



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

Processo nº 16095.000038/2005-23
Recurso nº 514.495 Voluntário
Acórdão nº **3803-002.980 – 3ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de maio de 2012
Matéria CPMF - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente IMARÉS TI - TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA. (SUCEDIDA POR SONDA DO BRASIL S.A.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 07/02/2001 a 04/09/2002

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INFORMAÇÕES FORNECIDAS POR INSTITUIÇÃO BANCÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO.

Informada à Administração Tributária a falta de retenção da contribuição, pela instituição financeira, após o cancelamento de medida liminar, correta formalização da exigência contra o sujeito passivo, na sua qualidade de responsável supletivo pela obrigação, conceito que implica a substituição daquela pelo contribuinte.

CPMF. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA, FALTA DE RETENÇÃO.

No caso de não ocorrer a retenção da CPMF por parte da entidade financeira, a lei instituidora determina expressamente a manutenção da responsabilidade supletiva do contribuinte, consistindo essa qualificação no dever deste de suprir o que deixara de ser feito, por meio do pagamento da contribuição.

CPMF. MULTA DE OFÍCIO.

É devida a multa de ofício no lançamento, ainda que decorrente da exigência do cumprimento da obrigação por responsabilidade supletiva do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros Hécio Lafetá Reis, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 05-21.139, de 18 de fevereiro de 2008, da DRJ/Campinas-SP, fls. 116 a 120, que considerou o lançamento procedente.

No Termo de Verificação e Constatação, de fls. 03, a autoridade autuante relata que os valores exigidos referem-se à CPMF não recolhida à época dos fatos geradores por força de medida judicial, posteriormente revogada. Os débitos foram apurados com base nas informações fornecidas pelas instituições financeiras, junto as quais a fiscalizada mantinha conta corrente (conforme fls. 18/20), considerados, ainda, os valores parcelados no âmbito do processo administrativo nº 10875.004303/2002-36 (fls. 06/10). Os valores que ficaram pendentes de recolhimento foram listados em tabela que integra o mencionado TERMO.

Em impugnação apresentada, fls. 50/80, a Interessada alegou, em síntese, que:

a) afirmou haver protocolado, em 20/08/2002, requerimento mediante o qual pleiteara *os benefícios do quanto previsto no artigo 11 da Medida Provisória nº 38, de 14 de maio de 2002, relativamente aos débitos de CPMF que lá apresentava, com relação ao período de apuração de 07.02.01 a 30.04.02.*

b) afirmou ter comprovado, no pedido de parcelamento, haver desistido da ação judicial em que discutia a constitucionalidade da CPMF.

c) acatou as diferenças apuradas pela fiscalização com relação aos períodos entre 07/02/2001 a 27/06/2001, noticiando haver recolhido o débito com a redução da penalidade permitida pela legislação, conforme DARF de fl. 84.

d) com respeito aos débitos apontados para o período de 05/05/2002 a 04/09/2002, alegou que não foram também parcelados em razão do óbice legal imposto pela Medida Provisória que instituiu o parcelamento ao qual aderiu, que não permitia a inclusão de débitos com fatos geradores ocorridos após 30/04/2002.

e) argumenta que a responsabilidade pela retenção e recolhimento da CPMF apurada no período cujos períodos de apuração se encerraram após 08/05/2002 deveria recair sobre as instituições financeiras na forma do art. 5º da Lei nº 9.311, de 1996, não podendo ser imputada à contribuinte, sobretudo com a imposição da penalidade de ofício. Entende que a responsabilidade pelo pagamento da CPMF somente poderia lhe ser imputada em caráter supletivo, devendo ter o Fisco, de primeiro plano, compelido as entidades bancárias a realizar o recolhimento do tributo.

f) alegou a inexistência de causa que autorizasse o lançamento de ofício. Isto porque não estaria configurada nenhuma das situações previstas no art. 24 da Instrução Normativa nº 450, de 2004, que remetesse ao lançamento de ofício previsto no art. 25 do

mesmo ato: não havia ordem judicial determinando a não retenção da CPMF; não havia determinação da impugnante contrária à retenção; as contas correntes de sua titularidade somente foram encerradas em 2003, período posterior ao apontado pela auditoria fiscal como aquele em haveria CPMF em aberto.

g) apontou, por fim, a ilegitimidade na cobrança de juros de mora calculados com base na taxa Selic e solicitou o cancelamento do auto de infração.

