



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

Processo n° 10875.000840/2004-79
Recurso n° 145.622 Voluntário
Acórdão n° 3301-00.196 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2009
Matéria CPMF
Recorrente SENAP DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA
Recorrida DRJ-CAMPINAS/SP

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

Período de apuração: 01/06/1999 a 31/07/2001

CPMF. EXIGÊNCIA DO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA. A Lei nº 9.311/97, instituidora da contribuição sobre a movimentação financeira - CPMF - expressamente prevê sua exigibilidade do contribuinte quando o responsável não promover a retenção a que está obrigado.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. Falece competência ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso nos termos do voto Relator.


JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS - Presidente


ANTÔNIO LISBOA CARDOSO – Relator

EDITADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Mauricio Taveira e Silva, Maria Tereza Martinez Lopez e Gustavo Kelly Alencar

Relatório

Cuida-se de recurso em face do acórdão nº 05-15.275, prolatado pela 3ª Turma da DRJ de Campinas/SP (fls. 153/163), em 16 de novembro de 2006, referente ao auto de infração de fls. 33/44, sobre a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF, relativo a fatos geradores ocorridos nos meses de junho de 1999 a julho de 2001, onde são exigidos o crédito tributário, incluídos principal, multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora calculados até o mês anterior ao da lavratura, decorrente da não retenção e não recolhimento da CPMF por força de medida judicial posteriormente revogada.

O tributo foi apurado em conformidade ao disposto no inciso IV do art. 45 da MP nº 2.113-30, de 26/04/2001 (e suas reedições).

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa (fls. 153/154):

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

Período de apuração: 01/06/1999 a 31/07/2001

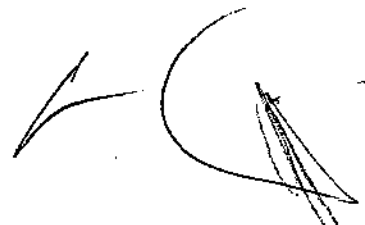
Auto de Infração. Audiência Prévia do Contribuinte. Cerceamento do Direito de Defesa. Nulidade. Inexistência.

Não é nulo o auto de infração ou o procedimento fiscal que lhe deu origem quando em sua elaboração a autoridade tributária competente observa todas as formalidades legais e descreve suficientemente os fatos que levaram à autuação. Não há nulidade pelo fato de a fiscalização lavrar auto de infração sem antes intimar o contribuinte a se manifestar, já que esta oportunidade é prevista em lei para a fase do contencioso administrativo. Tendo sido regularmente oferecida à autuada a oportunidade de defesa, resta descaracterizado o cerceamento desse direito.

Lançamento de Ofício. Informações Fornecidas por Instituição Bancária. Falta de Recolhimento. Não Retenção. Responsabilidade Supletiva.

Informada à 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.

Compensação. Alegação. Ônus da Prova.



A compensação somente constitui óbice ao lançamento de ofício se efetivada em conformidade com a legislação de regência e anteriormente à lavratura do auto de infração. Ao alegá-la como fato impeditivo ou modificativo do direito da União de proceder ao lançamento de ofício, cabe à interessada comprovar documentalmente sua alegação.

Multa de Ofício. Confisco.

A alegação de ofensa ao princípio da vedação ao confisco diz respeito à inconstitucionalidade da lei, sendo defeso aos órgãos administrativos reconhecê-la de forma original.

Controle de Constitucionalidade.

O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.

Juros de Mora. Taxa Selic. Legitimidade.

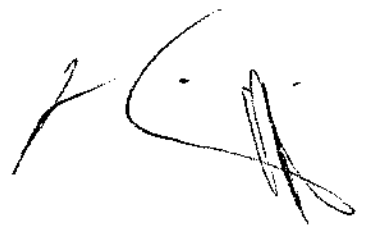
O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, calculados por meio da taxa Selic, conforme expressa previsão legal, não tendo a autoridade administrativa competência para se pronunciar quanto à sua legalidade e constitucionalidade.

Lançamento Procedente.

Cientificada da decisão em 11/12/2006 (AR/fl. 168), foi interposto o recurso voluntário de em 05/01/2007 (fls. 169/210), constando as seguintes preliminares:

- 1) Nulidade do auto de infração em razão da responsabilidade da retenção da CPMF pelas instituições financeiras, a partir do momento da revogação da liminar concedida, pois, ajuizou o Mandado de Segurança nº 1999.61.00.027219-7, visando afastar a exigência da CPMF, sendo a medida liminar concedida em 22/06/99, que perdurou até à prolação do acórdão do TRF da 3ª Região, em 28/03/2001;
- 2) Nulidade do auto de infração dada a necessidade de encerramento do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF para a constituição do crédito tributário, em obediência aos princípios da legalidade, oficialidade, formalidade e publicidade assegurados pelo art. 37, da Constituição Federal de 1988, e, a recorrente não teve notícia do encerramento do MPF, o que macula o processo, sendo nulo de pleno direito.

