



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

Processo nº 10875.001358/2005-37
Recurso nº 157.007 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.200 – 3ª Turma Especial
Sessão de 18 de novembro de 2009
Matéria CPMF
Recorrente AHG MOTORS LTDA.
Recorrida DRJ-CAMPINAS/SP

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

Data do fato gerador: 22/09/1999, 29/09/1999, 06/10/1999, 13/10/1999, 20/10/1999, 27/10/1999, 03/11/1999, 10/11/1999, 17/11/1999, 01/12/1999, 08/12/1999, 17/05/2000, 24/05/2000, 31/05/2000, 07/06/2000, 14/06/2000, 20/06/2000, 28/06/2000, 05/07/2000, 12/07/2000, 19/07/2000, 26/07/2000, 02/08/2000, 09/08/2000, 16/08/2000, 23/08/2000, 30/08/2000, 05/09/2000, 13/09/2000, 20/09/2000, 27/09/2000, 04/10/2000, 10/10/2000, 18/10/2000, 25/10/2000, 31/10/2000, 08/11/2000, 06/12/2000, 03/01/2001, 10/01/2001, 31/01/2001, 07/02/2001, 28/02/2001, 07/03/2001, 10/04/2001, 25/04/2001, 04/07/2001, 11/07/2001, 18/07/2001, 01/08/2001, 08/08/2001

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. CPMF. EXTINÇÃO DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA.**

O prazo decadencial de 10 anos previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/1991 foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal por meio da Súmula Vinculante nº 8.

Não tendo havido antecipação de pagamento por parte do contribuinte, nem mesmo após a revogação da medida judicial, não há que se falar em homologação tácita do lançamento, aplicando-se ao caso a regra geral da decadência prevista no art. 173, I, do CTN. Em razão disso, encontram-se extintos os créditos tributários referentes aos períodos anteriores a 31/12/1999.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA.

O lançamento sob análise se baseou em informações prestadas pela instituição financeira e repassadas à Administração Tributária pelo próprio contribuinte, bem como em dados relacionados à medida judicial que

autorizara, anteriormente à sua revogação, abstenção dos atos de retenção e recolhimento do tributo. Qualquer outro fator impeditivo, modificativo ou extintivo do crédito tributário pendente de prova torna-se ônus do sujeito passivo que o alega.

CPMF. FALTA DE RECOLHIMENTO POR FORÇA DE MEDIDA JUDICIAL POSTERIORMENTE REVOGADA.

Nos termos da legislação de regência, deverá ser exigida por meio de lançamento de ofício a CPMF não recolhida por força de medida judicial posteriormente revogada. A obrigação de pagar o tributo não recolhido no vencimento, juntamente com seus acréscimos legais, é do contribuinte, por inexistir autorização legal que transfira essa obrigação a terceiros, ainda que responsável pela retenção dos valores devidos.

PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

A instituição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – visa ao melhor controle administrativo das ações fiscais a cargo da Secretaria da Receita Federal do Brasil e foi dirigida aos recursos humanos desse órgão, não devendo ser entendida como instrumento capaz de afastar a vinculação da autoridade administrativa à Lei, sujeita a sua atividade à responsabilidade funcional nos exatos termos do que dispõe o art. 142 do CTN. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional, sob pena de responsabilização.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DA CPMF *versus* LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A Declaração da CPMF decorre de obrigação acessória instituída por lei, cuja apresentação é da responsabilidade das instituições financeiras gestoras dos fatos geradores da contribuição, não se confundindo com declarações do próprio contribuinte a que a lei atribua eficácia de constituição do crédito tributário. O lançamento de ofício se operou nos exatos termos da legislação de regência.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe na esfera administrativa a discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei, nos termos contidos no art. 26-A e parágrafo único do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, e no art. 62 e parágrafo único do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. PREVISÃO LEGAL.

