



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

Processo nº 10830.004633/2006-71
Recurso nº 262.071 Voluntário
Acórdão nº 3102-01.564 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2012
Matéria Auto de Infração - CPMF
Recorrente ELEKTRO ELETRECIDADE E SERVIÇOS 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: 14/08/1999 a 24/04/2002

CONTRIBUIÇÃO. PRAZO DE RECOLHIMENTO. ATO NORMATIVO. OBSERVÂNCIA. PENALIDADE. EXCLUSÃO.

As ações praticadas pelo contribuinte com observância das disposições contidas em ato normativo expedido pela Secretaria da Receita Federal exclui a imposição de penalidade.

Recurso Voluntário 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 votos que integram o presente julgado.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Relator.

(assinado digitalmente)

EDITADO EM: 23/07/2012

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Winderley Moraes Pereira, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Nanci Gama.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

Trata-se de impugnação a exigência fiscal relativa à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, formalizada no auto de infração de fls. 02/126. O feito, relativo a fatos geradores ocorridos de agosto de 1999 a abril de 2002, constituiu crédito tributário no montante de R\$ 3.630.435,04, incluídos principal, multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora calculados até o mês anterior ao de lavratura.

No TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 02/13, a autoridade autuante relata, em síntese, que o valor apurado é decorrente de falta de recolhimento de CPMF em virtude de medida judicial posteriormente revogada. Afirma aquela autoridade que os débitos foram apurados com base nas informações fornecidas pelas instituições financeiras junto às quais a fiscalizada mantinha contas correntes, através do demonstrativo denominado VALORES INFORMADOS PELOS DECLARANTES (fls. 127/150), que foram prestadas em atendimento ao disposto no art. 45, inciso IV, da Medida Provisória nº 2.113-30, de 2001, em informações prestadas pela própria contribuinte em atendimento a intimações fiscais, bem como em pesquisas realizadas nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal.

Acrescenta o fiscal autuante que, das informações prestadas pela fiscalizada, constatou-se que vários recolhimentos efetuados pela empresa, referentes inclusive a fatos geradores não abrangidos nos demonstrativos acima referidos, não foram suficientes para quitação dos débitos. Muitos foram efetuados após o prazo legal, mas sem a inclusão da multa de mora; outros foram insuficientes por conta do recolhimento a menor dos juros moratórios.

O autuante descreve de forma pormenorizada as situações fáticas em que se baseia sua autuação, reportando a apuração do valor dos créditos tributários tidos como devidos às planilhas por ele elaboradas, denominadas RECOLHIMENTOS DA CPMF EM VIRTUDE DA REVOGAÇÃO DA MEDIDA LIMINAR (fls. 14/15), RECOLHIMENTOS DA CPMF – AÇÃO JUDICIAL – EFETUADOS APÓS O PRAZO LEGAL (fl.16), e DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DA CPMF DEVIDA (fls. 17/92).

Cientificada da exigência em 14/09/2006, em 16/10/2006, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 514/525, na qual alega, inicialmente, que se trata de impugnação parcial, posto que a Impugnante concorda com o pagamento do valor de R\$ 276.303,65 (duzentos e setenta e seis mil, trezentos e três reais e sessenta e cinco centavos), referente aos períodos de apuração constantes das planilhas anexas (docs. anexos (...), cujos valores ...decorrem de corretos apontamentos da fiscalização no caso de juros de mora recolhidos a menor ou de valores não retidos e pagos, e que são saldados dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados do recebimento do lançamento de ofício, portanto com a redução legal da multa em 50% (cinquenta por cento).

Todavia, insurge-se a impugnante contra a exigência fiscal fundada no recolhimento da CPMF fora do prazo legal sem o acréscimo da multa moratória, tendo em vista que a fiscalização, com base na data da publicação da decisão judicial que considerou devida a contribuição (8 de março de 2002), considerou que o dia 9 de abril seria a data limite para as instituições financeiras efetuarem o recolhimento da CPMF que deixou de ser retida durante a vigência da ordem judicial.

Alega a interessada que, não obstante o § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelecer o prazo de 30 dias da publicação da decisão judicial para a interrupção da incidência da multa de mora, no caso da CPMF, a obrigação de efetuar a retenção e o posterior recolhimento da contribuição aos cofres públicos é da instituição financeira, atribuída pela Lei nº 9.311, de 1996, mediante SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. [destaques no original]

Como as instituições financeiras não foram arroladas na ação judicial intentada pela contribuinte, decorrente do mandado de segurança interposto em face da União, não eram parte na relação processual e, portanto, a publicação da decisão judicial não lhes traz qualquer efeito jurídico. Como terceiro responsável apenas pela retenção e recolhimento do tributo, não estava obrigada por aquela decisão, já que não integrou a lide.

Assim, o trintídio para a instituição financeira efetuar a retenção e o recolhimento teve seu início na data em que esta efetivamente tomou ciência da decisão (27 de março de 2002), através da carta enviada pela impetrante, donde se conclui que os débitos da contribuição, que ocorreram até o dia 26 de abril de 2002, eram tempestivos, à luz do § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, não havendo razão para a exigência da multa de mora, em conformidade inclusive com o disposto no art. 17, inciso II da Instrução Normativa nº 42, de 2001, editada pela própria Secretaria da Receita Federal.