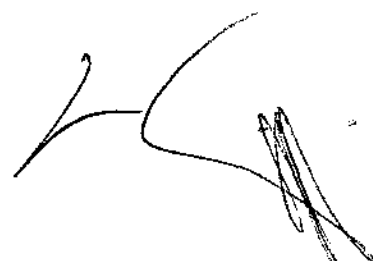
Nesse sentido cita ensinamentos do ilustre professor José Antônio Minatel, em estudo intitulado “Mandado de Procedimento Fiscal como Condição de Validade do Lançamento Tributário” (Processo Administrativo Fiscal, 6º volume, Coordenador Valdir de Oliveira Rocha, Ed. Dialética, São Paulo, 2002, p. 48).



- 3) Nulidade do auto de infração, pois, o ônus da prova quanto à demonstração de que não houve retenção da CPMF pela instituição financeira cabe ao fisco, o que não aconteceu no caso, cita ensinamentos doutrinários do professor Hugo de Brito Machado e decisões dos então Conselhos de Contribuintes.
- 4) Requer a aplicação do princípio da verdade real em substituição à aplicação da presunção referente ao lançamento, pois, segundo alega, a autuação se baseou unicamente nas informações prestadas pelo Unibanco S/A, não tendo a fiscalização logrado êxito em demonstrar documentalmente a base de cálculo.
- 5) Ainda em sede de preliminar, alega que caso eventualmente venham ser superadas as anteriores, que as declarações prestadas pelas instituições bancárias, inclusive pelo Unibanco S/A à Receita Federal do Brasil, quanto à retenção da CPMF no período considerado, têm força de constituição dos créditos tributários nelas dispostos, pois, *"a DCTF regularmente apresentada tem o condão de formalizar o crédito tributário, viabilizando a inscrição em dívida ativa do débito assim denunciado e não pago."* (*"A Formalização do Crédito Tributário pelo Contribuinte"* por Antônio Airton Ferreira, Jus Navegandi), em conformidade inclusive com a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes (transcreve ementa de acórdãos).
- 6) Quanto ao mérito, alega inconstitucionalidade da cobrança da CPMF, no período objeto da autuação, tendo em vista sua instituição pela Lei nº 9.311/96 (art. 20), onde se estabeleceu que referida contribuição incidiria pelo período de 13 meses a partir da entrada em vigor da lei, com termo final em 23 de fevereiro de 1998, e, em dezembro de 1997, foi editada a Lei nº 9.539/97, prorrogando o prazo de vigência da CPMF até 23 de janeiro de 1999, em patente afronta ao disposto no art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (*"Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue"*).
- 7) Alega desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa aplicada, pois, a aplicação da multa de ofício de 75% configura um verdadeiro acinte à ordem jurídica nacional, pois, implica violação de incontáveis princípios constitucionais que norteiam o Direito Tributário e o Direito Administrativo.

Em favor de sua tese cita doutrina da Professora Maria Sylvia Zanella, ressaltando que os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade foram inseridos no processo administrativo pela Lei nº 9.784/99.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro ANTÔNIO LISBOA CARDOSO, Relator

O recurso merece ser conhecido, porquanto tempestivo e revestidos dos demais requisitos legais pertinentes.

As preliminares de nulidades suscitadas pela recorrente não merecem prosperar, porquanto na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento.

Da mesma forma, falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei, por vedação expressa contida no Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941, de 2009, *in verbis*:

Art. 25. O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

(...)

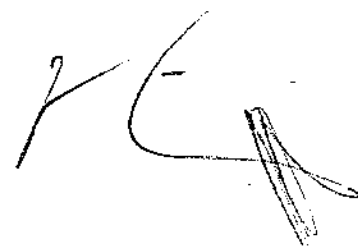
"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Quanto à preliminar relativa à necessidade de encerramento do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF para a constituição do crédito tributário, entendo igualmente, não assistir razão à recorrente, pois, A aplicação das normas do Direito Administrativo aos fatos jurídicos tributários somente é cabível no silêncio das normas que os regulam. O MPF tem como finalidade precípua dar segurança aos contribuintes quanto à atuação da Administração Tributária, principalmente quando atuar diretamente em seu estabelecimento. É instrumento de controle administrativo, representando a autoridade hierárquica da Administração na definição da execução das atividades que são de sua competência legal.

