ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.003130/2005-45

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

Processo nº	19515.003130/2005-45
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	**3301-004.835 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de julho de 2018
Matéria	AUTO DE INFRAÇÃO CPMF
Recorrente	ATLAS COPCO BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 04/08/1999 a 09/01/2002

CPMF. DECADÊNCIA:

O prazo decadencial das contribuições destinadas à seguridade social é de cinco anos, conforme a Súmula Vinculante nº 08, do STF, contados, se não houver pagamento, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

LANÇAMENTO DE OFICIO. INFORMAÇÕES FORNECIDAS POR INSTITUIÇÃO BANCÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA.

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

CPMF. SUJEIÇÃO PASSIVA. TITULAR DE CONTA-CORRENTE.

O contribuinte da CPMF é o titular de conta-corrente bancária, não se cogitando, na espécie, da existência de estabelecimento matriz ou filial.

CPMF. PAGAMENTO. BENEFICIÁRIO. RETIFICAÇÃO.

O pagamento de tributos e contribuições somente aproveita ao responsável identificado no documento de arrecadação. A retificação de recolhimento somente se efetiva com o atendimento dos requisitos fixados na legislação tributária.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Winderley Morais Pereira Presidente

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira - Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado no Acórdão nº 05-21.130 - 3a Turma da DRJ/CPS (fls. 431 e seguintes), a seguir transcrito:

> Trata-se de Auto de Infração da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão Financeira — CPMF, fls. 193/231, que constituiu o crédito tributário total de R$ 517.585,91, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/10/2005.
>
> No Termo de Verificação de Infração - CPMF de fls. 226/230, a autoridade autuante contextualiza da seguinte forma o lançamento:
>
> *A Medida Provisória n°2.158-35, de 24 de agosto de 2001, em seu art. 45 (.), determinou os procedimentos a serem adotados pelas instituições responsáveis pela retenção da (..) (CPMF), em relação aos valores que não foram retidos e recolhidos por força de medida judicial posteriormente revogada.*
>
> *Em cumprimento ao disposto no inciso IV do art. 45 da MP em referência, as instituições apresentaram (.) as informações necessárias para o lançamento de ofício (vide fls. 09 a 14) (.).*
>
> ...
>
> *Posteriormente, o contribuinte nos apresentou cópias das medidas judiciais relacionadas ao questionamento da cobrança da CPMF, anexas fls. 45 a 154, bem como documentos e demonstrativos de valores pagos através de DARF's (conforme fls. 155 a 177). Conforme explicitaremos adiante, tais DARF's foram recolhidos pelo contribuinte inscrito no CNPJ sob n°57.029.431/0001-06 (estabelecimento matriz).*
>
> ...

De acordo com os valores apresentados no demonstrativo anexo fls. 156/157, o contribuinte reconhece como procedentes as informações enviadas à Secretaria da Receita Federal pelas instituições financeiras (fls. 09 a 14) com relação aos valores da CPMF que não foram retidos e recolhidos por força de medida judicial posteriormente revogado, relativamente ao contribuinte objeto da presente ação fiscal (estabelecimento filial inscrito no CNPJ sob n°57.029.431/0002-89).

Entendemos que o cerne do procedimento fiscal realizado reside no fato de que, em consonância com a sistemática de apuração da CPMF, o contribuinte da CPMF é o titular da conta-corrente mantida junto à instituição financeira, sendo cada estabelecimento considerado um contribuinte distinto. Desta forma, ainda que se tenha realizado recolhimentos através de DARF's (vide demonstrativo elaborado pelo contribuinte anexo fl. 158), com o código de receita 8536 - CPMF - AÇÃO JUDICIAL (ARTS 45/46 MP2037-21/00), os recolhimentos foram efetuados pelo estabelecimento matriz (.) quando o correto seria que os recolhimentos dos valores devidos da CPMF constantes nas fls. 09 a 14 tivessem sido efetuados pelo estabelecimento filial (.).

Assim, constatamos que não houve qualquer recolhimento efetuado pelo contribuinte (..), em relação aos valores de CPMF devidos do período de 08/1999 a 01/2002 que não foram retidos e recolhidos por força de medida judicial posteriormente revogada.

A autoridade fiscal informa ainda a existência das seguintes ações judiciais:

a) Mandado de Segurança n° 1999.61.00.029639-6 que teve a liminar concedida, mas foi julgado improcedente o pedido. A apelação foi recebida apenas no efeito devolutivo, tendo sido interposta medida cautelar n° 2000.03.00.020714-5 pleiteando a concessão de efeito suspensivo ao recurso.

