



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

Processo n° 14041.000940/2007-10
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3403-003.270 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2014
Matéria CPMF
Recorrentes BANCO DO BRASIL S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCO.

Restando configurado o lançamento por homologação pelo pagamento antecipado do tributo, o prazo de decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de ofício rege-se pela regra do art. 150, § 4º do CTN, operando-se em cinco anos, contados da data do fato gerador. Inexistindo a antecipação do pagamento, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedente do STJ RESP 973.733.

PAGAMENTO PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PROCEDÊNCIA PARCIAL DA IMPUGNAÇÃO.

O recurso voluntário não é o instrumento legal hábil para o contribuinte formalizar pedido de restituição de valores pagos em relação a infrações que foram julgadas improcedentes pela DRJ.

NÃO INCIDÊNCIA. CONTAS DE TITULARIDADE DA UNIÃO.

Com base no art. 3º, I da Lei nº 9.311/96 devem ser excluídos do lançamento de ofício os valores relativos às movimentações nas contas "333" e "555", que comprovadamente pertencem à União.

ALÍQUOTA ZERO. MOVIMENTAÇÃO ENTRE CONTAS DE MESMA TITULARIDADE. BNDESPAR.

A alíquota fica reduzida a zero nos lançamentos relativos a movimentação de valores de conta corrente de depósito, para conta de idêntica natureza, dos mesmos titulares.

IMUNIDADE RECÍPROCA.

A imunidade recíproca de que trata o art. 150, VI da CF/88 só alcança os impostos.

NÃO INCIDÊNCIA. ENTIDADES BENEFICENTES.

Com base no art. 3º, V, da Lei nº 9.311/96 devem ser excluídos do lançamento de ofício os valores em relação aos quais o banco comprovou não estar obrigado a efetuar a retenção, em razão das contas pertencerem a entidades beneficentes.

PAGAMENTO DE TÍTULOS COM CHEQUES DE TERCEIROS.

A liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados na conta corrente do beneficiário, constitui fato gerador da contribuição.

Recursos de ofício e voluntário negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos de ofício e voluntário. Sustentou pela recorrente o Dr. Wilcherson Botto, OAB/MG 66.037.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti e Luiz Rogério Sawaya Batista.

Relatório

Trata-se de auto de infração com ciência pessoal do contribuinte em **15/10/2007**, lavrado para exigir o crédito tributário relativo à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão Financeira – CPMF, multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de recolhimento do tributo, em relação aos períodos de apuração compreendidos entre **23/06/1999 e 01/01/2003**.

As citações dos números de folhas do processo se referem à imagem PDF e não ao processo físico.

Segundo o termo de verificação fiscal de fls. 114 a 162, a fiscalização detectou que houve falta de retenção da CPMF em 22.580 contas sem embasamento legal para tal procedimento. As contas que deixaram de sofrer a retenção da CPMF foram agrupadas com base nos motivos que levaram à autuação. Os grupos e as motivações apresentadas pela fiscalização são, resumidamente, os seguintes:

A- Contas de titulares declarados como sendo pertencentes à administração pública direta e indireta. Segundo a fiscalização, este grupo contém contas cujos titulares são pessoas

físicas, empresas públicas, sociedades de economia mista, entidades empresariais e afins, empresas de educação ou congêneres, entidades de previdência privada, cartórios e demais atividades jurídicas, fundações privadas, organizações religiosas, sindicatos, organizações políticas, associações, cooperativas e outras formas de organizações sem fins lucrativos. Segundo a fiscalização, não há previsão legal para que o banco deixe de fazer a retenção da CPMF em relação a essas entidades;

- B- Contas de titulares declarados como entidades referidas no art. 8º, III, da Lei nº 9.311/96 (instituições financeiras, bolsas e cooperativas de crédito). Segundo a fiscalização, este grupo contém contas cujos titulares não são instituições financeiras, tais como administradoras de consórcio, empresas de previdência privada fechada e aberta, gestão de participações societárias (holdings). Alega a fiscalização que nenhum dos titulares dessas contas está cadastrado no Banco Central ou na Comissão de Valores Mobiliários, assim, não se enquadram na hipótese prevista no art. 8º, III, da Lei nº 9.311/96 (alíquota zero);
- C- Contas de titulares declarados como sendo entidades beneficentes. Foram autuadas contas em relação às quais o banco não apresentou as declarações de entidade beneficente exigidas pelas Instruções Normativas da Receita Federal ou em relação às quais as declarações apresentadas eram inválidas;
- D- Contas em relação às quais o banco não declinou os motivos para a não cobrança da CPMF.