Entretanto, não pode um expediente de controle administrativo alterar a principiologia e tipologia do Direito Tributário. A competência para apurar e exigir o crédito tributário é do Auditor-Fiscal e esta competência foi exercida por servidor regularmente investido na referida função. A inobservância das normas pertinentes à expedição do MPF deverá ser apurada pela autoridade administrativa hierárquica. A nulidade do auto de infração deve ser apurada com foco na legislação tributária. Verifica-se que nos presentes autos a norma tributária foi fielmente observada, não comportando qualquer vício tendente à nulidade do ato administrativo que materializa a exigência tributária.

A exigência de emissão do Mandado de Procedimento Fiscal deve ser inserida no contexto das normas que regem o procedimento fiscal, tal como o Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, que rege o processo administrativo fiscal.

Portanto, rejeito a preliminar suscitada.



No mérito, melhor sorte não assiste à recorrente, pois, sua irresignação cinge-se ao fato de não ter sido feita a retenção de CPMF pela instituição financeira em virtude de medida judicial, posteriormente revogada.

Entretanto, de acordo com o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.311, de 1996, que trata da responsabilidade da obrigação pela retenção e recolhimento da CPMF, na falta de recolhimento é mantida, “em caráter supletivo”, a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento, *verbis*:

‘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.

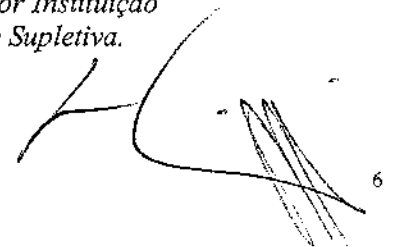
§ 3º Na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento.” [destaque acrescido]

A lei é silente quanto aos motivos que ensejaram o não recolhimento, sendo atribuída, em qualquer caso, a responsabilidade supletiva do contribuinte pelo recolhimento. A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes é pacífica quanto a este entendimento senão vejamos:

“CPMF. EXIGÊNCIA DO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA. A Lei nº 9.311/97, instituidora da contribuição sobre a movimentação financeira – CPMF – expressamente prevê sua exigibilidade do contribuinte quando o responsável não promover a retenção a que está obrigado. ACÓRDÃO 204-02665 “

Outra decisão (ementa parcialmente transcrita):

“Lançamento de Ofício. Informações Fornecidas por Instituição Bancária. Falta de Recolhimento. Responsabilidade Supletiva.



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

(Acórdão n.º 202-17.943, relator Gustavo Kelly Alencar)

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.

Esclareça-se que a hipótese em exame não se vincula à situação em que, retida pela instituição financeira, não tenha a CPMF sido recolhida aos cofres públicos. O que ocorreu foi que não houve retenção e nem o recolhimento pela instituição bancária e nem o recolhimento supletivo pelo contribuinte.

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 vai ao encontro do instituto da responsabilidade supletiva, introduzida no ordenamento tributário pelo art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN).

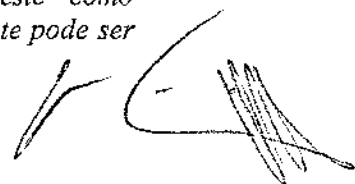
Lei nº 5.172, de 1966 (CTN):

"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."

No mencionado acórdão de relatoria do Conselheiro Gustavo Kelly Alencar, são transcritos os comentários sobre o conceito de responsabilidade supletiva de LUCIANO AMARO, o qual afirma que o contribuinte, quando designado no desenho da espécie tributária como responsável suplente nos termos do art. 128 do CTN, mantém-se na relação tributária para suprir ou complementar o pagamento caso o terceiro responsável não solva o débito tributário ou o faça com insuficiência.

Confira-se:

"O art. 128 admite que, eleito o terceiro, a lei exclua a responsabilidade do contribuinte ou mantenha este como responsável subsidiário (ao prever que ao contribuinte pode ser



atribuída responsabilidade em caráter supletivo caso o responsável nada pague ou pague menos que o devido).

Observe-se que, ao falar em 'responsabilidade' do contribuinte, o Código não está usando o vocábulo no sentido correspondente ao art. 121, parágrafo único, II, em que se cuida do responsável como sujeito passivo que não se confunde com o contribuinte (ou que não 'reveste' a condição de contribuinte). Aqui se fala de responsabilidade do contribuinte no sentido de sujeição do contribuinte ao cumprimento da obrigação.

Se atribuída a 'responsabilidade' supletiva ao contribuinte, ele se mantém na relação tributária, em posição subsidiária, de modo que, na hipótese de o terceiro responsável não adimplir a obrigação ou fazê-lo com insuficiência, o contribuinte pode ser chamado para suprir ou complementar o pagamento."(LUCIANO AMARO, DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. 6ª ed. Ed Saraiva, 2001. p. 297)'

Veja-se que a mencionada responsabilidade supletiva do contribuinte em relação à CPMF não retida e não recolhida pela instituição bancária, instaurada pela Lei nº 9.311, de 1996, veio a ser repisada na edição de atos infra-legais.

