



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**TERCEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 16327.000008/2006-27  
**Recurso n°** 136.555 Voluntário  
**Matéria** CPMF  
**Acórdão n°** 203-12.512  
**Sessão de** 18 de outubro de 2007  
**Recorrente** BANCO ITAÚ S/A  
**Recorrida** DRJ em Campinas-SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 26 / 09 / 08  
Rubrica

Republishado no  
OJ de 08.04.08

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

Período de apuração: 07/01/2000 a 05/05/2000

Ementa: CPMF. DECADÊNCIA. DEZ ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR.

O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da CPMF é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

**AQUISIÇÃO DE ATIVO POR PARTE DE INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. PAGAMENTO MEDIANTE TÍTULOS PÚBLICOS. INCIDÊNCIA. ALÍQUOTA ZERO. NÃO APLICAÇÃO.**

Nas aquisições, por instituição financeira, de participações societárias liquidadas mediante transferência de títulos públicos, a adquirente é contribuinte da CPMF, não se sujeitando tais operações à alíquota zero reservada a operações típicas de instituições financeiras, que não confundem com aquisições para o ativo permanente.

**TRANSFERÊNCIA DE TÍTULOS PÚBLICOS POR CLIENTE DE INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. INCIDÊNCIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA.**

As aplicações, os resgates, a liquidação, a cessão e as repactuações envolvendo a transferência de títulos públicos devem ser efetivadas somente mediante trânsito dos valores das operações em contas

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 21 / 10 / 07

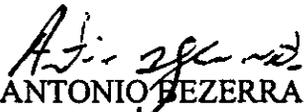
Martide Cusino de Oliveira  
Mat. Sispø 91650

correntes dos titulares. Em caso de transferência direta desses títulos, realizada sem que os valores da operação transitem nas contas correntes do cedente e do cessionário dos títulos públicos, a instituição financeira por meio da qual foi efetivada a transferência torna-se responsável tributária pela CPMF que devia ter sido retida e recolhida.

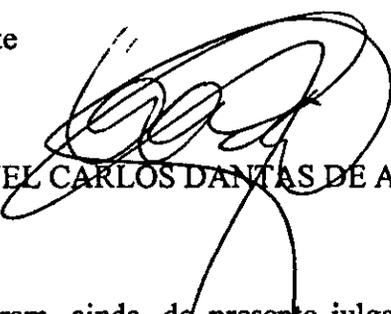
Recurso negado.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, afastou-se a decadência. Vencidos os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira, Mauro Wasilewski que acolham a decadência pela tese do 150, § 4º do CTN. Os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda votaram pelas conclusões. A Conselheira Sílvia de Brito Oliveira apresentará declaração de voto; e II) quanto ao mérito, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso. Fez sustentação oral pelo recorrente a Dra. Maria Angélica da Sílvia de Souza Dias.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007.

  
ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira, Mauro Wasilewski (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes, Odassi Guerzoni Filho e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Mº SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	<u>24/12/07</u>
 Marilda Custódio de Oliveira Mat. Sipe 91650	

Brasília, 24, 12, 07

Marilda Cursino de Oliveira  
Mat. SIAPE 91650

## Relatório

Trata-se do Auto de Infração de fls. 29/37, relativo à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), períodos de apuração 07/01/2000 a 05/05/2000, no valor total de R\$ 92.403.432,78, incluindo multa de ofício de 75% e juros de mora.

Conforme os três Termos de Verificação de Infração (TVI) que integram o Auto, as fundamentações fáticas e de direito da autuação são as seguintes, em resumo:

- TVI nº 01: o Banco foi autuado na condição de **contribuinte**, por ter realizado diversas operações de aquisição de participações societárias para o seu ativo permanente (de empresas do conglomerado Itaú), cuja liquidação financeira foi realizada através da transferência de titularidade de títulos públicos (LBC/NBC-E/LFT/LBC), sem a incidência da CPMF. O Banco, na qualidade de contratante, adquiriu as participações societárias e efetuou a integralização de capital transferindo os títulos públicos. Intimado, informou à fiscalização que as operações não deram lugar à ocorrência do fato gerador da Contribuição. Quanto às transferências de titularidade dos títulos públicos, informou que estas foram efetivadas através do sistema interno da instituição financeira custodiante. Para tanto, foram utilizados os códigos 110/D – baixa de custódia e 10/C – entrada em custódia. Informou, ainda, que os valores dos títulos não transitaram pela conta corrente das empresas envolvidas na transação.

A fiscalização, reportando-se ao art. 111 do CTN e ao art. 8º, inc. IV e § 3º da Lei nº 9.311/96, este regulamentado pela Portaria MF nº 134/1999, considerou que sobre quaisquer outras operações, afora as relacionadas nesta Portaria, incide a CPMF. Entre essas outras operações, tributadas, classificou a aquisição de ativos e pagamentos de despesas, mencionando o seguinte enquadramento legal para a infração descrita no TVF nº 01: Lei nº 9.311/96, arts. 1º, 2º, IV, 4º, III, 6º, I, 7º, 8º, IV e §3º; Lei nº 9.532/97, art. 1º; Portaria MF nº 134/99, art. 3º; ADCT, art. 75, incluído pela EC nº 21, de 18/03/99.