Foi detectado, ainda, que houve falta de recolhimento da CPMF em razão da instituição financeira ter oferecido a alguns clientes serviços de liquidação de compromissos com a utilização de cheques de terceiros, diretamente no caixa, sem que esses cheques de terceiros fossem depositados na conta corrente dos clientes e, portanto, sem a retenção da CPMF, violando o disposto no art. 2º, III, da Lei nº 9.311/96.

Em sede de impugnação a defesa alegou em síntese o seguinte:

- 1) Recolheu o crédito tributário lançado pela falta de retenção do tributo das contas de entidades beneficentes em relação às quais não conseguiu localizar ou regularizar as declarações exigidas pelas Instruções Normativas;
- 2) Decadência do direito do fisco efetuar o lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos até 14/10/2002, com base na regra do art. 150, § 4º do CTN;
- 3) Exigência de tributo fora do período fiscalizado, pois o procedimento fiscal teve por escopo o período de 17/06/1999 a 31/12/2002, mas o auto de infração abarcou também o período de 01/01/2003 a 08/01/2003;
- 4) Inadmissibilidade de tributação das contas de titularidade da União vinculadas ao título contábil 31201-00-00-7 do plano geral de contas do banco. As contas cujos números iniciam com “333” ou “555” são de titularidade da União, representadas por pessoas físicas e/ou jurídicas autorizadas a movimentá-las. Eram movimentadas por pessoas físicas das unidades gestoras da administração direta e indireta, integrantes do SIAFI. Eram abertas por solicitação da STN e não admitiam nenhuma espécie de débito para pagamento de despesas, uma vez que destinadas exclusivamente à movimentação dos recursos do orçamento da União (IN STN nº 9/1992). Atualmente essas contas não mais

existem, pois os recursos da União passaram a ser movimentados em conta única da União, conforme disciplinado na IN STN nº 4/1998;

- 5) Inadmissibilidade de tributação das contas da Paranaprevidência. Segundo os arts. 2º e 3º da Lei Estadual nº 12.398, de 30/12/1998, essa entidade possui personalidade jurídica de direito privado e não tem fins lucrativos. Ela surgiu no lugar do antigo Instituto de Previdência e Assistência aos Servidores do Estado do Paraná, visando abrigar o sistema de seguridade social dos agentes públicos estaduais, seus dependentes e pensionistas. A Paranaprevidência faz jus à imunidade recíproca do art. 150, VI, “a” da CF/88, pois exerce, por delegação, atividade típica do Estado do Paraná;
- 6) Inadmissibilidade de tributação das contas do BNDESPAR. A fiscalização fundamentou o lançamento na violação do art. 8º, III, da Lei nº 9.311/96, por entender que os lançamentos efetuados nessas contas não se sujeitavam à alíquota zero. Entretanto, o caso é de alíquota zero porque se tratam de movimentações de valores de conta corrente de depósito para conta de idêntica natureza do mesmo titular (transferências entre contas correntes 5.032-6 e 715.021-0, ambas de titularidade da BNDESPAR), nos termos do art. 8º, II, da Lei nº 9.311/96;
- 7) Comprovação da isenção de entidades beneficentes. A fiscalização efetuou o lançamento em razão da ausência de apresentação das declarações de entidade beneficente previstas nas Instruções Normativas da Receita Federal. A defesa conseguiu obter parte das declarações comprobatórias, requerendo a desconstituição do crédito tributário em relação às contas das entidades a que se referem as declarações anexadas com a impugnação;
- 8) Impossibilidade de tributação das operações de liquidação de compromissos/títulos de clientes com cheques de terceiros. Essas operações estão fora do campo de incidência da CPMF. Entende a recorrente que a entrega de cheques nominais endossados ao banco para pagamento de compromissos, objetivando a não incidência tributária, não caracteriza ilicitude. Essas operações estão no campo da elisão fiscal, isso porque tal procedimento compreende exatamente um ato de antecipação à ocorrência do fato gerador da CPMF, por meio da via legal disponível (art. 17, I, da Lei nº 9.311/96), evitando legitimamente a ocorrência do fato gerador. De acordo com o art. 2º, III, da Lei nº 9.311/96, o fato gerador só ocorrerá se os pagamentos forem efetuados por conta e ordem de terceiros, diversamente do que ocorre na situação fática autuada, onde o pagamento é efetuado pelo próprio cliente, beneficiário dos cheques nominais que são endossados ao Banco. Ainda que se admita que tal operação possa ser enquadrada no art. 2º, III, da Lei nº 9.311/96, no caso, não haveria tributo a recolher, pois a liquidação/pagamento de cheque está indicada na lei em hipótese de aplicação de alíquota zero de CPMF (art. 8º, V, da Lei nº 9.311/96).