Em julgamento da lide, a DRJ/Campinas considerou parcial o caráter da defesa apresentada pela autuada, que acatou a exigência na parte referente aos períodos de apuração encerrados entre 07/02/2001 e 27/06/2001, e assentou que os pagamentos efetuados após a lavratura do auto de infração devem ser considerados por ocasião da liquidação do crédito tributário remanescente ao final do trâmite administrativo.

Quanto à responsabilidade pela retenção e recolhimento da CPMF, que o contribuinte alega recair sobre as instituições financeiras, fez análise do artigo 5º da Lei nº 9.311, de 1996¹, para concluir que o comando em tela encerra 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, extraíndo-se do §3º que é incondicional a atribuição de responsabilidade supletiva ao contribuinte. Respaldou o entendimento também no art. 128 do CTN e na doutrina.

Quanto às objeções levantadas acerca dos juros cobrados à razão taxa Selic, anotou que a autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade e/ou invalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico, como a que estabelece a fluência da taxa Selic como juros de mora, a Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, §3º.

Cientificada da decisão em 17 de março de 2008, irresignada, apresentou o recurso voluntário de fls. 266 a 310, em 16 de abril de 2008, em que argui:

a) a inexistência de causa legal que autorizasse o lançamento, à luz das únicas hipóteses possíveis de enquadrar a ação fiscal, os incisos I e VI, do art. 149, do CTN, afirmando com supedâneo nesses dispositivos que *“a Lei instituidora, nº 9.311/96 não dispõe de qualquer dispositivo, implícito ou explícito, no sentido de que a não retenção e não recolhimento da contribuição por parte das instituições financeiras autorizaria lançamento de ofício contra o contribuinte”*;

¹ 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.

b) que na época da lavratura do auto de infração, só havia essa previsão, unicamente, no artigo 25 da IN SRF nº 450/2004, “*que é absolutamente inócua ao contribuinte e não tem força para obrigar o Fisco, medida em que prevista em ato normativo de natureza administrativa*”;

c) que, segundo o inciso VI, do art. 149, do CTN, “*a hipótese diz respeito a ‘ação ou omissão .oi sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado’, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária*”;

d) invoca o art. 5º da CF/88, segundo o qual “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”, para reafirmar a invalidade da citada instrução normativa, como norma apta a sustentar a ação fiscal empreendida;

e) também não estaria configurado *in casu* quaisquer das hipóteses constantes no artigo 25 da IN a autorizar que existisse o lançamento de ofício;

f) em vista do que expõe acima, pede a nulidade do auto de infração, à vista da impossibilidade de se responsabilizar a ora Recorrente pela não retenção da CPMF;

g) controverte a graduação da multa em 75% e o fato de indevidamente ser destinatária dela, porquanto o descumprimento da ordem de reter e recolher era das instituições financeiras, devendo sobre elas recair tal carga. Cita como exemplo, a hipótese de lançamento para prevenir decadência, quando se verifica inexistir ilícito atribuível ao contribuinte, como no caso presente. Com esses argumentos pede o afastamento da multa;

h) afirmou, ainda, que na responsabilidade supletiva, “*que é o caso o sujeito passivo contribuinte é excluído do dever de cumprimento da obrigação tributária principal, passando a figurar em seu lugar o terceiro responsável*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Belchior Melo de Sousa

O recurso é tempestivo, e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

I. Possibilidade do lançamento - Ilegitimidade passiva/Responsabilidade tributária

Delimitando-se o foco da controvérsia instalada neste processo, e veiculada no recurso voluntário *sub judice*, temos a indisposição da Recorrente contra a própria possibilidade de ocorrência do lançamento e este efetuado contra si. Na esteira desse entendimento, repudia a força regulamentadora do art. 25 da IN SRF 450/2004, que expressamente determina a constituição do crédito tributário na hipótese de falta de retenção da contribuição pela instituição financeira.

Eis os seus termos:

“a Lei instituidora, nº 9.311/96 não dispõe de qualquer dispositivo, implícito ou explícito, no sentido de que a não retenção e não recolhimento da contribuição por parte das

instituições financeiras autorizaria lançamento de ofício contra o contribuinte”;

[o artigo 25 da IN SRF nº 450/2004] “... *é absolutamente inócua ao contribuinte e não tem força para obrigar o Fisco, medida em que prevista em ato normativo de natureza administrativa*”;

A CPMF foi instituída pela Lei nº 9.311/1996, que estabeleceu como contribuinte o titular de contas bancárias em que ocorreria a circulação escritural ou física de moeda, caracterizadora dos fatos geradores do tributo, e fixou a sua quitação por meio da mecânica de retenção e recolhimento pelas instituições financeiras que efetuariam as operações. Esse o entendimento que se extrai das disposições expressas dos arts. 4º e 5º, desse diploma legal, *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. [gg.n.]

É de clareza meridiana o texto do parágrafo 3º, acima, ao prescrever a imediata substituição da instituição financeira pelo contribuinte na falta do seu cumprimento da prestação positiva desenvolvida no interesse da arrecadação enquanto responsável tributária.

Noutros termos, dele capta-se diretamente que uma vez não operado o procedimento fixado na ordem emanada do *caput*, de atribuição da **responsabilidade pela retenção** e recolhimento da contribuição, é responsabilidade do contribuinte suprir o que deixara de ser feito pela instituição financeira. Noutras palavras, o contribuinte substitui o responsável pela retenção operando a quitação da contribuição que deixara de ser retida.

O art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN) remete à lei a força de transferir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, podendo excluir a do contribuinte, ou mantendo-a em caráter supletivo.

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.

A disposição do parágrafo 3º, § 4º, da Lei nº 9.311/1996, retro, é exatamente o regramento da parte final dessa previsão do art. 128 do CTN, e que, portanto, não tem o condão de afastar a condição de contribuinte da ora Recorrente, em face dos fatos geradores por ela produzidos.

Na elucidação do comando inserto no art. 128 do CTN veja-se o que diz a doutrina de Luciano Amaro²

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.

Essa doutrina esclarece os conceitos de contribuinte e responsável veiculados pelo art. 121 do CTN, dispositivo que, expressamente, informa que este último não reveste a condição do primeiro, *litteris*:

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

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

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

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

Os dispositivos acima transcritos permitem-nos 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 arrecadação e fiscalização.

² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 6 ed. Ed Saraiva. 2001. p. 297.

Ora, visto que permanece o dever do contribuinte de pagar a CPMF não retida pela instituição financeira, expressamente determinado na lei instituidora da contribuição, o lançamento, ato vinculado da Administração Tributária, é exigência legal que se impõe, nos termos do art. 142 do CTN, ante o descumprimento dessa obrigação principal:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Não há porquê para a insurgência da Recorrente em se submeter aos ditames legais expostos, nem fundamento para o seu argumento de anomia a desamparar e inquinar de invalidade o feito fiscal. O comando de pagar a dita contribuição está expresso e dirigido ao que produz o fato gerador, o contribuinte, e o comando do dever de lançar é principiológico, uma vez regido pelo Código Tributário Nacional, eis que tanto é intrínseco à relação jurídica Fazenda-Contribuinte estabelecida no âmbito do próprio Sistema Tributário, como dela também deflui. Não há, pois, necessidade de mais um comando expresso, em cada lei instituidora de tributo, do dever de lançar.

Disso dessume-se que o art. 25 da instrução normativa nº 450/2004 não está desprovido de validade ao regulamentar a disposição do § 3º, do art. 5º, da Lei nº 9.311/96, dispondo sobre o lançamento dos valores dos quais não se desincumbiu de pagar o contribuinte.

II – Graduação da multa de ofício – destinatária indevida

A Recorrente que “o fato de indevidamente ser destinatária dela, porquanto o descumprimento da ordem de reter e recolher era das instituições financeiras, devendo sobre elas recair tal carga.”

Destaque-se que 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.

De outro giro, ressalte-se 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 dele é a capacidade contributiva revelada em face do fato gerador.

Os acréscimos legais exigidos no auto de infração são assim disciplinados pelo CTN:

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). [g.n.]*

Processo nº 16095.000038/2005-23
Acórdão n.º **3803-002.980**

S3-C3T3
Fl. 182

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.

II. Conclusão

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Sala das sessões, 23 de maio de 2012

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

TERMO DE ENCAMINHAMENTO

Processo nº: 16095.000038/2005-23

Interessada: IMARÉS TI - TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA. (SUCEDIDA POR SONDA DO BRASIL S.A.)

Encaminhem-se os presentes autos à unidade de origem, para ciência à interessada do teor do Acórdão nº **3803-002.980**, de 23 de maio de 2012, da 3ª. Turma Especial da 3ª. Seção e demais providências.

Brasília - DF, em 23 de maio de 2012.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por BELCHIOR MELO DE SOUSA em 31/07/2012 09:11:39.

Documento autenticado digitalmente por BELCHIOR MELO DE SOUSA em 31/07/2012.

Documento assinado digitalmente por: ALEXANDRE KERN em 01/08/2012 e BELCHIOR MELO DE SOUSA em 31/07/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 14/04/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP14.0420.15410.9DET

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

112909DB931EB4CAD843DA5A4E17ECB4F0BB78