O pedido foi deferido e posteriormente a cautelar foi julgada prejudicada por perda do objeto diante do Acórdão proferido nos autos do Mandado de Segurança. O Acórdão do Tribunal Regional Federal da 3a Região negou provimento à apelação e, após acolhimento de embargos de declaração, transitou em julgado em 26/08/2002;

b) Mandado de Segurança n° 2001.61.00.030833-4 com fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário alusivo aos encargos moratórios de multa e juros equivalentes a taxa SELIC sobre os valores devidos a título da contribuição CPMF no período de 30 de junho de 1999 a 19 de novembro de 2001. Foi concedida liminar em 11/12/2001, estando os autos conclusos para sentença. A União impetrou agravo de instrumento, recebido em 22/03/2002, com despacho/decisão concedendo o efeito suspensivo requerido.

Cientificado do lançamento em 21/11/2005, o sujeito passivo apresentou impugnação em 21/12/2005, fls. 234/260, alegando, em síntese:

a) da redação do § 3°, do art. 5°, da Lei n° 9.311, de 24 de outubro de 1996, conclui-se, sem margem de erro, que a responsabilidade supletiva do contribuinte não poderia ser simplesmente substituída pela responsabilidade principal das instituições financeiras, devendo qualquer procedimento fiscal, no que se incluem as autuações, voltar-se, num primeiro momento, às instituições financeiras, e posteriormente, em caráter supletivo, aos contribuintes, caracterizando a supressão deste procedimento a ilegitimidade passiva do contribuinte e, conseqüentemente, a nulidade da peça impugnatória;

b) de acordo com o disposto no § 4° do art. 150 do Código Tributário Nacional, ocorreu a decadência dos créditos correspondentes aos fatos geradores verificados entre agosto de 1999 e 20 de novembro de 2000, dado que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 21/11/2005;

c) a exigência de ofício no valor principal de R$ 199.750,58 é improcedente diante dos pagamentos feitos pela contribuinte. Conforme comprovado, por ocasião do procedimento fiscal, parte deste valor, ou seja, R$ 140.308,71, foi recolhido pelo contribuinte aos 28/12/2001, mediante DARF de valor maior, ou seja, R$ 2.243.810,34 (doc 5). Já o valor, de R$ 59.441,87, foi recolhido através de 03 (três) DARF, sendo um deles no valor principal de R$' 2.169,79, aos 26/12/2001 (doc. 6) e outros dois nos valores de R$ 12.644, 54 (doc 7) e R$ 44.627,12 (doc. 8) aos 31/01/2002, remanescendo, em relação ao valor total acima mencionado, pequena difèrença a pagar, no valor de R$ 0,42. Cumpre salientar que o darf no valor de R$ 2.243.810,34 englobou não só os valores devidos pela filial-Divisão ACTATOOLS, ora autuada (CNPJ 57.029.431/0002-89) como também de sua matriz (CNPJ 57.029.431/0001-06 — R$ 1.899.206,45) e de outra filial-Divisão CMT (CNPJ 57.029.431/0021-41 — R$ 204.295,18) conforme fazem prova a planilha e DARFs anexos (docs 9/12). Da mesma forma, os outros três darfs no valor de R$ 2.169,79, R$ 12.644,54 e R$ 44.627,12, devidos pela autuada, foram recolhidos pelo CNPJ da matriz (.). Reconhece o agente autuante, tendo constado expressamente do auto de infração (.), que o contribuinte comprovou o recolhimento da exação reclamada, para o CNPJ da filial ora autuada, contudo o fez através dos DARFs que comprovam recolhimentos efetuados de forma unificado pelo estabelecimento matriz (.). Ocorre que referidos esclarecimentos foram \ desconsiderados pela fiscalização, ao argumento de que estes recolhimentos deveriam ter sido efetuados pelo CNPJ do titular da conta corrente (..). A planilha anexa (doc 13), elaborada com base nas informações prestadas pelas instituições financeiras à Secretaria da Receita Federal, evidencia que a empresa matriz (.) deveria ter recolhido a título de CPMF a importância de R$ 2.169.577,28. Referido demonstrativo e respectivas guias darfs evidenciam que o contribuinte-matriz recolheu valor superior ao devido, ou seja, R$ 2.183.843,42, tendo este recolhimento sido efetuado da seguinte forma: (1) R$ 1.899.206,45, através do DARF de maior valor (R$ 2.243.810,34 docs 5 e 9) e R$