Por meio do despacho de fls. 1554 a 1564 a DRJ – Brasília converteu o julgamento em diligência.

Os autos retornaram com os documentos de fls. 1568 a 1626 e com o relatório de diligência de fls. 1628 a 1649.

Regularmente notificado do relatório de diligência em 31/01/2012 (fl. 1650), o contribuinte apresentou manifestação às fls. 1654 a 1670, onde reforçou as alegações de decadência parcial e da não tributação das contas “333” e “555”, fato que fora reconhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em processo relativo ao próprio Banco do Brasil, por meio do Acórdão 9303-01.185 de (fls. 1706 a 1724).

Por meio do Acórdão 48.975, de 20 de julho de 2012, a 2ª Turma da DRJ-Brasília julgou a impugnação parcialmente procedente, decidindo o seguinte:

- 1) Em relação ao pagamento parcial do valor lançado, no montante de R\$ 8.610.846,64, ficou decidido que o procedimento da DRF em ter alocado o referido valor aos períodos de apuração mais antigos não tem nenhum amparo legal, pois o contribuinte indicou no arquivo denominado “Demonstração Valor Pago Analítica e Consolidado (anexo à fl. 796 do processo físico), a quais períodos e a quais matérias se referiam os aludidos pagamentos;
- 2) O pagamento efetuado alcançou valores devidos por fatos geradores cujo crédito tributário já havia sido extinto pela decadência do direito do fisco, cabendo à autoridade administrativa, encarregada da execução do acórdão, alocar esses pagamentos indevidos aos períodos de apuração remanescentes mais antigos;
- 3) Embora o sujeito passivo tenha identificado claramente na impugnação as matérias sobre as quais apresentou seu inconformismo, o próprio autuado recolheu certas exigências de CPMF referentes a parte de algumas das matérias impugnadas. Existem casos em que serão consideradas procedentes (ainda que em parte) as razões de impugnação em relação a determinadas matérias. Entretanto, no que tange a essas certas exigências de CPMF que foram pagas, é forçoso concluir que não se instaurou o litígio, não cabendo cogitar, nessa hipótese, de pagamento indevido;
- 4) Foi reconhecida a decadência em relação aos fatos geradores semanais, correspondentes aos períodos de apuração semanal nº 1 (de 17/06/1999 a 23/06/1999) até o de número 173 (de 03/10/2002 a 09/10/2002), restando não alcançadas pela decadência as exigências referentes ao período de apuração semanal nº 174 (de 10/10/2002 a 16/10/2002) até o de número 185 (de 26/12/2002 a 01/01/2003), conforme planilha elaborada pela fiscalização às fls. 1631 a 1642;
- 5) Foi rejeitada a alegação de que a autuação englobou fatos geradores não incluídos no MPF, pois o MPF de fl. 08, cientificado ao contribuinte em 06/07/2004, incluiu na fiscalização os períodos de janeiro de 2003 a junho de 2004;
- 6) Em relação às contas “333” e “555” de titularidade da União foi considerada não impugnada a parcela recolhida pelo contribuinte sob esta rubrica. Quanto à parte não recolhida, a DRJ reconheceu o direito à não incidência da CPMF, com base no entendimento vertido no Acórdão 201-79.608 (que foi mantido pela CSRF por meio do Acórdão 9303-01.185). A tabela contendo os valores não impugnados e os excluídos encontra-se nas fls. 3928 e 3929;
- 7) Foi mantido o lançamento em relação às contas da Parana Previdência, sob o argumento de que a imunidade recíproca só se refere aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços da União, Estados e Municípios. Além disso, não se aplica ao caso o art. 150, § 2º, da CF/88, pois a Parana Previdência possui personalidade jurídica de direito privado, não se confundindo com autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Também é inaplicável ao caso o art. 3º, I e V, da Lei nº 9.311/96, pois a Parana Previdência não é uma entidade beneficente de assistência social;
- 8) Foi cancelado o lançamento em relação às contas do BNDSPAR, pois com base nos extratos bancários anexados com a impugnação, a DRJ entendeu que os lançamentos a