Aduz ainda a impugnante, caso não acolhida sua argumentação supra, que a exigência fiscal não poderia ser dirigida contra si, mas sim contra a instituição financeira, que tem a responsabilidade pela retenção e recolhimento da referida contribuição, após a revogação da medida liminar, na condição de substituto tributário, e que não teria procedido às retenções dentro do prazo estabelecido.

Acrescenta que tanto o art. 128 do Código Tributário Nacional, como o § 3º do art. 5º Lei nº 9.311, de 1996, prevêem a responsabilidade da contribuinte de forma meramente SUPLETIVA, ou seja, a Fazenda poderia se voltar contra o contribuinte, no caso a ora Requerente, somente após esgotados os meios para exigir o tributo da Instituição Bancária substituta tributária. [destaques no original]

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

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

Período de apuração: 14/08/1999 a 24/04/2002

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA DO SUJEITO PASSIVO.

Confirmada pela Administração Tributária a falta de retenção/recolhimento da contribuição, está correta a formalização da exigência, com os acréscimos legais, contra o sujeito passivo na sua qualidade de responsável supletivo pela obrigação.

EXIGIBILIDADE SUSPensa. REVOGAÇÃO DE DECISÃO JUDICIAL. RECOLHIMENTO SEM MULTA DE MORA. PRAZO.

O início da contagem do prazo de 30 dias para a retenção e o recolhimento da contribuição sem incidência da multa de mora, no caso de ação judicial favorecida com medida liminar posteriormente revogada, é a data da publicação da decisão judicial que considerou devido o tributo ou contribuição.

Insatisfeita com a decisão de primeira instância, a recorrente apresenta Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual repisa argumentos contidos na Impugnação ao Lançamento.

A recorrente, conforme consta do recurso, “*diverge (...) do entendimento lançado na r. decisão ora recorrida, haja vista a exigência da citada multa (hoje convertida em parcela de tributo devido e seus acréscimos, à imputação proporcional) não encontrar amparo constitucional, nem mesmo no que tange à eleição do sujeito passivo*”.

Assevera que a disposição da Lei 9.430/96 é genérica, não leva em conta as diferenças no sistema de arrecadação de cada tributo. No caso da CPMF, a legislação atribui a um terceiro a obrigação de reter e, após, recolher aos cofres públicos a Contribuição. Esse terceiro, o Banco, não foi arrolado e não integrava a ação judicial intentada.

Que é ônus do Poder Judiciário a comunicação da medida liminar, certo que “*se somente uma ordem judicial teve o condão de suspender a exigência da C.P.M.F., somente nova ordem judicial poderia determinar o contrário*”.

Quanto à sujeição passiva, “*se a Lei quisesse considerar o contribuinte responsável imediato e direto pelo recolhimento dos valores devidos em função da revogação de ordem judicial ou mesmo na hipótese de falta ordinária de recolhimento e/ou retenção, tê-lo-ia feito expressamente; ao revés, o legislador deixou expresso que tal responsabilidade era meramente SUPLETIVA, ou seja, a Fazenda poderia se voltar contra o contribuinte, no caso a ora Requerente, somente após esgotados os meios para exigir o tributo da Instituição Bancária substituta tributária, o que não ocorreu*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso.

Centrada apenas em dois aspectos, a lide requer seja abordada a sujeição passiva e a incidência de multa de mora sobre os valores reconhecidamente devidos.

No que diz respeito ao primeiro assunto, muito bons os esclarecimentos prestados no voto condutor da decisão recorrida, que a seguir transcrevo, acolhendo *in totum* o sua fundamentação.

Alega a impugnante que a responsabilidade pela retenção e recolhimento da referida contribuição, após a revogação da medida liminar, *mediante SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*, é da instituição financeira, a quem deveria ser dirigida a exigência efetuada pelo Fisco, somente sendo possível sua exigência direta da contribuinte *após esgotados os meios para exigir o tributo da Instituição Bancária substituta tributária*.

É preciso registrar, em primeiro lugar, que não estamos diante da figura do *substituto tributário*, como quer fazer crer a impugnante. Deveras, na substituição, o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que dá causa à ocorrência do fato gerador, prevendo a lei, desde logo, o encargo da obrigação a uma outra pessoa, que fica compelida a pagar dívida própria, pois a norma não contempla a dívida de terceiro.

A Lei nº 9.311, de 1996, que instituiu a CPMF, tão-somente atribuiu às instituições bancárias a responsabilidade pela retenção e recolhimento da contribuição devida pelo correntista (art. 5º). O sujeito passivo do tributo continua sendo o contribuinte, titular da conta corrente onde são realizados, pela instituição financeira, os lançamentos a débito, fatos geradores da CPMF (arts. 2º e 4º).

Nesse contexto, convém traçar as fronteiras legais que levaram o Fisco a proceder ao lançamento de ofício, cabendo analisar de forma mais focada o artigo 5º da Lei nº 9.311, de 1996, listado na base legal do lançamento. *In verbis*:

Lei nº 9.311, de 1996:

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.

Decorre da leitura do § 3º do art. 5º da Lei nº 9.311, de 1996, que o diploma que instituiu a CPMF cuidou de estabelecer a responsabilidade supletiva do contribuinte pelo recolhimento da CPMF, caso a instituição financeira não procedesse à retenção do tributo.

O comando em tela encerra, portanto, a permissão para que o Fisco dirija o lançamento e a cobrança da CPMF não recolhida diretamente ao contribuinte, caso o tributo não tenha sido retido e recolhido pela instituição financeira onde o fato gerador tenha se materializado. Sobressai da leitura do apontado § 3º ainda, que é incondicional a atribuição de responsabilidade supletiva ao contribuinte. Em decorrência dessa compreensão, não cabe ao intérprete cogitar das razões fáticas que concorreram para a falta de retenção da CPMF pela instituição bancária.

Exigir a CPMF diretamente do contribuinte, nos casos de imobilidade da instituição financeira responsável, como autorizou a Lei nº 9.311, de 1996, é determinação que viaja ao encontro do instituto da responsabilidade supletiva, introduzida no ordenamento tributário pelo art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN).

Lei nº 5.172, de 1966 (CTN):

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.

Ora, a própria Lei 9.311/96, que define função supletiva à recorrente, determina expressamente que, uma vez não adimplida a responsabilidade atribuída à instituição financeira, ou seja, *na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento*.

O caráter supletivo, que, conforme dicionário Houaiss da língua portuguesa encontra melhor definição naquilo “*que completa ou que serve de suplemento*” está relacionado à sistemática de arrecadação do tributo, que dá primazia à retenção e recolhimento feitos pela própria instituição financeira. Contudo, uma vez que isso não aconteça (como no caso não aconteceu), fica mantida a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento. É nesse momento que a Fiscalização Federal busca a solução garantida em caráter complementar, ou, suplementar.

De qualquer forma, o contribuinte do Imposto nunca deixou de ser o detentor dos recursos movimentados na instituição financeira.

Esclarecido isso, passo à segunda questão.

Como relata a própria recorrente no corpo do Recurso Voluntário, “*no caso em tela, é fato que os Bancos que mantinham operações com a Requerente não foram arrolados, não integravam a ação judicial intentada, na qual constou como pólo passivo, exclusivamente, a União (representada por autoridade, visto tratar-se de Mandado de Segurança); desta maneira, as Instituições Financeiras NÃO ERAM PARTE na relação processual — visto que efetivamente os interesses contrapostos pertenciam exclusivamente à Requerente e ao Fisco*”.

Assim, não seria mesmo de se esperar que os Bancos fossem, eles próprios, notificados ou de qualquer outra forma tomassem conhecimento da decisão proferida pelo Poder Judiciário, visto que *não integravam a ação judicial intentada*. Cabia à recorrente, na qualidade de autora da ação e contribuinte tomar todas as providências para que o recolhimento fosse feito dentro do prazo legal.

Contudo, na presente lide sobrevém questão de maior alcance. A meu sentir, não há como escapar à compreensão de que os procedimentos adotados seguiram à risca o disposto em Ato Normativo editado pela Secretaria da Receita Federal, no caso, a Instrução Normativa nº 42, de 02 de maio de 2001, se não vejamos.

Art. 17. As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da CPMF deverão:

I. Apurar e registrar os valores devidos no período de vigência da decisão judicial impeditiva da retenção e do recolhimento da contribuição;

- II. Efetuar o débito em conta de seus clientes, amenos que haja expressa manifestação em contrário, no trigésimo dia subsequente ao da ciência da revogação da medida judicial pela instituição responsável, ocorrida a partir de 12 de setembro de 2000;
- III. Recolher ao Tesouro Nacional, até o terceiro dia útil da semana subsequente à do débito em conta, o valor da contribuição;
- IV. Encaminhar à Secretaria da Receita Federal, relativamente aos contribuintes que se manifestaram em sentido contrário à retenção, bem assim àqueles que, beneficiados por medida judicial revogada, tenham encerrado suas contas antes da data referida no inciso II, relação contendo as seguintes informações:

(...)

Assim sendo, independentemente da discussão que se trave em torno da responsabilidade pela mora, ou do prazo que para pagamento sem multa, inevitável reconhecer a aplicação do disposto no artigo 100 do Código Tributário Nacional, determinando a exclusão da multa quando a conduta do contribuinte segue determinação expressa em ato normativo.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (grifos meus)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (grifos meus)

Uma vez que a lide está restrita à multa de ofício exigida pela Fiscalização Federal, VOTO POR DAR INTEGRAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para excluir a exigência da multa, afastando, inclusive, os efeitos dela decorrentes na imputação do pagamento realizado pelo contribuinte.

Sala de Sessões, 18 de julho de 2012.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Relator.

CÓPIA