284.636,97, por meio das DARFs ora anexadas (docs. 14/24). Portanto, se considerarmos que todos os recolhimentos feitos pelo CNPJ da matriz a ela pertencem com exclusividade, teríamos que considerar então que a matriz recolheu a título de CPMF o valor correspondente à somatória dos valores representados pelos DARFs ora anexados (R$ 2.342.672,50-doc 5 e R$ 284.636,97 docs 14/24), que totalizam a importância de R$ 2.627.329,50, valor este superior ao devido por referido CNPJ — R$ 2.183.843,42. Ora, se assim fosse (.), teria o contribuinte o direito de compensar esse pagamento feito a maior, face ao imaginário débito dos estabelecimentos filiais (.), o que por igual, importaria na extinção do crédito tributário impingido ao contribuinte. Portanto (.), em que pese a acusação fiscal, inexiste fundamento legal que justifique a cobrança em duplicidade da exação validamente recolhida pelo contribuinte, de maneira unificado, pelo CNPJ da matriz (.), quando as próprias guias DARFs fizeram referência à origem das contas correntes que originaram os recolhimentos;

d) inexiste, de outro lado, dispositivo legal que obrigue o contribuinte a efetuar os recolhimentos da CPMF por CNPJs distintos, até porque, para fins de CPMF, a pessoa jurídica é una, não vigorando para este tipo de exação, o princípio da autonomia dos estabelecimentos (..). Contudo (..), optou o contribuinte por promover a retificação dos referidos DARFs, mediante pedidos de REDARFs (docs. 25/30), separando e retificando os recolhimentos efetuados em relação ao CNPJ da matriz para cada filial (.), requerendo a impugnante o acolhimento da presente impugnação para declarar extintos os créditos tributários (.);

e) como relatado, a exigibilidade da contribuição estava suspensa no período de 30 de junho de 1999 a 19 de novembro de 2001 por força de Mandado de Segurança e, posteriormente, de medida cautelar. Em outra ação obteve a suspensão da exigibilidade dos encargos moratórios de multa e juros sobre os valores que tiveram sua exigibilidade suspensa. Embora referido despacho liminar tenha sido objeto de recurso de agravo de instrumento por parte da União Federal, como alega o sr. auditor fiscal, cumpre evidenciar que a decisão que suspendeu a liminar deferida ao contribuinte encontra-se em vigor, porque em face do despacho que concedeu o efeito suspensivo no TRF, foram apresentados embargos declaratórios interpostos pelo contribuinte (doc. 31), que ainda se encontram pendentes de julgamento, não tendo se aperfeiçoado desta forma a prestação jurisdicional (doc. 32). Assim, houve suspensão da exigibilidade, fazendo-se indevida a cobrança do principal e dos encargos morat6rios. O art. 63 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina a lavratura do auto sem multa de ofício nos casos em que for suspensa a exigibilidade do tributo. Dados os provimentos judiciais obtidos em seu favor, não se implementou a mora, pelo que não há que se falar em cobrança de encargos moratórios;

f) demais disso, é notório que, no presente caso, verificou-se a denúncia espontânea do tributo: o mesmo foi recolhido pelo contribuinte, sem qualquer prévia ação fiscal de cobrança;

g) outro aspecto a considerar reside no fato de que, diante do incontestável pagamento dos valores principais, ainda que devida fosse a aplicação de qualquer multa isolada (.), não deveria ela ser mensurada sobre o valor originário da obrigação tributária principal, que foi devidamente recolhido (..) e sim, apenas, sobre as supostas diferenças correspondentes à multa moratória. O lançamento sobre o total devido representa afronta ao art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996, e ao princípio da isonomia;

h) os valores devidos a título de CPMF foram informados pelas instituições financeiras e ratificadas pela contribuinte, não exigindo qualquer trabalho de ofício para sua apuração, o que torna descabida qualquer multa de ofício;

i) por conta da inexistência da mora, pela suspensão de sua exigibilidade por decisão judicial e pela sua ilegalidade e inconstitucionalidade, é inaplicável de juros moratórios calculados pela Taxa Selic.