débito na conta corrente 5.032-6 tiveram como histórico “transferência de saldo” desta conta para a conta 715.021-0, ambas de titularidade do BNDSPAR. A tabela contendo o valor exonerado encontra-se às fls. 3931 a 3932;

- 9) Relativamente às contas de entidades beneficentes, entendeu a DRJ que embora o contribuinte tenha apresentado diversas declarações firmadas por entidades beneficentes para fins de não incidência da CPMF, uma parte do crédito tributário lançado sob esta rubrica foi atingido pela decadência e outra parte não foi impugnado, em razão do contribuinte ter efetuado o recolhimento parcial. Assim, concluiu a DRJ que só restaram para análise as declarações de entidades beneficentes relativas ao período de 01/01/2002 a 31/12/2002. A defesa apresentou à fl. 1480 uma relação de 24 contas-correntes de entidades beneficentes e as correspondentes declarações foram anexadas às fls. 1482 a 1524. A DRJ considerou que das 24 contas impugnadas, cinco delas não foram objeto da autuação (contas nº 2217, 5148, 15425, 18608 e 31730) e, portanto, não teriam as declarações de entidades beneficentes analisadas. Em relação às demais declarações apresentadas, a DRJ entendeu que estavam de acordo com os requisitos estabelecidos no art. 1º, §§ 1º e 2º da IN SRF nº 44, de 02/05/2001 combinado com o Ato Declaratório Executivo SRF nº 69, de 31/12/2001. A tabela contendo os valores lançados, não impugnados (recolhidos) e excluídos sob esta rubrica encontra-se na fl. 3934;
- 10) Foi mantida a exigência da contribuição sobre as operações de liquidação de compromissos/títulos de clientes com cheques de terceiros, sob o argumento de que a utilização de créditos, direitos ou valores, não creditados em conta-corrente de depósitos de seu titular, para liquidação, compensação ou pagamento de obrigações desse mesmo titular, sem a correspondente cobrança da contribuição, constituía violação do art. 2º, III, da Lei nº 9.311/96 (conforme Ato Declaratório nº 33, de 17/05/2000 e art. 3º, § 8º da IN SRF nº 173, de 11/07/2002, aos quais a DRJ está vinculada).