Nos lançamentos de ofício, em razão de ausência de pagamento ou recolhimento a menor do tributo, incide a multa de ofício no percentual de 75%, conforme previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, bem como no art. 14 da Lei nº 9.311/1996. Os juros de mora são calculados pela taxa Selic nos termos da legislação aplicável – art. 13, I, da Lei nº 9.311/1996.

CK 2

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Turma Especial da **TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade argüidas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar o auto de infração na parte relativa aos débitos anteriores a 31/12/1999 em face do transcurso do prazo decadencial, na linha da Súmula Vinculante STF nº 8 e nos termos do voto do relator.



ALEXANDRE KERN
Presidente



HÉLCIO LAFETÁ REIS
Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Ivan Allegretti, Belchior Melo de Sousa, Daniel Maurício Fedato e Carlos Henrique Martins de Lima.

Relatório

Em razão da ausência de retenção da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores, Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) por força de medida judicial posteriormente revogada, a Fiscalização da DRF Guarulhos/SP, em 26/04/2005, procedeu à lavratura do auto de infração (fls. 23 a 38), por meio do qual se exigiram do contribuinte os valores da contribuição devidos nas datas especificadas na Descrição dos Fatos (fls. 35 a 37), tendo por base declaração prestada por instituição financeira (fls. 19 a 22), certidão da Justiça Federal (fl. 9), bem como a ausência de comprovação do recolhimento da CPMF no período sob análise.

Não se conformando com tal procedimento, o contribuinte impugnou o auto de infração (fls. 49 a 135), alegando, em síntese, o seguinte:

a) os fatos geradores ocorridos no período de 22/09 a 8/12/1999 encontravam-se, à época do lançamento de ofício, alcançados pela decadência;

b) imprescindibilidade da intimação da instituição financeira para a apresentação dos comprovantes de recolhimento da CPMF, em razão de sua exclusiva responsabilidade pela retenção dos valores;



c) as instituições financeiras, tendo em vista a medida liminar posteriormente revogada que afastava a exigência da CPMF, tornaram-se responsáveis pela retenção do tributo;

d) nulidade do auto de infração em decorrência da falta de comprovação do encerramento do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF;

e) o ônus de demonstrar a inexistência de retenção da CPMF é das instituições financeiras;

f) impossibilidade de utilização de presunção no ato de lançamento, em detrimento da verdade real;

g) as declarações de CPMF entregues pelas instituições financeiras têm força de constituição do crédito tributário, em razão do que se tornaria inócua a lavratura de autos de infração abarcando os mesmos fatos geradores declarados;

h) inconstitucionalidade da cobrança da CPMF no período objeto da autuação;

i) desproporcionalidade e irrazoabilidade da multa aplicada;

j) impossibilidade de aplicação da taxa Selic como juros de mora.

Por fim, requereu, preliminarmente, o reconhecimento da consumação da decadência do direito de lançar o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos entre 22/09/1999 a 08/12/1999 e a declaração de nulidade do auto de infração ou, no caso de superação das preliminares, a proclamação da inconstitucionalidade da CPMF e dos acréscimos legais.

A DRJ Campinas/SP julgou o lançamento procedente (fls. 162 a 167), afastando a preliminar de decadência em face da existência de prazo decadencial de dez anos próprio para as contribuições destinadas à seguridade social e decidindo pela correta formalização do auto de infração, amparada em informações prestadas pelo próprio contribuinte.

Afastaram-se, também, as alegações de inconstitucionalidade, de nulidade do auto de infração e de irregularidade no encerramento do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Irresignado com tal decisão, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 179 a 230) e pede o reconhecimento da decadência do direito de lançar o crédito tributário relativamente ao período de 22/09 a 8/12/1999 e a declaração de nulidade do auto de infração, repisando os mesmos argumentos.

É o relatório.



Voto

Conselheiro HÉLCIO LAFETÁ REIS, Relator

O recurso é tempestivo, reúne as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se de lançamento de ofício efetuado em face da ausência de retenção da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores, Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) em contas bancárias da titularidade do contribuinte acima identificado em razão da existência de medida judicial, posteriormente revogada, que impedia o recolhimento da contribuição.

O auto de infração foi lavrado tendo por base informações prestadas por instituição financeira, repassadas à autoridade fiscal pelo próprio contribuinte em resposta a termo de intimação, bem como dados relativos à medida judicial acima referenciada.

Passa-se, então, à análise das alegações do Recorrente que serão examinadas por itens.

I. Decadência - Fatos geradores ocorridos no período de 22/09 a 8/12/1999 (subitem II.1 do Recurso Voluntário)

Amparado no disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, o Recorrente alega que, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 22 de setembro a oito de dezembro de 1999, já se operara o transcurso do prazo decadencial, fato esse que implicaria na extinção dos créditos tributários respectivos.

A DRJ Campinas/SP afastou essa preliminar, ancorada no art. 45 da Lei nº 8.212/1991 que definia o prazo decadencial de dez anos para a constituição de créditos relativos a tributos destinados à Seguridade Social.

Contudo, conforme demonstrado a seguir, essa decisão não poderá prosperar em razão do efetivo transcurso do prazo decadencial relativamente aos fatos geradores alegados pelo Recorrente.

De início, registre-se que o Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante nº 8, a seguir transcrita, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, que previa o prazo decadencial de dez anos para a constituição de créditos tributários relativos a contribuições sociais, dispositivo legal esse que serviu de base para o afastamento da preliminar de decadência alegada pelo contribuinte em sede de impugnação.

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1 569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. (Súmula vinculante nº 8 de 12/06/2008).



A Constituição Federal, por sua vez, em seu art. 103-A e §§, determina que o conteúdo de súmula vinculante deve ser observado pelo Poder Judiciário e pela Administração Pública, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006). - Grifei

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso "

Consoante tais dispositivos, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – prevê dispensa, por parte dos julgadores, de observância de lei já declarada inconstitucional pelo STF, a saber:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;
(grifei)

No mesmo sentido, a Lei Complementar nº 118/2008 revogou o referido art. 45, conforme demonstrado a seguir:

Art. 13. Ficam revogados:

I – a partir da data de publicação desta Lei Complementar:
a) os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.



Dessa forma, diante do fato de se tratar a CPMF de tributo sujeito ao lançamento por homologação previsto no art. 150 do CTN, para fins de apuração do prazo decadencial, dever-se-ia aplicar a regra prevista no § 4º do mesmo artigo, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, considerando que no presente caso não houve pagamento antecipado sujeito à homologação por parte da Fazenda Pública, não há que se falar em homologação tácita do lançamento, por inexistir atuação prévia do contribuinte voltada ao cumprimento da obrigação tributária, nem mesmo após a revogação da medida judicial que amparava a ausência de retenção e recolhimento da contribuição.

Nessa situação, deve-se aplicar a regra geral da decadência prevista no art. 173, I, do CTN, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu nesse sentido, conforme se verifica na ementa a seguir reproduzida referente ao REsp 445.137/MG de agosto de 2006:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. PRAZO DECADENCIAL. CORREÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO. SÚMULAS 7 E 211 DO STJ. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. ARTIGO 535, II, DO CPC.

(...)

3 Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I do CTN. Precedentes da 1ª Seção.

(...)

9. *Recurso especial conhecido em parte e provido.*

Nesse mesmo sentido, tem-se o seguinte posicionamento doutrinário:

Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, podem ocorrer duas hipóteses quanto à contagem do prazo decadencial do Fisco para a constituição do crédito tributário: 1) quando o contribuinte efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício de eventual diferença a maior, ainda devida, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, forte no art. 150, § 4º, do CTN; 2) quando o contribuinte não efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao de ocorrência do fato gerador, o que decorre da aplicação, ao caso, do art. 173, I, do CTN. Importante é considerar que, conforme o caso, será aplicável um ou outro prazo; jamais os dois sucessivamente, pois são excludentes um do outro. Ou é o caso da aplicação da regra especial ou da regra geral, jamais aplicando-se as duas no mesmo caso¹

Esse entendimento acima reproduzido consta da súmula nº 219 do extinto Tribunal Federal de Recursos, bem como da decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2ª Turma, AC 2004.70.00.004560-0/PR, *in verbis*:

TFR Súmula nº 219 - 12-08-1986 - DJ 18-08-86

Antecipação de Pagamento - Direito de Constituir o Crédito Previdenciário - Extinção - Fato Gerador

Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que ocorreu o fato gerador.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.70.00.004560-0/PR. EXECUÇÃO FISCAL DECADÊNCIA TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

1. Em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, poderá ocorrer as seguintes situações: (a) o contribuinte efetua o pagamento tempestivo do tributo: neste caso, a Fazenda poderá homologar ou efetuar lançamento de ofício de eventuais diferenças no prazo decadencial de 5 anos contados na forma do artigo 150, § 4º, do CTN, (b) o contribuinte não efetua o pagamento tempestivo: o Fisco terá que efetuar lançamento de ofício no prazo decadencial de 5 anos contados na forma do artigo 173, I, do CTN.

(...)

4. No caso em tela, não houve qualquer pagamento, incidindo, pois, o prazo do art. 173, I, do CTN. O Auto de Infração lavrado em janeiro de 2000 relativamente a competências de 1989/1990 revela lançamento a destempo, quando o Fisco já decaíra de tal direito.

¹ PAULSEN, Leandro. Direito tributário; Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008

Portanto, tendo em vista que o auto de infração fora lavrado em 26/04/2005, aplicando-se quaisquer das regras de decadência anteriormente abordadas – homologação tácita ou regra geral da decadência –, tem-se que todos os créditos tributários referentes a períodos de apuração ocorridos em 1999 já se encontravam decaídos naquela data, com base nos dispositivos acima reproduzidos.

Em razão disso, dá-se provimento ao recurso na parte relativa ao reconhecimento do transcurso do prazo decadencial quando da lavratura do auto de infração relativamente aos fatos geradores ocorridos em 22/09/1999, 29/09/1999, 06/10/1999, 13/10/1999, 20/10/1999, 27/10/1999, 03/11/1999, 10/11/1999, 17/11/1999, 01/12/1999 e 08/12/1999.

II. Processo Administrativo Fiscal - Ônus da prova (subitens II.2, II.5 e II.6 do Recurso Voluntário)

O Recorrente alega que, para fins de comprovar a retenção do tributo ou a ausência desta, o *onus probandi* é da Fazenda Pública, que deveria intimar a instituição financeira com vistas a obter a prova do fato controverso, em respeito ao princípio da verdade material ou real.

Alega, também, ausência de demonstração do método adotado pela Fiscalização na apuração das infrações que ensejaram a lavratura do auto de infração, tendo esta se amparado em meras presunções, suposições e aparências, não havendo prova inconteste da ocorrência da infração.

Tais alegações, contudo, não podem prosperar, como será demonstrado a seguir.

Conforme consta dos autos, a prova obtida junto à instituição financeira e apresentada à Fiscalização pelo contribuinte (fls. 20 a 22) informa as bases de cálculo, os valores de CPMF e os juros cabíveis no período sob análise, não havendo indicação da retenção e do recolhimento da contribuição.

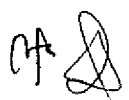
A Fiscalização da DRF Guarulhos/SP, ao intimar o contribuinte, solicitou a apresentação de *Comproverantes de recolhimento da CPMF sub-judice, se houver, bem como os demonstrativos das respectivas bases de cálculo* (fl. 3), e ainda *Demonstrativo/relatório da CPMF emitido pelos próprios bancos acima, onde consta base de cálculo, período de apuração, CPMF devida, CPMF recolhida* (fls. 11 e 13) - grifei.

Em resposta, o contribuinte apresentou o documento fornecido pela instituição financeira (fls. 20 a 22), em que se relacionam as informações requeridas pelo Fisco, exceto os valores de CPMF recolhidos.

Ora, não há prova mais evidente que essa, fornecida pelo próprio Recorrente e que serviu de base inconteste para o lançamento de ofício.

O Decreto nº 70.235/1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF) assim delineia essa matéria:

Art. 16. A impugnação mencionará:



I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante,

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) – Grifei

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Ao Recorrente foram assegurados os princípios da ampla defesa e do contraditório, tanto na fase investigativa que precedeu o lançamento, quanto na instauração do processo administrativo fiscal, sendo que sua defesa se sustenta na alegação de inexistir base fática ao lançamento.

No presente caso, o lançamento de ofício se deu com base em informações prestadas pela própria instituição financeira e repassadas pelo contribuinte à autoridade fiscal em atendimento aos termos de intimação em que os itens requeridos foram identificados de forma pormenorizada.

Nesse contexto, mostra-se oportuno e esclarecedor o seguinte excerto:

Dessa feita, em muitas situações, a mera alegação não se apresenta suficiente. É necessário conferir-lhe grau substancial de veracidade, com elementos que revelem liame entre o alegado e o ocorrido

Assim, o impugnante deve se desincumbir de sua tarefa de comprovar o que alega, para que suas alegações se revistam de um tônus diverso do meramente protelatório, já que a impugnação administrativa suspende a exigibilidade do crédito tributário²

Ao se contrapor à atuação da Administração Tributária em face dos elementos probatórios que embasaram o lançamento de ofício, cabe ao contribuinte demonstrar e comprovar os fatos impeditivos, modificativos e extintivos do crédito tributário por ele alegados, sob pena de preclusão, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972 acima transcrito.

Portanto, conclui-se, no que se refere à parcela do crédito não alcançada pela decadência, pela correta atuação do agente fiscal no momento da lavratura do auto de infração, exigindo-se o tributo apurado em procedimento de fiscalização, bem como os acréscimos legais cabíveis.

III. Retenção da CPMF – Responsabilidade da instituição financeira (subitem II.3 do Recurso Voluntário)

A CPMF foi instituída pela Lei nº 9.311/1996, com base no art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), tendo como contribuinte o titular em

² PAULA, Rodrigo Francisco de. Processo administrativo fiscal federal. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 153 a 154

cujas contas ocorreriam as movimentações financeiras caracterizadoras dos fatos geradores do tributo, *in verbis*:

Art. 4º São contribuintes

I - os titulares das contas referidas nos incisos I e II do art. 2º, ainda que movimentadas por terceiros;

(...)

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.

(...)

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

Do acima exposto, pode-se inferir que o contribuinte de direito e de fato do tributo é o titular da conta corrente movimentada, sendo atribuída às instituições financeiras a responsabilidade pela retenção e recolhimento, sendo esse o entendimento que se pode extrair na seguinte passagem:

O recolhimento da CPMF não é feito pelos próprios contribuintes, mas pelos substitutos tributários aos quais a lei atribui a obrigação de proceder à retenção e ao recolhimento dos montantes devidos, viabilizando operacionalmente tal tributo. São sujeitos passivos, na qualidade de responsáveis tributários por substituição, as instituições financeiras, tal como arrolado no art. 5º da Lei nº 9.311/96³

Tal responsabilização atribuída às instituições financeiras, portanto, não tem o condão de afastar a condição de contribuinte do ora Recorrente em face dos fatos geradores por ele produzidos.

O Código Tributário Nacional (CTN) assim aborda essa questão:

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:

³ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário; Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008, p. 607.

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 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.

(...)

Art 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato

Considerando os dispositivos acima transcritos, é possível concluir que o contribuinte permanece no polo passivo da obrigação tributária, havendo a transferência do dever de reter e recolher a contribuição para a instituição financeira como medida de facilitação dos procedimentos de fiscalização e arrecadação. A responsabilização das instituições financeiras como operadoras do recolhimento do tributo não substitui o Recorrente na sua condição de contribuinte.

A possibilidade aventada de transferir a obrigação tributária para um terceiro – no caso, as instituições financeiras –, nos termos do CTN, seria consistente se e somente se fosse, além do dever acessório de reter e recolher a contribuição, transferida também a carga tributária devida.

Ora, em relação à CPMF, as instituições financeiras não arcam com seus próprios recursos para quitar débitos tributários dos seus correntistas. O pagamento é realizado com recursos próprios dos contribuintes, havendo apenas a transferência da obrigação de retenção e recolhimento, como ocorre nos casos de retenção na fonte do imposto de renda das pessoas físicas, em que as fontes pagadoras retêm o tributo devido, mas sobre os rendimentos brutos pertencentes aos contribuintes.

Nesse sentido, tem-se a lição do tributarista Heleno Taveira Tórres que assim se manifestou:

Agente de retenção é o sujeito que fica “no lugar” do contribuinte, pagando o tributo em nome deste, porque assim dispõe a lei, mesmo sem guardar qualquer relação pessoal ou material com o fato jurídico tributário. Trata-se de um “intermediário” legalmente interposto para os fins de arrecadação tributária, suportando uma obrigação tributária acessória, meramente de natureza formal, relativamente à entrega do dinheiro ao Estado, como fazer algo no interesse da arrecadação e da fiscalização. O substituído fica como se fosse um estranho à sistemática de arrecadação, que se opera exclusivamente em face deste, mesmo sendo a situação jurídica do substituído a que sirva como base para a incidência da norma

tributária impositiva, pela respectiva demonstração de capacidade contributiva. Por isso, o regime jurídico aplicável é o do substituído, sempre⁴

Ressalte-se, também, que, não havendo prescrição legal em sentido contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária é da espécie objetiva, não dependendo da intenção ou vontade do agente ou do responsável, afastando-se, portanto, qualquer exigência de dolo ou culpa para sua caracterização.

Relativamente às alegações do Recorrente de que a falta de retenção e recolhimento da contribuição não se deveu à sua liberalidade e que as penalidades porventura cabíveis deveriam ser impostas às instituições financeiras, mister se torna esclarecer que, com base no art. 150, § 6º, da Constituição Federal, e tendo em vista o disposto no art. 128 do CTN supra reproduzido, a dispensa de pagamento de tributo e a anistia ou remissão de penalidades exigem previsão legal expressa, não sendo possível presumir a exclusão da responsabilidade do contribuinte, mormente em razão do fato de que a capacidade contributiva revelada em face do fato gerador é dele.

O fato de ter havido medida liminar amparando a ausência de retenção da CPMF durante um determinado lapso de tempo não afasta a obrigação tributária decorrente após a sua revogação, permanecendo os mesmos sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional.

Portanto, afasta-se a pretensão do Recorrente de transferir a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário à instituição financeira responsável tão-somente por deveres instrumentais.

IV. Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) – Encerramento (subitem II.4 do Recurso Voluntário)

O Recorrente requer, ainda, a decretação de nulidade do auto de infração em razão da falta de comunicação acerca do encerramento do MPF, em afronta ao formalismo exigido do ato administrativo.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é instrumento interno e operacional de planejamento e controle das atividades de fiscalização, tendo sido instituído visando ao melhor controle administrativo das ações fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

Tal disciplinamento foi dirigido aos recursos humanos daquele órgão e não pode ser entendido como instrumento capaz de afastar a vinculação da autoridade administrativa à Lei, sujeita a sua atividade à responsabilidade funcional nos exatos termos do que dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional.

Por isso que, no pleno gozo de suas funções, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no Código Tributário Nacional.

⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição tributária - regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). RDDT nº 70, julho/01, p. 87/108.



Nesse sentido já houve o pronunciamento do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes em caso semelhante (Acórdão nº 301-31806, de 18/5/2005), bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº CSRF/01-05.558, de 4/12/2006, cuja ementa dispôs, *in verbis*:

MPF – DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 3007/2001 – NULIDADE – O desrespeito à previsão de indicação no MPF-F de período fiscalizado e autuado não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento, ademais, o descumprimento de algum item do art. 7 da Portaria SRF 3007/2001 não traz como consequência a nulidade do ato.

Portanto, considerando não estar tal hipótese incluída entre as sujeitas à nulidade de que trata o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, entendo descabida a arguição de nulidade do Auto de Infração em decorrência da falta de comunicação do encerramento do MPF.

V. Declaração – Constituição do crédito tributário (subitem II.7 do Recurso Voluntário)

Segundo o contribuinte, (...) *as declarações prestadas pelas Instituições Bancárias (inclusive pelo Unibanco S/A) à Receita Federal, quanto à retenção da CPMF no período considerado, têm força de constituição dos créditos tributários nelas dispostos (fl. 204).*

Nada mais inverossímil que isso.

O lançamento de ofício se baseou em informação prestada ao contribuinte pela instituição financeira, não tendo havido nenhuma relação com eventual Declaração de CPMF que o banco possa ter enviado à Receita Federal.

E mesmo que tivesse, tal declaração não tem o condão de constituir qualquer crédito tributário; primeiro por inexistir lei autorizando nesse sentido; segundo por se referir a declaração prestada por terceiros (instituições financeiras) e não pelos próprios contribuintes; e terceiro em razão da existência de comando legal (Medida Provisória nº 2.158-35/2001) determinando a lavratura de autos de infração para os casos da espécie.

Portanto, restam totalmente descabidas tais alegações.

VI. Inconstitucionalidade da cobrança da CPMF e da multa de ofício e impossibilidade de aplicação da taxa Selic como juros de mora (subitens III.1, III.2 e III.3 do Recurso Voluntário)

Alega o Recorrente que a CPMF foi instituída pela Emenda Constitucional nº 21/1999, que, por sua vez, não identificou os elementos da norma matriz de incidência, tornando inconstitucional a exigência de tal contribuição.

De pronto, registre-se que, não se configurando nenhuma das exceções previstas na legislação de regência, não cabe na esfera administrativa a discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei, nos termos contidos no art. 26-A e parágrafo único do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), com redação dada pela Lei nº 11.941/2009,

 14 

bem como no art. 62 e parágrafo único do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Quanto aos acréscimos legais exigidos no auto de infração, o CTN assim dispõe:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A lei instituidora da CPMF – Lei nº 9.311/1996 – não alterou a imputação dos acréscimos legais decorrentes da falta de pagamento da contribuição a outra pessoa que não ao próprio contribuinte, *in verbis*:

Art. 13. A contribuição não paga nos prazos previstos nesta Lei será acrescida de:

I - juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento da obrigação até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento;

II - multa de mora aplicada na forma do disposto no inciso II do art. 84 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Art. 14. Nos casos de lançamento de ofício, aplicar-se-á o disposto nos arts. 44, 47 e 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Os artigos 44 e 47 da Lei nº 9.430/1996 citados no reproduzido art. 14 supra assim dispõem:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) - Grifei

Quanto à exigência dos juros moratórios, sua previsão encontra-se, também, no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, que definiu por seu cálculo com base na taxa Selic, conforme se operou, no presente caso, por meio do lançamento de ofício.

Portanto, constata-se inexistir autorização legislativa para a remissão das penalidades aplicáveis ao contribuinte que não pagou o tributo devido, e muito menos previsão para transferir tal obrigação a terceiros, ainda que responsável pela retenção da contribuição.

VII. Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, declarando-se transcorrido o prazo decadencial quando da lavratura do auto de infração relativamente aos fatos geradores ocorridos em 22/09/1999, 29/09/1999, 06/10/1999, 13/10/1999, 20/10/1999, 27/10/1999, 03/11/1999, 10/11/1999, 17/11/1999, 01/12/1999 e 08/12/1999, mantendo-se a autuação relativamente aos demais fatos geradores, tendo sido afastadas as demais preliminares e alegações trazidas pelo Recorrente.

É como voto.


HÉLCIO LAFETÁ REIS