- TVI nº 02: o Banco foi autuado na condição de **responsável tributário**, por ter realizado diversas operações de liquidação financeira com o emprego de títulos públicos (LBC/NBC-E/LFT/LBC), sem a retenção da CPMF. Os títulos foram utilizados por empresas clientes (subsidiárias/coligadas do Banco Itaú S/A) para **pagamentos** de empréstimos, despesas, aquisição de ativos (participações societárias) e lucros distribuídos. As empresas clientes do Banco, intimadas, informaram à fiscalização que as operações não deram lugar à ocorrência do fato gerador da Contribuição. Quanto às transferências de titularidade dos títulos públicos, informaram que estas foram efetivadas através do sistema interno da instituição financeira custodiante. Para tanto, foram utilizados os códigos 112/D – baixa de custódia e 0012/C – entrada em custódia. Informaram, ainda, que os valores dos títulos não transitaram pela conta corrente das empresas envolvidas na transação.

A fiscalização considerou que qualquer operação relativa a aplicações financeiras deverá transitar, obrigatoriamente, em conta corrente de depósito do titular: quando da aplicação, por meio de lançamento a débito em conta corrente do titular da aplicação ou por cheque de sua emissão; quando do resgate, liquidação ou cessão (negritou), por meio de crédito na conta corrente de depósito ou por cheque cruzado intransferível. Qualquer outro modo de aplicação ou liquidação dessas operações contraria comando do art. 16 da Lei nº 9.311/96, segundo o Auditor-Fiscal autuante, que atribuiu a responsabilidade tributária ao Banco – a

1.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 24 / 12 / 07

  
Marilde Cusato de Oliveira  
Mat. SIAPE 91650

instituição que realizou os lançamentos de transferência de titularidade dos respectivos títulos - mencionando o seguinte enquadramento legal para a infração descrita no TVF n.º 02: Lei n.º 9.311/96, arts. 1.º, 2.º, I c/c 16, § 1.º, 4.º, I c/c 5.º, I, 6.º, I, 7.º, 8.º, I e §3.º; Lei n.º 9.532/97, art. 1.º; ADCT, art. 75, incluído pela EC n.º 21, de 18/03/99.

- TVF n.º 03: o Banco foi autuado na condição de **responsável tributário**, por ter realizado diversas operações de liquidação financeira com o emprego de títulos públicos (LBC/NBC-E/LFT/LBC), sem a retenção da CPMF. Os títulos foram transferidos a empresas clientes (subsidiárias/coligadas do Banco Itaú S/A), como **recebimentos** de empréstimos, reembolsos de despesas, alienação de ativos (participações societárias) e lucros recebidos. Tais operações são semelhantes às descritas no TVF n.º 02, com a diferença de que as empresas, em vez de pagadoras, são receptoras. Os enquadramentos legais, inclusive, são idênticos.

O contribuinte, irressignado, na impugnação arguiu o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que reproduzo, por bem resumir as alegações (fls. 104/109)

*Em sede preliminar, alega que ocorreu a decadência do direito de o Fisco constituir o suposto crédito tributário, em razão do transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4.º do Código Tributário Nacional. À vista disso, o auto de infração deve ser cancelado em sua totalidade, uma vez que os supostos fatos geradores ocorreram entre os meses de janeiro a maio de 2000, enquanto o Impugnante teve ciência da lavratura do auto de infração em 28/12/05, ou seja, há mais de cinco anos contados do fato gerador.*

*Como preâmbulo à discussão da questão de fundo, a impugnante realça as fronteiras legais que enquadram a incidência da CPMF. Considera, inicialmente, que o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias atribuiu competência à União Federal para instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. O art. 1.º, parágrafo único, da Lei n.º 9.311, de 1996, por sua vez, prossegue, delimitou a amplitude do termo movimentação financeira:*

(...)

*Assim sendo, conclui que somente serão consideradas fato gerador da CPMF as movimentações ou transmissões de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira que representem circulação escritural ou física de moeda, e desde que praticadas perante uma instituição financeira ou demais entidades referidas no art. 2.º. Assim, não havendo movimentação ou transmissão de valores com intervenção das pessoas jurídicas referidas no art. 2.º da Lei n.º 9.311, de 1996, não existe fato gerador da CPMF. Exemplifica que se alguém paga uma obrigação no supermercado com uma quantia em dinheiro, há circulação física de moeda. No entanto, tal fato não está sujeito à incidência da CPMF, por não haver intervenção de uma instituição financeira. Da mesma forma, não haverá incidência da CPMF nos casos de cessões de bens de natureza financeira com intermediação de instituição financeira, por não haver circulação, nem escritural, nem física, de moeda. Já no caso em que a instituição financeira debita 1.000 reais na conta de José e os credita na conta de Antonio, houve circulação (escritural) de moeda, que saiu da conta de José e foi para*



*a conta de Antonio. Além da circulação escritural de moeda, existe a intervenção de uma instituição financeira. Dada a presença conjunta dessas duas circunstâncias (circulação de moeda e atuação de uma instituição financeira), incide a CPMF.*

*Na seqüência, passa a contribuinte a construir suas razões de oposição aos fatos apontados no Termo de Verificação de Infração n.º 01. Diz ela:*