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 23/08/2012 (fl. 3963), o contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 3964 a 3985 alegando, em síntese, o seguinte:

- 1) Em face do cancelamento da exigência sobre as contas de titularidade da União, os valores recolhidos parcialmente tornaram-se indébitos tributários, uma vez que devem ser excluídos da autuação, não havendo que se falar em parcela não impugnada;
- 2) Em relação às entidades beneficentes, não há que se falar em valores não impugnados. Aqui também surgiu um indébito tributário que deve ser restituído à recorrente, pois uma parte do crédito foi exonerado pela decadência e a outra parte porque se considerou que as contas eram de titularidade das entidades beneficentes, conforme as declarações que foram aceitas pela DRJ;
- 3) Reiterou a alegação de decadência do direito do fisco e pleiteou a manutenção do acórdão recorrido nesta parte;
- 4) Pleiteou a restituição do indébito resultante do pagamento efetuado antes do julgamento de primeira instância, sob o argumento de que o lançamento já foi declarado indevido e que a não devolução do valor pago configura a violação de vários princípios jurídicos, além de enriquecimento sem causa da União;

- 5) Relativamente às contas da Paranaprevidência, reprisou que se trata de uma entidade que faz jus à imunidade recíproca do art. 150, VI, “a” da CF/88, pois é uma entidade que exerce, por delegação, atividade típica do Estado do Paraná. Também faz jus à imunidade do inciso VI, “c” e § 2º do mesmo dispositivo constitucional, pois se qualifica como instituição de assistência social sem fins lucrativos. A DRF – Curitiba, escorada na Solução de Consulta Interna nº 31, de 02/12/2003 e na Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 205, de 04/12/2003, reconheceu o caráter público dos recursos movimentados pela entidade, os quais comprovadamente pertencem ao Estado do Paraná e destinam-se aos pagamentos de benefícios previdenciários dos segurados inativos e pensionistas daquele ente federativo (Anexo 2 ao recurso);
- 6) No que tange às operações de liquidação de compromissos/títulos de clientes com cheques de terceiros, reprisou e reforçou as alegações de impugnação, no sentido de que se trata de planejamento tributário e que tais operações não são alcançadas pela incidência prevista no art. 2º, III, da Lei nº 9.311/96. Caso esse argumento seja superado, reiterou que se trata de operação sujeita à alíquota zero, enquadrando-se no art. 8º, V, da Lei nº 9.311/96;
- 7) Alegou que o auto de infração deve ser revisto de ofício, pois afrontou o princípio da verdade material. É inadmissível que se considere válido um lançamento maculado por vício e incorreção que comprometem a essência da cobrança do crédito.

Por meio da Resolução 3403-000.487 o julgamento foi convertido em diligência a fim de que a autoridade administrativa informasse quanto a existência ou não de pagamentos antecipados nos períodos de apuração excluídos pela DRJ, em razão da decadência.

Os autos retornaram com o relatório de diligência de fls. 4133/4134 e com a manifestação do contribuinte de fls. 4140/4152.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso de ofício preenche o requisito formal de admissibilidade, pois os valores da contribuição e da multa de ofício exonerados pelo acórdão de primeira instância superaram o limite de alçada, conforme se pode comprovar no demonstrativo “B”, de fls. 3955 a 3961.

O recurso voluntário também preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, merece ser conhecido e julgado por este colegiado.

RECURSO DE OFÍCIO

Inicia-se a análise pelo recurso de ofício. As matérias sujeitas à revisão por parte deste colegiado são as seguintes: a) decadência do direito do fisco efetuar o lançamento de ofício; b) exoneração do crédito tributário lançado com base nas contas “333” e “555” de titularidade da União; c) exoneração do crédito tributário relativo às contas do BNDSPAR; e d)

exoneração do crédito tributário exigido sobre as movimentações em contas de entidades beneficentes, em relação às quais foram apresentadas as declarações filantrópicas.

A 2ª Turma da DRJ – Brasília considerou que embora se trate de uma contribuição, deveriam ser aplicados ao caso concreto a Súmula Vinculante nº 8 do STF e o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, que foi aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18 de agosto de 2008.

O Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, estabelece, quanto à contagem do prazo de decadência, que (i) inexistindo pagamento antecipado, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, pouco importando se houve ou não declaração do débito ao fisco; e (ii) se houve pagamento antecipado, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN.

O entendimento da Procuradoria da Fazenda Nacional está conforme ao que restou decidido no RESP 973.733 pelo STJ na sistemática do art. 543-C do CPC.