Assim, a IN SRF nº 41/2001, ainda que revogada, mas sem interrupção de sua força normativa, editada com base na Medida Provisória nº 2.113-30, de 26 de abril de 2001, veio dispor sobre a cobrança da CPMF não recolhida por força de decisão judicial posteriormente revogada, como se configura o caso em tela.

A citada Instrução, repisando o estabelecido na aludida Medida Provisória, regulou os procedimentos a serem adotados pelas instituições financeiras nos casos em que os contribuintes haviam encerrado suas respectivas contas correntes, ou haviam se manifestado contrariamente à retenção ou, ainda, não apresentavam suficiência de disponibilidade de fundos na data da retenção. A exemplo, segue transcrito o art. 17 da IN SRF nº 42/2001:

IN SRF nº 42/2001:

'Art. 17º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento

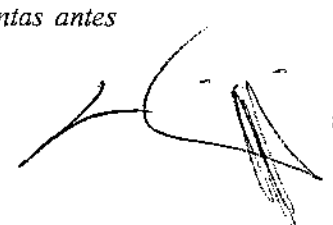
da CPMF deverão:

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, a menos que haja expressa manifestação em contrário;

(...)

IV – encaminhar à Secretaria da Receita Federal – SRF, 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



das datas referidas nas alíneas do inciso II, conforme o caso, relação contendo as seguintes informações:

a) número de inscrição do contribuinte no Cadastro de Pessoas Físicas- CPF ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ;

b) valor total das operações que serviram de base de cálculo da contribuição, por período de apuração, e o valor da contribuição devida, por data de vencimento.

(...)

§ 7º As informações de que trata o inciso IV do "caput" deste artigo deverão:

I – abranger, também, os contribuintes que não foram cobrados por apresentem em suas contas insuficiência de disponibilidade de fundos na data da retenção da contribuição;

II – ser apresentadas em meio magnético, de acordo com as especificações técnicas definidas pela Coordenação - Geral de Tecnologia e de Sistemas de Informação - COTEC;

III- ser encaminhadas à Secretaria da Receita Federal até:

a) 30 de novembro de 2000, nos casos de não retenção da contribuição em 27 de outubro de 2000;

b) o último dia útil do mês subsequente ao da não retenção, nos demais casos. '.

Assumindo o instituto da responsabilidade supletiva do contribuinte pela CPMF não retida pela instituição bancária, o disposto no § 3º do art. 5º da Lei nº 9.311/1996, que encontra reverberação no art. 18 da IN SRF nº 42/2001, abaixo transcritos, autorizou o Fisco a lançar a contribuição, acrescida de multa de ofício de juros de mora, contra a própria contribuinte, caso a CPMF não seja retida, mesmo nas situações em que a falta de retenção tenha se justificado por força de medida judicial posteriormente levantada:

IN/SRF nº 42/2001:

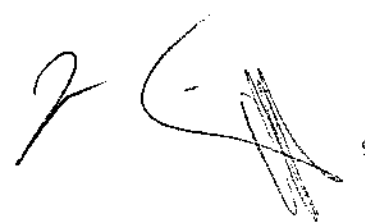
'Art. 3º A não retenção da contribuição, nas hipóteses estabelecidas nesta Instrução Normativa sujeita o contribuinte a lançamento de ofício.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, a contribuição será acrescida de:

I – juros de mora, determinados de conformidade com o inciso I do § 2º do art. 2º;

[juros equivalente à taxa SELIC]

II – multa de lançamento de ofício, de 75% a 225%, conforme o caso.'



9

Assim, não tendo havido retenção da CPMF por parte das instituições

financeiras, deve o Fisco exigir do contribuinte, devedor principal e

responsável supletivo por dívida própria, a satisfação do crédito tributário.”

A multa pelo não pagamento do tributo devido é imposição de caráter punitivo, constituindo-se em sanção pela prática de ato ilícito, pelas infrações a disposições tributárias.

Paulo de Barros Carvalho, eminente tratadista do Direito Tributário, em Curso de Direito Tributário, 9ª edição, Editora Saraiva: São Paulo, 1997, pp. 336/337, discorre sobre as características das sanções pecuniárias aplicadas quando da não observância das normas tributárias:

“a) As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do designio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam sensivelmente o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária. (...)”

O permissivo legal que esteia a aplicação das multas punitivas encontra-se no art. 161 do CTN, quando afirma que a falta do pagamento devido enseja a aplicação de juros moratórios “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”, extraindo-se daí o entendimento de que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa – de mora ou de ofício –, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.


ANTONIO LISBOA CARDOSO