.....  
*"Com relação ao Termo de Verificação de Infração n.º 01, o Impugnante foi autuado na condição de contribuinte sob a alegação de falta de recolhimento da CPMF quando da transferência dos títulos, uma vez que o pagamento pelas aquisições de participações societárias e a integralização de capital por meio de títulos não estariam inseridos nas hipóteses da Portaria MF n.º 134/99.*

*Em outras palavras, alegando a ocorrência do fato gerador previsto no inciso IV, do art. 2º da Lei n.º 9.311/96, a Fiscalização submeteu o fato à análise da aplicabilidade ou não da alíquota zero e, não estando ele previsto na Portaria MF 134/99, exigiu a CPMF.*

*Dispõe o artigo 2º, IV, da Lei n.º 9.311/96:*

*(...)*

*Como se observa, o fato gerador do inciso IV é um lançamento contábil que represente circulação de moeda (no caso, escritural), já que isso é pressuposto, conforme o parágrafo único do artigo 1º da Lei n.º 9.311/96. Ou seja, para que haja a circulação exigida pelo citado parágrafo único, é necessário que o lançamento (de movimentação ou transmissão de valores) sensibilize a conta Caixa das instituições financeiras.*

*Figuremos uma hipótese em que um investidor efetue uma compra de títulos a prazo: existe a transmissão da propriedade dos títulos sem que haja o pagamento por parte do investidor. Resta patente a ausência de circulação de moeda, que somente ocorrerá quando do pagamento da obrigação por parte do investidor. Assim, verifica-se que o fato gerador previsto no inciso IV do artigo 4º somente ocorrerá quando houver o efetivo pagamento dos títulos, pois somente nessa ocasião a conta Caixa será sensibilizada e, portanto, ocorrerá a circulação de moeda.*

*Ainda com relação ao mesmo exemplo, onde estaria a circulação de moeda na hipótese em que o investidor não efetue o pagamento decorrente da compra dos títulos e, após a instituição financeira exercer todos os trâmites necessários para receber o valor devido, a única forma possível de quitação é o recebimento de um bem como pagamento? A circulação de moeda simplesmente não terá ocorrido.*

*Esse exemplo foi dado para ilustrar a situação em que ocorre a circulação de moeda, ficando evidente que a mera entrega dos títulos não representa circulação de moeda. Mesmo, porém, onde essa*

Brasília, 24 / 12 / 07

  
Marilde Cusino de Oliveira  
Mat. Sipe 91650

CC02/C03  
Fls. 246

*circulação ocorra (e portanto, incida o art. 4º, inciso IV), aplica-se, no exemplo, a alíquota zero, conforme referida Portaria nº 134/99.*

*Ora, na situação autuada, a transferência dos títulos, por si só, não representa circulação de moeda, em razão da ausência de contrapartida de pagamento em dinheiro (físico ou escritural). Em outras palavras, a operação em que o pagamento da obrigação se dá mediante a entrega de títulos, não afeta a conta Caixa.*

*Assim, diferentemente do alegado pela Fiscalização, o fato de terem ocorrido lançamentos na instituição custodiante para transferência dos títulos e lançamentos contábeis na escrituração das partes (p. 06 do Termo de Verificação de Infração nº 01) não implica, necessariamente, em circulação de moeda, visto que a conta Caixa pode não ter sido sensibilizada, como ocorreu no presente caso.*

*Verifica-se, portanto, que a questão se resume na ocorrência ou não do fato gerador da CPMF. Ocorrida a hipótese prevista no inciso IV da Lei nº 9.311/96, a CPMF deverá ser paga se a operação não estiver inserida no rol de situações sujeitas à alíquota zero. E se tal hipótese não ocorrer, não incide a contribuição. Não cabe à Fiscalização questionar sobre ser ou não absurda a não incidência da CPMF. Se não ocorre o fato gerador simplesmente não há incidência da contribuição, nem se podendo cogitar sobre a aplicação ou não de alíquota zero.*

*Se o pagamento pelas aquisições de participações societárias e a integralização de capital foram efetuados por meio de títulos, não ocorreu fato gerador, sendo despiciendo questionar a aplicação ou não da Portaria nº 134/99. Assim, caem por terra todas as alegações da Fiscalização na tentativa de demonstrar que o presente caso não estava inserido nas hipóteses de alíquota zero.*

*No que tange à integralização de capital, acrescenta-se, ainda, que a possibilidade de utilização de títulos para tal finalidade está prevista no artigo 7º da Lei nº 6.404/76, aplicável subsidiariamente às Ltda. Tal prática é comum no mercado e no presente caso está devidamente registrada em Ata, inclusive com laudo de avaliação do valor contábil dos títulos.*

*Nessas hipóteses, pelos mesmos argumentos acima mencionados, quando ocorre a transferência de titularidade dos títulos para integralização de capital, não há aplicação do art. 16 da Lei nº 9.311/96 por não haver circulação escritural ou física de moeda”.*

*Opondo-se à conclusão construída pela auditoria nos Termos de Verificação de Infração de nº 02 e 03, assim argumenta o sujeito passivo:*