Com o advento do art. 62-A do Regimento Interno do CARF a questão da decadência do direito do fisco efetuar o lançamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação está pacificada. Este Colegiado deve obrigatoriamente aplicar a Súmula Vinculante nº 8 do STF e a decisão do STJ proferida no RESP nº 973.733, sob o regime do art. 543-C do CPC, que considera que o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer iniciativa do fisco, é relevante para caracterizar o lançamento por homologação. Eis a ementa do referido julgado:

“RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX RECORRENTE : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS REPR. POR : PROCURADORIA-GERAL FEDERAL PROCURADOR : MARINA CÂMARA ALBUQUERQUE E OUTRO(S)

RECORRIDO : ESTADO DE SANTA CATARINA PROCURADOR : CARLOS ALBERTO PRESTES E OUTRO(S)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL.

ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo

lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

No relatório de diligência de fls. 4133/4134 a autoridade administrativa informou a existência dos pagamentos antecipados por código de arrecadação da contribuição.

O fato de eventualmente não ter ocorrido o pagamento antecipado em relação a determinados códigos de arrecadação e de ter havido em relação a outros é irrelevante para o fim de contagem do prazo de decadência, pois a partir da Súmula CARF nº 99, restou superado o entendimento (minoritário) que vigorou neste CARF, no sentido de considerar a existência ou inexistência de pagamento antecipado apenas em relação à rubrica lançada no auto de infração. A Súmula CARF nº 99, acertadamente, fixou entendimento segundo o qual se deve considerar como pagamento antecipado qualquer recolhimento do tributo na competência do fato gerador a que se referir a autuação. O entendimento minoritário era totalmente antijurídico, pois tornava letra morta o art. 150, § 4º do CTN.

Sendo assim, se a autoridade administrativa informou que houve recolhimento da CPMF em relação aos códigos 5869 e 5871 em todos os períodos de apuração relativos às semanas de 1 a 173, está correta a exoneração promovida pela DRJ - Brasília, pois o prazo de decadência é de cinco anos (Súmula Vinculante do STJ nº 8) e a regra aplicável ao caso concreto é a do art. 150, § 4º do CTN.

Se o auto de infração foi notificado ao contribuinte em 15/10/2007, então o direito do fisco efetuar o lançamento estava caduco em relação aos períodos de apuração encerrados até 15/10/2002, o que engloba o período compreendido entre a semana 1 (de 17/06/1999 a 23/06/1999) e a semana 173 (de 03/10/2002 a 09/10/2002).

Relativamente à exoneração do crédito tributário lançado com base nas contas “333” e “555” pertencentes ao grupo contábil 31201-00-00-7, verifica-se que a situação fática destes autos é semelhante à do processo 10166.007928/2003-37, decidido por meio do Acórdão 201-79.608, relatado pelo Conselheiro José Antonio Francisco, cujo entendimento foi confirmado pelo Acórdão CSRF 9303-01.185. Sendo assim, está correta a exoneração do crédito tributário, pois os recursos da União não estão sujeitos à incidência da CPMF a teor do art. 3º, I, da Lei nº 9.311/96.

No que tange à exoneração do crédito tributário relativo às contas do BNDESPAR, verifica-se que por meio do documento de fl. 1366 o Banco do Brasil comprovou que o BNDESPAR aparece como titular das duas contas-correntes 5.032-6 e 715.021-0. Sendo assim, os valores transferidos estavam sujeitos à alíquota zero, a teor do art. 8º, II, da Lei nº 9.311/96, sendo correta a exoneração promovida pela DRJ.

No que concerne à exoneração do crédito tributário exigido sobre as movimentações em contas de entidades beneficentes, as declarações apresentadas a partir da fl. 1480, comprovam que as entidades beneficentes faziam jus à não incidência da contribuição durante o ano-calendário de 2002, com base no art. 3º, V, da Lei nº 9.311/96, estando correto o acórdão de primeira instância.

Com base nesses fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício para ratificar as exonerações promovidas pela DRJ-Brasília por estarem conforme a lei.

RECURSO VOLUNTÁRIO

No que tange ao recurso voluntário, o contribuinte insurgiu-se contra o acórdão de primeira instância na parte em que considerou não impugnadas as matérias que foram objeto de pagamento parcial e cujas imputações foram julgadas improcedentes ou parcialmente procedentes pela DRJ.