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou parcialmente procedente, com a seguinte ementa:

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

Período de apuração: 04/08/1999 a 09/01/2002

CPMF. DECADÊNCIA:

O prazo decadencial das contribuições destinadas à seguridade social é de dez anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

LANÇAMENTO DE OFICIO. INFORMAÇÕES FORNECIDAS POR INSTITUIÇÃO BANCÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA.

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

CPMF. Sujeição Passiva. Titular de Conta-Corrente.

O contribuinte da CPMF é o titular de conta-corrente bancária, não se cogitando, na espécie, da existência de estabelecimento matriz ou filial.

CPMF. Pagamento. Beneficiário. Retificação.

O pagamento de tributos e contribuições somente aproveita ao responsável identificado no documento de arrecadação. A

> retificação de recolhimento somente se efetiva com o atendimento dos requisitos fixados na legislação tributária.
>
> LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.
>
> Cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o do direito de lançar cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.
>
> Lançamento Procedente

Foi apresentado Recurso Voluntário (fls. 471 e seguintes), no qual a Recorrente reiterou seus argumentos apresentados na primeira instância e requereu provimento ao seu recurso.

O Recurso Voluntário foi julgado pelo Acordão nº 3802001.778 – 2ª Turma Especial (fls. 526/534), com a seguinte Ementa:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Período de apuração: 04/08/1999 a 09/01/2002
>
> EXAME DE ALEGAÇÃO SOBRE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.
>
> À autoridade administrativa falece competência para afastar a aplicação de norma sob fundamento de sua inconstitucionalidade, uma vez que tal apreciação é exclusiva do Poder Judiciário, nos termos dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal. Tal questão, inclusive, é objeto da Súmula no 2 do CARF.
>
> CPMF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.
>
> A contagem do prazo decadencial ditada pelo Código Tributário Nacional aplica-se às contribuições sociais, dentre as quais a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira CPMF. Tal sistemática foi definida pelo STF, que julgou inconstitucional os artigos 45 e 46 da Lei no 8.212/91, questão objeto de sua Súmula Vinculante no 8.
>
> Transcorrido o prazo qüinqüenal para a constituição dos créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação deverá ser declara a decadência, posto que já extinto o próprio direito que vigorava em favor da Fazenda Pública quando da formalização do auto de infração.

Recurso a que se dá parcial provimento.

A contribuinte apresentou Embargos de Declaração (fls. 627/672), que foram admitidos e julgados pelo Acordão nº 3301003.964– 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (fls. 680 e seguintes), com a seguinte Ementa

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Período de apuração: 04/08/1999 a 09/01/2002
>
> EMBARGOS DECLARATÓRIOS. CONTRADIÇÕES E OMISSÕES CONSTATADAS. RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO APENAS EM PARTE. NULIDADE DA DECISÃO EMBARGADA.
>
> Nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972, as constatadas contradições e omissões do julgado embargado levam ao necessário reconhecimento da sua nulidade por cerceamento do direito de defesa do contribuinte.
>
> Em razão das particularidade do caso concreto aqui analisado, resta forçoso reconhecer que a existência de contradições entre a decisão recorrida e os seus fundamentos e a ausência de fundamentação quanto a tópicos essenciais à solução da lide levam a uma verdadeira insegurança quando ao conteúdo do julgamento outrora proferido, em especial quando se verifica que o Recurso fora conhecido apenas em parte, quando deveria ter sido conhecido em sua integralidade.
>
> Embargos acolhidos, com efeitos infringentes, para fins de anular o acórdão embargado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Alegou em preliminar, a Recorrente que "Equivocou-se a autoridade julgadora ao entender aplicáveis ao caso, para fins de contagem de prazo decadencial do direito de constituição do crédito, as disposições contidas no artigo 45 da Lei 8.212/91" e asseverou que " Equivocou-se a autoridade julgadora ao entender aplicáveis ao caso, para fins de contagem de prazo decadencial do direito de constituição do crédito, as disposições contidas no artigo 45 da Lei 8.212/91"

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial,

portanto, é de cinco anos. O **dies a quo** do referido prazo, tendo em conta que não houve pagamento, é aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Dessarte, no presente caso, tendo em conta que o Auto de Infração foi cientificado ao contribuinte em 21 de novembro de 2005, assiste razão à Recorrente quando assevera ter se consubstanciado a decadência em relação aos créditos referentes somente ao ano de 1999, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Alegou a Recorrente que o autuado não teria legitimidade passiva. Sobre esse aspecto, colacionamos o entendimento constante da decisão da Delegacia de Julgamento, com o qual comungamos:

> No exame da questão, cabe analisar de forma mais focada o artigo 50 da Lei n° 9.311, de 1996. In verbis:
>
> *Art. 50 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. 2';*
>
> *II - às instituições que intermediarem as operações a que se refere o inciso V do art. 2°;*
>
> *III - àqueles que intermediarem operações a que se refere o inciso VI do art. 2°.*
>
> *§ 1° 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. 7° sobre o saldo daquelas contas, exclusivamente para os efeitos de retiradas ou saques, em operações sujeitas à contribuição, durante o período de sua incidência.*
>
> *§ 2° 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.*
>
> *§ 3° Na falta de retenção da contribuição, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento.*
>
> Decorre da leitura do §3° do art. 5° da Lei n° 9.311, de 1996, que o diploma que instituiu a CPMF cuidou de estabelecer a responsabilidade supletiva do contribuinte pelo recolhimento da CPMF, caso a instituição financeira não procedesse à retenção do tributo.
>
> O comando em tela encerra, portanto, a permissão para que o Fisco dirija o lançamento e a cobrança da CPMF não recolhida diretamente ao contribuinte, caso o tributo não tenha sido retido e recolhido pela instituição financeira onde o fato gerador tenha se materializado. Sobressai da leitura do apontado § 30 ainda, que é incondicional a atribuição de responsabilidade supletiva ao

contribuinte. Em decorrência dessa compreensão, não cabe ao intérprete cogitar das razões fáticas que concorreram para a falta de retenção da CPMF pela instituição bancária.

A responsabilidade do correntista se destaca ainda mais nos casos em que a instituição financeira estava impedida de realizar retenção por força de iniciativa do próprio sujeito passivo, como é o caso das ações judiciais que suspenderam temporariamente a exigibilidade do tributo.

Portanto, exigir a CPMF diretamente do contribuinte, nos casos de imobilidade da instituição financeira responsável, como autorizou a Lei n° 9.311, de 1996, é determinação que viaja ao encontro do instituto da responsabilidade supletiva, introduzida no ordenamento tributário pelo art. 128 do Código Tributário Nacional (CTN), que tem a seguinte redação:

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.

Luciano Amaro, ao comentar o conceito, afirma que o contribuinte, quando designado no desenho da espécie tributária como responsável suplente nos termos do artigo 128 do CTN, mantém-se na relação tributária em posição de suplente, para suprir ou complementar o pagamento caso o terceiro responsável não solva o débito tributário ou o faça com insuficiência. Confira-se:

O art. 128 admite que, eleito o terceiro, a lei exclua a responsabilidade do contribuinte ou mantenha este como responsável subsidiário (ao prever que ao contribuinte pode ser atribuída responsabilidade em caráter supletivo caso o responsável nada pague ou pague menos que o devido).

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

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

Assim, não tendo havido retenção da CPMF por parte das instituições financeiras, deve o Fisco exigir do contribuinte, devedor principal e responsável supletivo por dívida própria, a satisfação do crédito tributário.

Defendeu a Recorrente que teria se dado a extinção do crédito tributário pelo pagamento. A Recorrente informou que juntou os DARF que comprovam que o tributo em pauta foi devidamente recolhido, esclareceu que os pagamentos foram feitos no CNPJ da matriz, ainda que contendo valores relativos ao CNPJ da filial e explicou:

> O auto de infração lavrado constituiu o crédito tributário no importe de R$ 517.585,91, correspondendo este valor ao resultado da aplicação de juros de mora e de multa ao valor principal de R$ 199.750,58, referente à contribuição supostamente devida pelo recorrente.
>
> 44. Ainda que já tenha apresentado os comprovantes desse recolhimento em sua impugnação ao auto de infração, o recorrente novamente os apresenta, para o fim de demonstrar seu direito.
>
> Nesse sentido, o valor de **R$ 199.750,58** já foi recolhido pelo recorrente da seguinte forma: **a) Darf no valor de R$ 2.243.810,34** (doc. 04) **recolhido em 28/12/2002; b) Darf no valor de R$ 2.169,79** (doc. 05) **recolhido na data de 26/12/2001; c) Darf no valor de R$ 12.644,54** (doc. 06) **recolhido aos 31/01/2002 e d) Darf no valor de R$ 44.627,12** (doc. 07) **também recolhido aos 31/01/2002.**
>
> 45. No valor constante do Darf descrito na letra "a" acima, está embutido o valor de **R$ 140.308,71** que, quando somado ao valor descrito nas letras "b", "c" e "d", resulta na importância de **R$ 199.750,16, sendo este o valor recolhido pelo recorrente, o qual assim comprova o pagamento da importância cobrada no auto de infração.**
>
> 46. Vale dizer que, se subtrairmos o valor cobrado pela Autoridade Fiscal (sem os encargos) do valor de R$ 199.750,16, constatamos uma pequena diferença em favor do Fisco, no montante de R$ 0,42 (quarenta e dois centavos), o que se mostra irrelevante e imaterial diante do valor autuado e mantido pelo V. Acórdão.
>
> 47. Cumpre salientar que o Darf no valor de R$ 2.243.810,34 englobou, além do valor de R$ 140.308,71 correspondentes à parte do crédito cobrado pelo julgador, outros valores devidos a título de CPMF pela matriz da recorrente e, também, por outra filial. Assim, todos os pagamentos de CPMF devidos, tanto pela matriz quanto pelas filiais, foram alocados unicamente no CNPJ da matriz, qual seja, 57.029.431/0001-06.
>
> 48. Nesse sentido, o DARF em comento compunha-se do valor devido de CPMF pela Matriz (CNPJ 57.029.431/0001-06) referente a R$ 1.899.206,45; do valor devido a titulo de CPMF pela recorrente (divisão administrativa "ACTA")- CNPJ 57.029.431/002-89 referente a **R$ 140.308,71** e de parte do valor devido a titulo de CPMF por outra filial (CNPJ No. 57.029.431/0021-41), no montante de **R$ 204.295,18.** A outra parte do valor devido a titulo de CPMF pela recorrente encontra-

> se recolhida por meio dos DARFs descritos nas letras "b", "c" e "d" do item 44 do presente recurso.
>
> **49. A** autoridade julgadora afirmou serem inconsistentes os documentos apresentados pela recorrente, aduzindo ainda que a menção dos números das contas correntes inseridos nos DARFs não seria suficiente para estabelecer correlação entre o valor constante do documento de arrecadação e o valor devido como CPMF, em vista do fato de, nos DARFs, ter sido aposto somente o CNPJ da matriz.
>
> 50. Ora, tal argumento não nos parece forte o suficiente para prevalecer. O recorrente, no objetivo de comprovar que era o titular das contas correntes indicadas nos DARFs, apresenta documento emitido pela Instituição financeira FINASA S.A., o qua), não deixa dúvidas a respeito da titularidade da conta corrente informada nos documentos de arrecadação ora anexados(doc. 08).
>
> 51. Assim, os DARFs em questão apresentam, no campo "observações", o número das contas correntes vinculadas ao **Banco Finasa Nos. 4742250-8 e 4742240-0,** sendo que tal fato torna induvidoso que referidos DARFs revelam o pagamento de importâncias devidas de CPMF relativamente a tais contas e, sendo estas de titularidade do recorrente, inquestionável se mostra o pagamento do crédito tributário cobrado.
>
> 52. Conforme o V.Acórdão, o fato de os DARFs terem sido recolhidos, ainda que contendo os valores relativos à CPMF das filiais, com indicação somente do CNPJ da matriz, seria determinante para invalidar a extinção por pagamento do crédito tributário.

Segundo a decisão de piso, os documentos trazidos aos autos para comprovar a iniciativa de retificação são incapazes de atingir seus objetivos. Com efeito, observou-se que os Pedidos de Retificação de DARF-REDARF, juntados às fls. 339/343, não apresentam sinais de que tenham sido entregues à unidade da Administração Tributária que jurisdiciona o domicílio tributário da contribuinte, conforme determina a Instrução Normativa SRF n° 403, de 11/03/2004. Da mesma forma, não constam dos autos documentos que atestem à entrega em meio eletrônico do pedido de retificação, conforme regramento instituído pelo Ato Declaratório Executivo CORAT/COTEC n° 66, de 06/08/2004. Os documentos de fls. 323/325, não atendem aos requisitos deste último ato, não se prestando a provar a alegada retificação. Importante notar ainda que a alteração de CNPJ, que seria uma das informações a serem retificadas, não é admitida para retificação por via eletrônica.

Observou-se ainda que, caso a intenção da juntada de tais documentos tenha sido a formalização da retificação, a impugnação não é o meio próprio de fazê-lo, devendo ser observados os ritos próprios para tanto. Também consta da decisão recorrida que a conclusão de que não houve a tentativa de modificação dos documentos de arrecadação ou que esta foi indeferida pela Administração os documentos de fls. 369/372, que mostram que os dados dos recolhimentos não foram alterados nos controles eletrônicos da Administração Tributária.

Cumpre colacionar excerto da decisão de piso:

> Neste ponto, é oportuno fixar que, no desenvolvimento da relação processual, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto a fato constitutivo do seu direito. No caso, a ocorrência da falta de

> recolhimento foi demonstrada pela fiscalização com base nas informações prestadas pelas instituições financeiras em que a contribuinte manteve contascorrentes e na ausência de pagamentos em nome da autuada nos registros eletrônicos da Administração Tributária.

Dessarte, seguimos na esteira da decisão de piso, ou seja, no sentido de manter o entendimento que o conjunto dos documentos que compõem os autos não permitem estabelecer uma relação direta e segura entre os valores devidos pelos contribuintes individuais, discriminados nos informativos em função da titularidade das contas-correntes, e os pagamentos efetuados todos em nome de um só, a matriz.

Defende não serem aplicáveis os encargos moratórios e os juros de mora. Assevera a Recorrente que obtivera liminar deferida em sede cautelar, mantendo a suspensão da exigibilidade da CPMF até 19/11/2001. A partir desta data (19/11/2001) é que dever-se-ia computar o prazo de 30(trinta) dias para recolhimento da CPMF. Entende a Recorrente que prazo para recolhimento do tributo não se iniciou com a publicação do acórdão proferido na apelação interposta na ação principal, ocorrida aos 04/05/2001, tendo em vista que a liminar que se encontrava em vigor não era mais aquela inicialmente deferida no mandado de segurança, mas sim aquela proferida em sede cautelar.

Defende a Recorrente que, no momento do trânsito em julgado do acórdão proferido nos embargos de declaração, já havia recolhido voluntariamente a CPMF do período em que a sua exigibilidade esteve suspensa, fazendo jus à exoneração da multa moratória.

Informa também que distribuiu perante a 15a Vara da Justiça Federal em São Paulo, Mandado de Segurança n° 2001.61.00.030833-4, obtendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário alusivo aos encargos moratórios de multa e juros equivalentes à taxa SELIC sobre os valores devidos a título da contribuição CPMF no período de 30 de junho de 1999 a 19 de novembro de 2001, período em que a sua exigibilidade esteve suspensa por força de medidas liminares anteriormente deferidas; e que a sentença afastou a multa de mora.

Contudo, cumpre transcrever a decisão do Tribunal Regional Federal da 3a Região no Mandado de Segurança n° 2001.61.00.030833-4 (EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0030833-78.2001.4.03.6100/SP 2001.61.00.030833-4/SP), publicada no dia 09/05/2011 (disponível no sítio: http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/1286869 e consultado no dia 10 de maio de 2018):

> "AGRAVO LEGAL. CPMF - MULTA DE MORA E JUROS DE MORA DURANTE PERÍODO EM QUE VIGORAVAM MEDIDAS LIMINARES - PAGAMENTO DEVIDO - SÚMULA 405 DO STF - PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.
>
> 1. Pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça quanto à validade dos juros e da multa moratória de débito fiscal não recolhido, com ressalva apenas da interrupção da mora entre a decisão suspensiva da exigibilidade e o período de 30 dias contados da publicação da decisão que considerar devido o tributo, nos termos do artigo 63, § 2º, da Lei nº 9.430/96. Todavia, no caso em apreciação, em decorrência do Princípio da

> Especialidade, afasta-se o disposto no art. 63, § 2º da Lei 9.430/96. Prevalece, assim, a regra contida no artigo 45, inciso III, da Medida Provisória 2037/00 (reeditada sob o n. 2.158-35/2001) e no art. 2º, § 2º, I e II, da IN/SRF 89/2000, **sendo devidos os encargos moratórios no período em questão.** A corroborar esse entendimento, o disposto na Súmula nº 405 do STF: "Denegado o Mandado de Segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária".
>
> 2. **A liminar sede de Mandado de Segurança é sempre um juízo provisório, passível de alteração a qualquer tempo**, quer pelo próprio juiz prolator da decisão, quer pelo Tribunal ao qual encontra-se vinculado.
>
> 3. A parte que se beneficia da medida acautelatória fica sujeita à sua cassação, devendo arcar com os consectários decorrentes do atraso ocasionado pelo deferimento da medida, cuja cassação tem eficácia **ex tunc**. **Assim, é devida a multa moratória. Os juros moratórios, por serem remuneratórios do capital, como a correção monetária, também são devidos ante a cassação do provimento judicial provisório, bastando que tenha sido recolhido após o prazo previsto legalmente**.
>
> 4. Retornando os fatos ao **status quo ante**, em razão de ter sido cassada a liminar anteriormente deferida, cabe ao Fisco a cobrança do crédito tributário na sua integralidade, inclusive quanto aos encargos decorrentes da mora. O valor da CPMF**,** portanto, deverá ser acrescido de juros de mora e multa, conforme a previsão do art. 2º, § 2º, I e II, da IN/SRF 89/2000, bem como do art. 17, § 2º, incisos I e II, da IN SRF nº 42/01. Nesse sentido, a jurisprudência do STJ: STJ, Segunda Turma, AGRESP 742280, Relator Ministro Herman Benjamin, DJE em 19/12/08 ; STJ - RESP 200401096865, RESP - RECURSO ESPECIAL - 675192, PRIMEIRA TURMA, REL. MIN. DENISE ARRUDA, PUBL. DJ DATA:14/06/2007 PG:00254 ; STJ- RESP 00702850738, RESP - RECURSO ESPECIAL - 1011609, PRIMEIRA TURMA, REL. MIN. LUIZ FUX, PUBL. DJE DATA:06/08/2009 ; STJ - RESP 200401096865, RESP - RECURSO ESPECIAL - 675192, PRIMEIRA TURMA, REL. MIN. DENISE ARRUDA, PUBL. DJ DATA:14/06/2007 PG:00254. No mesmo sentido, o seguinte precedente desta Turma: TRF 3ª Região, Terceira Turma, AG 145830, Relator Juiz Federal Convocado Renato Barth, DJU em 08/08/07, página 147.
>
> 5. Agravo legal a que se nega provimento". (grifou-se).

Nesse contexto, nos termos da decisão judicial e em consonância com a decisão de piso, conclui-se que os encargos moratórios são devidos, pois tanto os juros moratórios, por serem remuneratórios do capital, quanto a correção monetária (taxa Selic) são devidos ante a cassação do provimento judicial provisório, bastando que tenha sido recolhido após o prazo previsto legalmente.

Defende a Recorrente que houvera a denúncia espontânea nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional. Contudo, tendo em conta que a Recorrente não tivera êxito

em demonstrar o pagamento do tributo devido, requisito essencial da denúncia espontânea em matéria tributária, não é aplicável o instituto da denúncia espontânea ao presente caso.

Segundo a Recorrente caso fosse devida qualquer multa, esta não deveria incidir sobre o valor originário, mas somente sobre algum eventual saldo remanescente depois de deduzidos os pagamentos efetuados pela Recorrente. Mais uma vez, como não logrou comprovar o pagamento do tributo, não prospera também esse argumento.

Seria inexigível a multa de ofício porque as informações relacionadas aos valores principais foram prestadas pelas instituições financeiras, afirma a Recorrente:

> Outro aspecto ainda a considerar é o de que as informações relacionadas aos valores principais devidos a título de CPMF pela recorrente foram obtidas pela fiscalização através das instituições financeiras, por força do disposto no artigo 11, parágrafo 2°, da lei 9.311/96, informações estas que foram ratificadas, dispensando-se assim, qualquer trabalho de oficio para apuração de valores, mostrando-se, por tais razões, totalmente descabida qualquer multa de ofício.

Alega também que a multa de ofício seria confiscatória.

Cumpre observar que a Recorrente não teve êxito em comprovar o recolhimento do tributo em pauta e nem a retificação das declarações, de forma que cumpriram-se as condições legais para o lançamento da multa de ofício.

Sobre o caráter confiscatório da multa de ofício, cumpre destacar que a multa foi aplicada na forma e nos percentual previsto na Lei e, conforme a Súmula nº 2 do CARF:

> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, defende a Recorrente a possibilidade de arguição de inconstitucionalidade na esfera administrativa, o que, conforme a súmula anteriormente transcrito, não encontra respaldo no entendimento consolidado neste CARF.

Portanto, não assiste razão aos argumentos da Recorrida quanto à multa de ofício e à possibilidade de arguição de inconstitucionalidade na esfera administrativa.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário.

Liziane Angelotti Meira - Relatora