*“Os Termos de Verificação de Infração nº 02 e 03 tratam da responsabilidade do Impugnante pela retenção e recolhimento da CPMF, por entender que, as empresas que efetuaram pagamentos de aquisição de ativos, distribuição de lucros, pagamentos de empréstimos por meio de títulos públicos e as que receberam tais títulos como contrapartida deveriam ter realizado tais transferências de titularidade*



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 21/12/07  
Márcia Cusino de Oliveira  
Mat. Siepe 91650

CC02/C03  
Fls. 247

*dos títulos por meio de lançamentos contábeis em conta corrente, com suposto fundamento no art. 16 da Lei 9.311/96.*

.....  
*Dispõe o artigo 16 e seu §1º:*

*(...)*

*A questão central quanto à amplitude do art. 16 é se todas as operações de resgate, liquidação, cessão ou repactuação das aplicações financeiras, ainda que não representem circulação de moeda ou não sofram intervenção de uma instituição financeira, devem ser feitas por meio de débito ou crédito em conta corrente ou mediante cheque cruzado, intransferível, de modo a impor a incidência da CPMF.*

*Já foi visto que a União é competente para instituir contribuições sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, desde que sejam praticadas perante instituição financeira e que representem circulação escritural ou física de moeda. Portanto, a incidência da CPMF somente abrange as movimentações e transmissões que representem circulação escritural ou física de moeda, restando quaisquer outras operações fora do âmbito da incidência tributária.*

*Em razão disso, para as operações que (a) não sejam praticadas perante instituição financeiras e/ou (b) não representem circulação escritural ou física de moeda, a Lei n.º 9.311/96, mais precisamente o art. 16, não se aplica.*

*Cabe ainda registrar que, embora o art. 1º, parágrafo único, fale em operações de circulação de moeda, tanto física como escritural, os fatos geradores descritos nos itens do artigo 2º contemplam, predominantemente, situações de circulação escritural. É tipicamente, o caso do item I do artigo 2º. Por isso é que o citado artigo 16 obriga que certas circulações transitem pela conta corrente (ou seja, assumam a forma escritural).*

*Vejamus um exemplo. José toma um empréstimo de R\$ 10.000,00 num banco. Por força do artigo 16, o banco deve creditar o valor na conta de depósito de José (ou entregar-lhe cheque cruzado, intransferível, que será depositado na conta de José). O banco não pode entregar dinheiro na mão do mutuário. Incidirá, portanto, a CPMF no momento em que José tirar o dinheiro da sua conta (circulação escritural).*

*Imaginemos agora que José vai pagar o banco. E vai à agência com um pacote de cédulas de reais, no montante do empréstimo mais juros. O banco não pode receber o pagamento em dinheiro. Tem que depositá-lo na conta de José e lá debitar o valor da dívida. Incide a CPMF, portanto.*

*Suponhamos, agora, que José não pague o empréstimo. E o banco execute uma garantida dada por José (p. ex. penhor de um bem) e com isso satisfaça seu crédito. É óbvio que, nessa hipótese, não terá havido*

1.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 24.12.107  
Marilda Culsino de Oliveira  
Mat. Siape 91650

*circulação de moeda de José para o banco. Portanto, nada há que deva transitar pela conta de depósito de José.*

.....  
*Em suma, o artigo 16 da Lei nº 9.311/96 não pode ser interpretado no sentido de que qualquer negócio jurídico que envolva um banco tenha que necessariamente sujeitar-se à CPMF, mesmo que não corresponda a uma movimentação de moeda. [...]*

*No caso dos autos, inexistente circulação escritural ou física de moeda; por isso, não se aplica o artigo 16 da Lei nº 9.311/96.*

*A transferência dos títulos se deu no cumprimento de uma obrigação (aquisição de ativos, distribuição de lucros, pagamento de empréstimos), assumida em contrapartida da alienação de ativos, recebimento de lucros e recebimento de empréstimos. Essa operação não se confunde com compra e venda de títulos, pois ela não pressupõe, nem corresponde a uma circulação escritural ou física de moeda que exija o cumprimento do art. 16 da Lei nº 9.311/96.*

*Em vista do exposto, demonstrado que a operação atuada não estava sujeita à forma prevista no art. 16 da Lei nº 9.311/96, não há que se falar em lançamentos na conta corrente das empresas que efetuaram negócios e, portanto, em incidência da CPMF."*

*Ultimando suas razões de defesa, a impugnante argumenta que, como contribuinte, tem liberdade na escolha da forma pela qual executará suas operações, não sendo obrigado a trilhar o caminho que lhe seja mais oneroso do ponto de vista tributário. É óbvio – argumenta – que, se o Impugnante e as empresas que efetuaram negócios tivessem optado pelo pagamento de suas obrigações em dinheiro teriam adotado, desnecessariamente, a conduta fiscalmente mais onerosa. Ao adotar outra conduta – lícita – seguiu o caminho fiscalmente menos oneroso. Cita doutrina e atos administrativos em seu apoio a essa tese.*

A 3ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 88/117, julgou o lançamento procedente. A ementa do julgado é a seguinte:

*Ementa: DECADÊNCIA. CPMF. PRAZO. O prazo decadencial da CPMF é de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído.*

*INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. AQUISIÇÃO DE ATIVO. PAGAMENTO MEDIANTE TÍTULOS PÚBLICOS. CPMF. INCIDÊNCIA. ALÍQUOTA ZERO. NÃO APLICAÇÃO. A instituição financeira é sujeito passivo, na condição de contribuinte, nas operações de aquisição de participações societárias com fins de investimentos patrimoniais próprios liquidadas mediante transferência de titularidade de papéis públicos. A essas operações não se aplica a alíquota zero, reservada a operações típicas de instituições financeiras.*

*CPMF. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. APLICAÇÃO FINANCEIRA DE RENDA FIXA OU VARIÁVEL. TRANSFERÊNCIA DE TÍTULOS PÚBLICOS. INCIDÊNCIA.*

*As aplicações, os resgates, a liquidação, a cessão e as repactuações das aplicações financeiras de renda fixa ou variável devem ser efetivadas somente mediante trânsito em conta corrente do titular. O trânsito em conta corrente e fato gerador da CPMF estão subjacentes à transferência da titularidade de aplicações financeiras em títulos públicos, efetuada diretamente, a contrapelo da legislação, recaindo a responsabilidade tributária pela retenção e recolhimento da contribuição sobre a instituição financeira por meio da qual se realize a citada operação.*

O Recurso Voluntário de fls. 121/134, tempestivo, insiste na improcedência do lançamento, refutando a decisão recorrida e repisando os argumentos da impugnação.

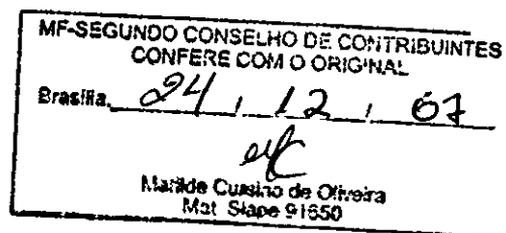
No tocante à decadência, após afirmar que o fato de a CPMF ser destinada à seguridade social não implica na aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91, menciona em seu favor dois julgados da CSRF (CSRF/01-05.204 e CSRF/01-05.203, sessão de 14/03/2005), ambos no sentido de inaplicabilidade do referido artigo, por força do art. 146, III, "b", da Constituição, mais um terceiro do STJ (REsp 616348/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 14/02/2005), este considerando que o art. 45 citado padece de inconstitucionalidade formal.

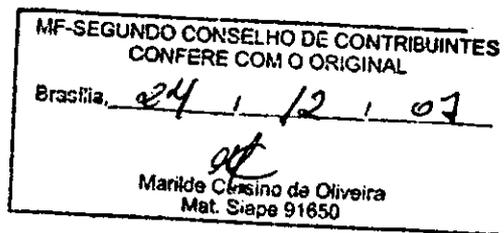
Insiste em que só há fato gerador da CPMF se houver movimentação ou transmissão de valores praticada pelas entidades mencionadas no art. 2º da Lei nº 9.311/96 e **moeda circulando**, combatendo a afirmação da decisão recorrida de que a expressão "representem" (circulação escritural ou física de moeda) afastaria a necessidade de circulação efetiva. Aduz que se tal afirmação prevalecesse estaria sendo alargado o conceito de movimentação (parágrafo único do art. 1º) e, portanto, o fato gerador da CPMF, além do que seria inócuo o art. 16 da Lei nº 9.311/96, que obriga certas operações transitarem por conta corrente, exigindo que ocorra a circulação escritural de moeda.

No mais, pouco acresce à impugnação, repetida em sua maior parte.

À fl. 238 informa sobre o arrolamento de bens regular.

É o Relatório.





## Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade, pelo que dele conheço.

Trato primeiro da decadência argüida.

Entendo que o prazo decadencial da CPMF é de dez anos, nos termos do art. 45, I, da Lei nº 8.212/91.

É que a Contribuição, embora não instituída com base no art. 195 da Constituição Federal, foi e continua sendo destinada à Seguridade Social, consoante os arts. 74, § 3º, 75, § 2º, 80, I e 83, § 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Inicialmente a Contribuição foi destinada integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde; em seguida, quando aumentada a alíquota para 0,38%, o diferencial foi reservado ao custeio da previdência social; no período de 18 de junho 2000 a 17 de junho de 2002 a parcela igual a 0,08% foi reservada ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, instituído com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, e cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida; atualmente, e com previsão para durar até 31/12/2007, a destinação da CPMF é a seguinte (arts. 84, § 2º, e 90 do ADCT): I - vinte centésimos por cento ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde; II - dez centésimos por cento ao custeio da previdência social; e III - oito centésimos por cento ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Como se vê, desde que instituída a CPMF destina-se à Seguridade Social, posto que no início reservada na totalidade à saúde, depois também à previdência, em parte, e finalmente ainda à assistência social (o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza). E como se sabe, a Seguridade Social é composta por três segmentos: saúde, previdência e assistência social.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos ("Se a lei não fixar prazo à homologação..."). Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da CPMF, da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dispõe o referido texto legal:

*"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."*



Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º do CTN, de modo a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Importa investigar a respeito do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,<sup>1</sup> filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,<sup>2</sup> que entende haver homologação da atividade do contribuinte, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **todo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

Ora, se a autoridade administrativa **homologa um valor zero, ou uma restituição**, evidente que não está homologando **pagamento**. A redação do *caput* do art. 150

<sup>1</sup> No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, "A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras" (itálico), in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, jul-dez de 1979, p. 183; Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, *Tributação das Pessoas Jurídicas*, Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 461; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 384

<sup>2</sup> José Souto Maior Borges, in *Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 445, leciona que homologa-se a "atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento."



do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...), não para dizer de sua homologação. Esta refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo (“... a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**.”