Em outras palavras: a DRJ considerou improcedente uma parte das acusações fiscais, mas considerou que o que foi pago pelo contribuinte em relação a essas rubricas não constitui indébito porque o contribuinte concordou com o lançamento ao efetuar o pagamento.

Temos aí uma discussão jurídica fantástica que confronta o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 com o art. 503, parágrafo único do CPC e com o art. 78, § 2º do RICARF, pois ao mesmo tempo em que se considera não impugnada **apenas a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte**, o pagamento se constitui num ato incompatível com a vontade de recorrer.

Contudo, este colegiado não pode solucionar essa questão em sede do recurso voluntário ora analisado, pois seu objeto consiste na determinação e exigência do crédito tributário relativo à CPMF e não em pedido de restituição de indébito.

Nem mesmo a DRJ tinha competência para se manifestar acerca do direito de restituição dos valores que foram pagos, pois essa competência é da Delegacia da Receita Federal.

Desse modo, se o contribuinte entende que tem direito à devolução dos valores pagos neste processo em relação às infrações julgadas improcedentes pela DRJ, o caminho a ser trilhado é o do pedido de restituição a ser submetido à autoridade administrativa de seu domicílio. A DRJ e o CARF somente poderão se manifestar se porventura houver interposição dos recursos administrativos em razão de indeferimento daquele pedido.

Resta analisar as questões da PARANÁ PREVIDÊNCIA e da não ocorrência do fato gerador da CPMF sobre os pagamentos com os cheques de terceiros endossados ao banco.

O contribuinte invoca a imunidade recíproca e sustenta que os recursos movimentados pela PARANÁ PREVIDÊNCIA são recursos públicos pertencentes ao Estado do Paraná. Por tal motivo, as movimentações da PARANÁ PREVIDÊNCIA não poderiam ser tributadas pela CPMF.

A Coordenação Geral do Sistema de Tributação, por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 31/2003, realmente reconheceu que os recursos financeiros movimentados pela PARANÁ PREVIDÊNCIA pertencem ao Estado do Paraná.

De fato, a leitura da Lei Estadual nº 12.825/99 revela que a PARANÁ PREVIDÊNCIA foi constituída sob a forma de serviço social autônomo sem fins lucrativos, constituindo-se em verdadeira "longa manus" da pessoa jurídica de direito público Estado do Paraná (art. 2º). O Estado do Paraná atua por meio da PARANÁ PREVIDÊNCIA e os recursos movimentados por esse serviço social autônomo são recursos públicos. A Coordenação do Sistema de Tributação não poderia ter solucionado a SCI nº 31/2003 de forma diferente: o imposto de renda retido na fonte sobre os proventos pagos aos servidores aposentados e pensionistas da PARANÁ PREVIDÊNCIA pertence ao Estado do Paraná como forma de antecipação das quotas do fundo de participação dos Estados.

Entretanto, do fato da PARANÁ PREVIDÊNCIA movimentar recursos que pertencem ao Estado, não decorre logicamente a conclusão de que tais movimentações não estão sujeitas à CPMF por força da imunidade recíproca.

Isto porque o art. 150, VI, "a" e "c", da Constituição Federal imunizou o patrimônio, a renda e os serviços da União, Estados, Municípios e entidades de assistência social apenas em relação aos impostos que incidam sobre as referidas bases econômicas.

Quando a constituição quis abarcar outras espécies tributárias ela utilizou o termo "tributo", como no art. 150, I e III. Mas no caso da imunidade recíproca, o constituinte excluiu as demais espécies tributárias, restringindo a imunidade apenas aos impostos.

Sendo assim, também é inaplicável o art. 150, VI, "c", da CF/88, pois além da PARANÁ PREVIDÊNCIA não ser uma entidade de assistência social, o § 4º do mesmo dispositivo constitucional reforça que a imunidade só alcança o patrimônio, a renda e os serviços vinculados às atividades essenciais das entidades mencionadas.

