-se do fato de que débitos na conta corrente única do Tesouro no Banco Central não constituem hipótese de incidência da CPMF não tem qualquer relevância para a matéria. Isto porque na quitação do tributo não haveria débito, mas sim crédito, naquela conta. Em outras palavras, a utilização do procedimento não implicou a realização de uma operação indevida de débito, ela o evitou.

É provável, embora não esteja adequadamente esclarecido nos autos, que esse comando transmitido dê origem a um lançamento a débito em uma conta contábil dentro do sistema SIAFI. Essa conta provavelmente será zerada quando for feito o efetivo pagamento do serviço (novo lançamento a débito).

Ora, a mera utilização do sistema SIAFI não é, a meu entender, movimentação financeira apta a deflagrar a ocorrência do fato gerador da CPMF. Ela é sempre e tão-somente um registro em um sistema informatizado de uma dada operação. Dela, operação, normalmente decorre uma movimentação de recursos, mas elas não se confundem.

Nem mesmo o lançamento a débito acima suposto o é. Isso porque, como disse, não é qualquer lançamento a débito que integra movimentação financeira. É preciso que, por meio dele, efetivamente se transfira depósito em moeda em instituição financeira. Despiciendo dizer, nem o SIAFI nem mesmo a STN são instituição financeira, ainda quando esta tenha sido “equiparada a agente arrecadador”, como diz um certo ato normativo.

A meu ver, a situação é em tudo análoga ao registro de um pagamento na escrita contábil de uma entidade qualquer (aliás, outro dos objetivos do SIAFI): registra-se uma operação (compra, venda, pagamento de obrigação, recebimento de um pagamento por um cliente etc). Dessa operação pode, e normalmente acontece, seguir uma movimentação de moeda (entrada ou saída, no caixa, de papel moeda ou aumento ou diminuição de depósito mantido em alguma instituição financeira), mas uma coisa é o registro da operação e outra, bem distinta, a movimentação financeira que lhe segue. E é somente esta última que pode ser fato gerador da contribuição.

Destarte, ainda que uma entidade registre contabilmente operação a que deva, absolutamente, se seguir uma movimentação financeira tributada pela contribuição, sem a comprovação desta última não há fato gerador.

E parece-me ser exatamente este o caso.

Deveras, o que se está tentando tributar é o registro no SIAFI, ainda que em alguns trechos se fale da quitação do tributo ou da equiparação da STN a agente arrecadador. Nada disso importa, porém, para a definição do fato gerador. Para ele há que haver uma movimentação de moeda (art. 1º) mesmo que “encoberta” ou “camuflada” por meio de um “sistema” especificamente organizado para tal fim (inciso VI do art. 2º). Esse inciso não autoriza, no entanto, “considerar ocorrida” uma movimentação que não ocorreu.

Nem é preciso dizer que o sistema organizado criado para evitar o pagamento do tributo está completamente ausente no caso, a menos que se o considere o próprio SIAFI...

No presente caso, diferentemente do que ocorria nas “câmaras de compensação paralela”, não se utilizou um sistema organizado para evitar um débito em conta-corrente que tivesse obrigatoriamente de ocorrer. Não se encobriu, portanto, movimentação efetiva pela supressão do procedimento capaz de a indicar. Há aqui apenas um registro contábil no SIAFI atestando que o crédito a ser pago (**a ser** pago) deve sê-lo pelo valor líquido.

A propósito, de se notar que a lei instituidora da contribuição sequer obrigou que pagamentos de tributos sejam feitos mediante débito em conta-corrente, como o fez para diversas outras operações (art. 16)

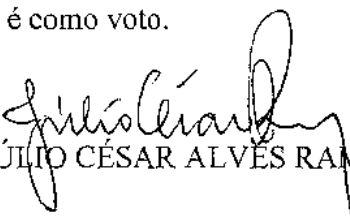
De que essa providência adotada **evitou** uma movimentação financeira, que ocorreria se o pagamento do tributo se desse por meio de saque em conta-corrente, não há dúvida. Mas se o evitou e é procedimento legal não se pode exigi-la: a tanto não chega o comando inserto no inciso VI. Interpretação contrária implicaria a exigibilidade da contribuição mesmo quando, por exemplo, se recebam recursos em moeda manual porque serão, logo em seguida, utilizados para pagar uma dívida. Isto é, o simples fato de não terem transitado pela conta-corrente do recebedor, e conseqüentemente não terem provocado o fato gerador indicado pelo procedimento mencionado no inciso I, autorizaria a exigência da contribuição por força do inciso VI.

Não comungo tal interpretação.

Com essas considerações, divirjo, respeitosamente, das posições do Egrégio Tribunal de Contas e da Procuradoria da Fazenda Nacional, no entendimento de que ocorreu o fato gerador da CPMF no momento em que a recorrente acessou o sistema de Administração Financeira da União para, por meio dele, promover a quitação de tributos federais (e poderia ser qualquer outro o motivo), desde que, nesse momento ou em momento imediatamente posterior, não tenha ocorrido movimentação, física ou escritural, de moeda.

Destarte, sou pelo provimento integral do recurso.

E é como voto.


JÚLIO CÉSAR ALVARES RAMOS