Quanto ao argumento de lei ordinária não poderia estabelecer prazos decadencial e prescricional, penso diferente. O art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, “b”, da Constituição, segundo o qual “Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

*... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.*

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

*É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.*

*Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.*

*Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispondo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual*

*supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.*

*Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.*

*A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: "é uma lei sobre leis de tributação". Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.*

*Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.*

(...)

*A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).*

Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

Neste ponto cabe breve excursão sobre a classificação do gênero tributo. Os autores que empregam apenas os critérios internos ou estruturais da norma jurídica dividem-se em duas correntes: a dicotômica, que identifica apenas duas espécies no gênero, e a tricotômica, que vê a existência de três espécies. A corrente dicotômica utiliza um critério único: **vinculação do aspecto material ou núcleo da hipótese de incidência com uma atividade estatal relacionada com o contribuinte**. Daí obterem duas espécies: a dos impostos e a das taxas. É como procede Augusto Becker,<sup>3</sup> com a mudança de que emprega a base de cálculo, no lugar do aspecto material da hipótese de incidência.

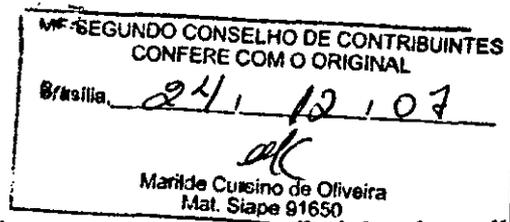
Acrescentando-se o critério modo de conexão entre a atividade estatal e o sujeito passivo, obtém-se a classe dos tributos vinculados dividida em duas subespécies, chegando-se então a imposto, taxa e contribuição de melhoria. Esta a famosa divisão tricotômica abraçada por Geraldo Ataliba<sup>4</sup> e tão divulgada entre nós, desde longa data.

Ao lado da classificação tricotômica, que é conceitual classificatória, tem-se após a Constituição de 1988 um tipo<sup>5</sup> ou conceito de ordem (não é mais um conceito de

<sup>3</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: LEJUS, 1998, p. 373/384.

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 109/182, itens 48 em diante.

<sup>5</sup> Diferentemente do conceito de classe, que é fechado e bem definido, com um número limitado e necessário de propriedades, o conceito de ordem ou tipo não possui todas as suas características exatamente delimitadas. No



classe, como na divisão entre imposto, taxa e contribuição de melhoria), este aplicável às contribuições sociais, em que prevalece um critério exterior à estrutura da norma jurídica: o critério finalístico ou da destinação legal. Atinge-se assim a divisão quadripartida.

Finalmente, a divisão quinquipartida é obtida se se considerar o empréstimo compulsório como tributo.

De forma simplificada e crescente, tem-se o seguinte: se adotado apenas o critério da vinculação do aspecto material da hipótese de incidência a uma atividade estatal relacionada ao contribuinte, tem-se impostos e taxas; se adotado o critério que considera a relação da atividade estatal com o contribuinte, tem-se impostos, taxas (vinculação direta) e contribuição de melhoria (vinculação indireta); se adotado um critério exterior e finalístico, ao lado da divisão tricotômica, tem-se imposto, taxa, contribuição de melhoria e contribuições; finalmente, se considerado o empréstimo compulsório como tributo, adotando-se um segundo critério exterior à estrutura da norma (a restituição), tem-se as cinco espécies.

Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota o critério funcional ou finalístico, exterior à estrutura da norma.

O art. 149, por sua vez, subdivide as contribuições em três subespécies: 1) "contribuições sociais", vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem novamente em contribuições para a Seguridade Social (1-1) e contribuições sociais gerais (1-2), estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) "de intervenção no domínio econômico" ou com finalidade interventiva; e 3) "de interesse das categorias profissionais ou econômicas", isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).

**Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.**

Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e 7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91. Em consonância com o regime próprio das contribuições para a Seguridade Social,

---

tipo, pode faltar uma ou até mais de uma das suas características ou propriedades. Daí a subsunção poder ser parcial no tipo, enquanto no conceito classificatório é sempre total.

As origens dos termos permitem aclarar melhor as diferenças. Tipo vem do grego *týpos*, significando cunho, molde, sinal. Já conceito tem origem no latim *conceptu*, que é a representação abstrata de um objeto, concebido mentalmente a partir de suas propriedades essenciais. Assim, o tipo é mais concreto, enquanto o conceito é abstrato. Daí dizer-se que o tipo é descrito, ao passo que o conceito é definido.

2.º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 24/12/07  
Marilda Cusino de Oliveira  
Mat. Siape 91850

os próprios arts. 74, § 4º, e 75, § 1º, do ADCT, ao tratarem da CPMF, fazem referência à anterioridade nonagesimal.

A comparação da CPMF com o antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) serve de forma perfeita para ilustrar como a classificação de um tributo, e conseqüentemente o seu regime jurídico, muda radicalmente a depender de sua destinação, somente. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de Contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a "movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira",<sup>6</sup> e a base de cálculo o valor da transação financeira.

Levando-se em conta somente o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, para a saúde, a previdência social ou para a assistência social; o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, "b", da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais "gerais" também seguem a anterioridade do art. 150, III, "b", em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Tão-somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada em função de sua destinação legal, importa sublinhar a irrelevância do órgão arrecadador, na definição do regime jurídico da Contribuição.

No caso específico da CPMF, da COFINS e do PIS, a circunstância de serem fiscalizadas e arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal, em vez de pelo INSS, não tem qualquer relevância. Neste sentido o voto do Min. Moreira Alves, na relatória da ADC nº 1, quando se refere a julgamentos anteriores do STF e informa o seguinte:

*Em síntese, como salientou o Ministro Carlos Velloso, na qualidade de relator do RE 138.284, quando esta Corte reiterou o entendimento já expedido por ocasião do julgamento do RE 146.733, "O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I)."*

<sup>6</sup> Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18.03.1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 24, 12, 07  
Marilde Cusino de Oliveira  
Mat. Siepe 91650

CC02/C03  
Fls. 256

Pelos fundamentos acima expostos, e levando em conta que a CPMF destina-se à Seguridade Social, concluo que tal Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

A corroborar a interpretação acima, menciono que a 2ª Turma do STJ já analisou a matéria e decidiu que o prazo decadencial da CPMF é de decenal, conforme o julgado abaixo:

- 1. A Constituição Federal de 1988 tornou indiscutível a natureza tributária das contribuições para a seguridade. A prescrição e decadência passaram a ser regidas pelo CTN cinco anos e, após o advento da Lei nº 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal.*
- 2. In casu o débito relativo a parcelas não recolhidas pelo contribuinte referentes aos anos de 1989, 1990 e 1991, sendo a notificação fiscal datada de 07.04.97, acha-se atingido pela decadência, salvo quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de 25 de julho de 1991, quando entrou em vigor o prazo decenal para a constituição do crédito previdenciário, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91.*
- 3. Recurso Especial parcialmente provido.*

(STJ, 2ª Turma, RESP 475559, julgamento em 16/10/2003, Relator Ministro Castro Meira, unânime)

Consoante a interpretação acima, e levando em conta que do lançamento foi dada ciência ao contribuinte em 28/12/2005, nenhum dos períodos de apuração lançados (07/01/2000 a 05/05/2000) decaiu.

Doravante cuido do ponto nodal do litígio, no qual também não assiste razão à recorrente. À decisão recorrida, que não carece qualquer reforma, pouco cabe acrescentar.

Como relação à infração do TVF nº 01, o Banco não mencionou os dispositivos legais nos quais se amparou para considerar as operações não tributadas (ver fls. 03/04 do Anexo I). Não os mencionou porque inexistem, já que a liquidação da aquisição de bens para o seu ativo permanente da recorrente é operação tributada. Isto independentemente de tal liquidação se dar por meio da transferência de títulos públicos, como na situação dos autos.

O Banco, ao adquirir participações societárias e efetuar a integralização de capital transferindo os títulos públicos, realiza tal operação como qualquer outra pessoa jurídica. Não atua, nessa oportunidade, como uma instituição financeira a realizar operação típica. Por isto não cabe cogitar da alíquota zero, nos termos do 8º, IV e § 3º da Lei nº 9.311/96, combinados com a Portaria MF nº 134/1999.

Na situação dos autos, em vez de liquidar a aquisição dos ativos efetuando uma transferência bancária a débito da conta corrente da recorrente a qual não se aplica a alíquota zero (não caberia usar a conta corrente cuja alíquota é zero porque tal aquisição não é operação específica de instituição financeira), liquidou-a transferindo diretamente os títulos e registrando a transferência apenas no sistema interno da instituição financeira custodiante. Assim, evitou-se a circulação de moeda escritural, que necessariamente deveria ter ocorrido.

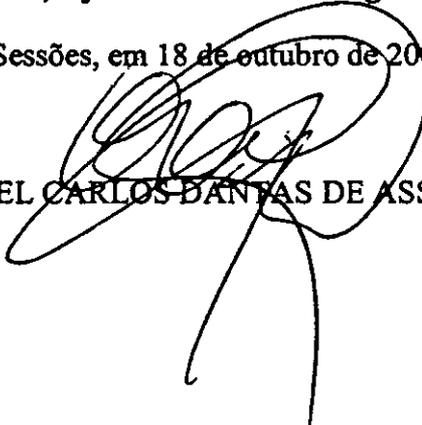
Como bem observado pela DRJ, se o pagamento pela aquisição de ativos pudesse ser efetuado como quer a recorrente (sem a incidência da CPMF), teria que se admitir, também, a não ocorrência do fato gerador da Contribuição na aquisição, por instituição

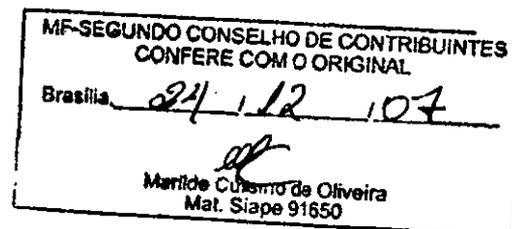
financeira, de qualquer ativo (veículos, imóveis, etc), bem como no pagamento de despesas (salários, alugueis, etc). Bastaria liquidar todas essas obrigações por meio de transferência de títulos de renda fixa/variável junto à instituição custodiante.

No tocante às operações descritas no TVF n.º 02 e TVF 03, a instituição financeira atuada, em vez de contribuinte, é responsável tributária porque não efetuou a retenção da CPMF ao intermediar a transferência de títulos públicos de terceiros. Mais uma vez evitou-se a circulação de moeda escritural e, assim, praticou-se evasão, já que tais operações deveriam ter sido acompanhadas de lançamentos contábeis nas contas correntes do cedente e cessionário, a teor do art. 16 da Lei n.º 9.311, de 1996.

Pelo exposto, rejeito a decadência alegada e nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007.

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 24 / 12 / 07
 Marilda Cuisino de Oliveira Mat. Siapa 91650

## Declaração de Voto

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

Com vista a explicitar meu entendimento divergente da maioria dos Conselheiros desta Terceira Câmara sobre o prazo decadencial da CPMF, passo a tecer considerações sobre o instituto da decadência no âmbito as contribuições sociais.

Inicialmente, cumpre-me registrar que meus votos, nessa matéria, quando se trata da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não se fundamentam nas razões a seguir expostas, conquanto elas lhes sejam perfeitamente aplicáveis. Contudo, não sendo essas contribuições o objeto destes autos, limito-me, aqui, apenas a salientar que, para a Cofins, a partir do momento em que formei convicção sobre a matéria em foco com os fundamentos que a seguir serão exposto, meu voto pelos dez anos como prazo decadencial somente permanece por deferência à jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

No exame da matéria, não se pode olvidar que a norma geral sobre decadência é aquela inserta no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), que transcreve-se:

*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;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

Note-se, pois, que o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, com efeito, nada mais fez que reproduzir o teor dessa norma geral, alterando apenas o prazo quinquenal do CTN para estabelecer prazo decenal para o direito de constituição do crédito tributário relativo às contribuições sociais, conforme se verifica na mera leitura do referido art. 45, que dispõe, *ipsis litteris*:

*Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.*

Ora, a simetria das disposições normativas acima reproduzidas sugere que também se busque a mesma simetria nas suas aplicações. Assim, da mesma forma que o art. 173 do CTN presta-se à definição do prazo decadencial aplicável aos tributos, de modo geral, o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, fixa o prazo decadencial das contribuições sociais em geral.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 24, 12, 07  
Marilde Cuciró de Oliveira  
Mat. SIAPE 91550

Vale dizer: o conteúdo do referido art. 45, por similar ao do art. 173 do CTN, aplica-se às contribuições sociais no mesmo âmbito de aplicação deste último dispositivo legal.

O que se percebe então é que nenhum paralelismo há entre o precitado art. 45 e o art. 150, § 4º, do CTN, visto que, enquanto aquele contém regra geral de decadência, este traz regra específica aplicável apenas aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Conclui-se, pois, que, tratando-se de contribuição social sujeita a lançamento por homologação, não há que se falar no art. 45 da Lei n.º 8.212, de 1991, que é aplicável onde, para os demais tributos, aplicar-se-ia o art. 173 do CTN, o qual somente será afastado para dar lugar ao mencionado art. 45, na hipótese de contribuição social que não esteja submetida à modalidade de lançamento por homologação.

Dessa forma, tratando-se de tributo, inclusive contribuição social, sujeita ao lançamento por homologação, o dispositivo a ser aplicado, na definição do prazo decadencial, é o art. 150, § 4º, do CTN, que, como concessão feita ao contribuinte, por se ter-lhe imputado o dever de antecipar-se ao Fisco na realização do procedimento previsto no art. 142 do CTN e, ao verificar a ocorrência do fato gerador, proceder à determinação da matéria tributável, à apuração do tributo devido e ao seu conseqüente pagamento, trouxe para a data da ocorrência do fato gerador o termo inicial da contagem do prazo decadencial do tributo.

Por fim, considero pertinente trazer a lume ementa do julgado da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial (REsp) n.º 674532-SC, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.*

*1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "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".*

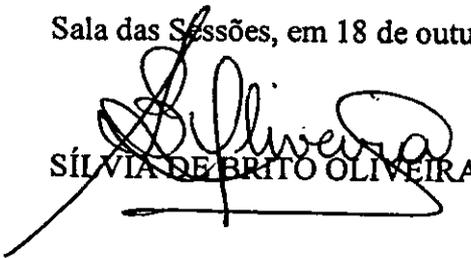
*2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.*

*3. No caso concreto, o débito é referente a contribuição social, tributo sujeito a lançamento por homologação, e houve antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima*

*indicada, a regra do art. 150, § 4º, do CTN.4. Recurso especial a que se nega provimento.*

Com essas sucintas considerações, julgo ter esclarecido o motivo porque diverjo do Ilustre Conselheiro Relator, bem como da maioria dos meus pares nesta Terceira Câmara.

Sala das Sessões, em 18 de outubro de 2007.

  
SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