Considerando que a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira foi instituída com amparo no art. 149 da Constituição, é evidente que não está abrangida pela imunidade recíproca, pois não é imposto e nem incide sobre patrimônio, renda ou serviço.

No que tange aos pagamentos efetuados por clientes com cheques de terceiros endossados ao banco, é incontroverso que o banco ofereceu a clientes preferenciais serviços de liquidação de compromissos com a utilização de cheques de terceiros, sem retenção da CPMF.

A defesa alegou que a entrega dos cheques de terceiros endossados ao banco para pagamento dos compromissos de seus clientes está fora do campo de incidência da CPMF, constituindo-se em típico planejamento tributário, uma vez que o art. 17, I, da Lei nº 9.311/96 permite a utilização de um endosso.

O art. 2º, III, da Lei nº 9.311/96 estabelece o seguinte:

Art. 2º O fato gerador da contribuição é:

I - omissis...

II - omissis...

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;

Ora, a situação narrada pela fiscalização e confirmada pelo contribuinte enquadra-se perfeitamente na hipótese descrita no inciso III, que rende ensejo à incidência da CPMF. Isto porque o Banco (instituição financeira) liquidou obrigações de seus clientes (beneficiários) por conta e ordem de terceiros (emissores dos cheques endossados ao banco) os quais não foram depositados nas contas-correntes dos clientes (beneficiários).

Esta conclusão é reforçada pela Exposição de Motivos nº 355, de 21/08/1996 ao Projeto de Lei da CPMF:

*"(...) Em consonância com o princípio da universalidade, que lhe é conferido, a contribuição terá como fato gerador os lançamentos a débito em contas especificadas, **bem como qualquer pagamento efetuado pelas instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, inclusive por endosso de cheque.** Inclui-se nesse contexto, igualmente, quaisquer outras movimentações financeiras que presumam a existência de sistemas organizados para efetivá-las, como salvaguarda contra a sonegação.(...)"*

Sendo assim, ainda que o art. 17, I da Lei nº 9.311/96 reconheça a possibilidade de um único endosso de cheque enquanto esteve em vigor a cobrança da CPMF, a entrega dos cheques endossados ao banco para liquidação de obrigações do cliente, ainda que não tenham sido depositados em conta, constitui fato gerador da CPMF a teor do art. 2º, III, da Lei nº 9.311/96, tal como já reiteradamente vem sendo decidido neste CARF:

CPMF. FATO GERADOR.

A utilização interna, por instituição financeira, de cheques que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, em contas correntes de depósito, em contas correntes de

empréstimo, em contas correntes de depósito de poupança, de decisão judicial e de depósitos em consignação de pagamento, antes de apresentados aos respectivos bancos sacados, para quitação de obrigações do beneficiário junto a terceiros, traduz na "liquidação", pelo Banco, desses recursos, concretizando o elemento temporal previsto na hipótese de incidência tributária de que cuida o inciso III do artigo 2º da Lei nº9.311/96.

(...)

(Ac. 202-15.861, Rel. designado Cons. Antonio Carlos Bueno Ribeiro, votação por maioria. Mantido pelo Acórdão CSRF/02-02.896.

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

Ano-calendário: 2002

(...)

FATO GERADOR. PAGAMENTOS DE CRÉDITOS, DIREITOS E VALORES. INCIDÊNCIA.

A liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados na conta corrente do beneficiário, constitui fato gerador da contribuição.

Recurso provido em parte.

(Ac. 202-19.160, Rel. Cons. Antonio Zomer, unânime.)

O contribuinte pleiteou a aplicação da alíquota zero a essas operações com base no art. 8º, V, da Lei nº 9.311/96. Entretanto, esse dispositivo se aplica apenas ao pagamento de cheques que o beneficiário desconte na "boca do caixa" em vez de depositá-los em sua conta-corrente. No caso concreto os cheques não foram descontados pelo beneficiário, mas sim endossados e entregues ao banco, o que não se enquadra na hipótese de alíquota zero.

Com esses fundamentos, voto no sentido de negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA