



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

Processo nº 19647.001669/2006-45
Recurso nº 245.000 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.806 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2011
Matéria CPMF
Recorrente COMPANHIA ENERGÉTICA DE PERNAMBUCO - CELPE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/1999 a 01/08/2002

CPMF. DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 8. APLICAÇÃO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Editada a súmula vinculante nº 8 pelo egrégio Supremo Tribunal Federal, consoante a qual é inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo aplicável à Fazenda para providenciar a constituição do crédito tributário passa a ser 05 (cinco) anos, nos moldes do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/1999 a 01/08/2002

LANÇAMENTO. ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE.

Não pode ser taxado de nulo o lançamento que indica todos os dispositivos legais infringidos ou que cuidam da matéria objeto da autuação, bem assim, que descreva com clareza as infrações imputadas ao contribuinte, ainda que não especifique os incisos ou parágrafos relacionados, porquanto o recorrente se defende dos fatos que lhe são atribuídos e não da qualificação jurídica que se lhes emprestam.

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

Período de apuração: 01/07/1999 a 01/08/2002

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. MOVIMENTAÇÕES NO SISTEMA SIAFI. OCORRÊNCIA.

A movimentação ou transmissão de valores, créditos e direitos de natureza financeira, representativos de circulação escritural ou física de moeda, que resulte na transferência de sua titularidade realizada no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI constitui hipótese de

incidência da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, nos termos do art. 1º, parágrafo único, c/c art. 2º, VI da Lei nº 9.311/96.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA.

A responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo cometida àqueles que fazem a intermediação da movimentação e transmissão de valores, créditos ou direitos de natureza financeira não elide a responsabilidade supletiva do contribuinte pelo seu pagamento, acaso não ocorra a retenção.

VALORES TRANSFERIDOS PARA O CAIXA ÚNICO DO TESOIRO NACIONAL. MOVIMENTAÇÃO CONTÁBIL NO SISTEMA SIAFI. NÃO INCIDÊNCIA.

Sendo o contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, autorizado a integrar o SIAFI para percepção de seus créditos perante a União, a transferência de valores para o caixa único do Tesouro Nacional diretamente de sua conta-corrente, com incidência de CPMF, não pode compor novamente a base de cálculo desta contribuição quando da extinção de débitos tributários federais, de sua titularidade, ocorrida no âmbito daquele sistema, por mero registro escritural da operação.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os fatos geradores ocorridos até 02/03/2001, inclusive, em razão da decadência, e para excluir da base de cálculo da CPMF os valores transferidos da conta-corrente diretamente para o caixa único do Tesouro Nacional. Sustentou pela recorrente o Dr. Paulo César França da Silva. OAB/PE nº 22.772.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Robson José Bayerl - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesí Ortiz.

Relatório

Cuida-se, na espécie, de auto de infração lavrado para exigir valores não recolhidos a título de Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão Financeira – CPMF, período de julho/1999 a agosto/2002, conforme relato de primeira instância, que tomo por empréstimo e passo a reproduzir:

“2. De acordo com o autuante, o referido Auto é decorrente da falta de pagamento/ recolhimento da CPMF (a partir de 17/06/1999), onde a empresa efetuou diversas quitações de tributos federais através de compensações com créditos no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, sob cujas movimentações financeiras não foram efetuadas as cobranças das CPMF.

3. Inconformada com a autuação, a contribuinte, por seu procurador, instrumento, de fl. 153 e 155, apresentou a impugnação, de fls. 134/151, e juntou cópias dos documentos, de fls. 153/199, 202/399, 402/599, 602/799, 802/959, alegando, em síntese, que:

3.1 – inicialmente há de ser considerada três preliminares nesta impugnação: a primeira ao descumprimento ao art. 47 da Lei nº 9.430, de 1996. Caberia ao fisco primeiro intimar ao Recorrente para pagamento do imposto no prazo de 20 (vinte) dias, posto cuidar-se de tributos e contribuições declarados à Receita Federal, tanto que o fisco tomou como base as informações encaminhadas e em seu poder. O dispositivo além de pretender dar oportunidade ao sujeito passivo que declara os valores, harmoniza-se com o preceito da ampla defesa e do contraditório. A Recorrente foi surpreendida com a obrigação de pagar a CPMF, sem que lhe fosse ofertado direito de pagar no prazo de 20 dias a contar da intimação, com os acréscimos próprio da Denúncia Espontânea na forma do art. 47 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual cabe a declaração de nulidade do auto de infração, sob pena de negar vigência ao referido dispositivo;

3.2 – existem dois vícios insanáveis na exigência fiscal: primeiro, a disposição legal tida por infringida é genérica. Não se sabe, ao certo, em qual das hipóteses de incidência dos artigos 2º, 4º, 5º e 6º a Impugnante se insere. Cada um daqueles artigos é composto de vários incisos, parágrafos, dentre os quais não se sabe a qual dispositivo foi imputada a infração sob exame. A denúncia fiscal deverá conter, obrigatoriamente, a descrição do fato e a disposição legal infringida (RPAF, art. 10, III e IV) sob pena de cercear o direito de defesa do contribuinte e conseqüentemente levar a Denúncia à Nulidade. Segundo, aqueles dispositivos legais, apesar de se relacionarem à CPMF em nenhum momento dispõem sobre o recolhimento daquela exação. Não mencionam o período de apuração da CPMF. Nem quando deverá ser recolhida. Apenas dispõem sobre os fatos geradores, os contribuintes e as alíquotas. No auto de infração, parece que o Autuante toma por período de apuração os lançamentos ocorridos no interregno de uma semana. Não obstante, não menciona qual o suporte legal para a adoção deste procedimento. Diante desses dois vícios, a Impugnante nem tem como apurar qual infração lhe está sendo imposta, tampouco como averiguar se o Fisco está considerando o período de apuração correto ou não. Mostra-se insubsistente a exigência fiscal, tanto por afrontar o art. 10 do RPAF, como porque cerceia o direito (constitucional) à ampla defesa e ao contraditório, uma vez que a Impugnante não sabe do que se defender, razão por que merece ser desconstituída, sendo o que desde já requer;

3.3 – avulta da exigência fiscal que o Fisco exige CPMF sobre o período de junho de 1999 a agosto de 2002. A Impugnante só tomou ciência do auto de infração em 03.03.2006. Portanto, os fatos geradores ocorridos entre junho de 1999 e fevereiro de 2001 foram homologados (art. 156, VII do CTN c/c o § 4º do art. 150 do CTN e extintos pela decadência (art. 156, V do CTN). A CPMF se enquadra na espécie de lançamento por homologação, eis que é dever do contribuinte apurar a base de cálculo da aludida contribuição e antecipar o recolhimento sob condição resolutória de ulterior homologação (CTN, art. 150, caput). O Fisco dispõe de 5 (cinco) anos para homologar o crédito, sob pena de extinguir o crédito por via da

homologação tácita. O crédito tributário está extinto na forma do art. 156, V e VII do Código Tributário Nacional. Extinguindo-se o crédito tributário no prazo de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador, a conclusão que se impõe é que o período de junho de 1999 a fevereiro de 2001, é de ser declarado inexistente porque extinto na forma do dispositivo citado. Não se diga que a CPMF, sendo contribuição cuja receita é destinada à saúde (portanto, à Seguridade Social), não se aplica o disposto nos artigos 150, § 4º e 156, V e VII do CTN e sim o disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91. Essa alegação é incorreta. Isto porque a decadência é matéria reservada, pela Constituição Federal à Lei Complementar – in casu, o CTN (CF/88, art. 146, III, “b”). Tanto que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou nesse sentido. Confiante, pede seja reconhecida a decadência do período de junho de 1999 a fevereiro de 2001, na forma dos artigos 150, § 4º e 156, V e VII do CTN, uma vez que o lançamento fiscal ocorreu em 02.03.2006 e a Autuada dele tomou conhecimento em 03.03.2006;

3.4 – uma das facilidades advindas da implantação do SIAFI foi a possibilidade de as concessionárias públicas de energia elétrica, como é o caso da Impugnante, quitarem os tributos devidos num processo de encontro de contas, utilizando-se dos créditos oriundos do fornecimento de energia elétrica contra os débitos da administração pública federal. Se a Impugnante forneceu energia elétrica para a SRF emitindo uma fatura de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), p. ex., e, por outro lado, apurou IRPJ a recolher de R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), com o SIAFI, é possível efetuar uma compensação até o limite do crédito; a diferença, no exemplo, de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) é transferida da conta bancária da CELPE para a conta única do tesouro nacional. Só neste último caso, ocorrerá uma transferência de valores de R\$ 20.000,00 da conta bancária da Impugnante para a Conta Única do Tesouro Nacional. Já no primeiro, haverá simplesmente uma compensação; o que na Conta única do Tesouro Nacional, lá permanecerá. Resta saber se o auto de infração, que impõe o recolhimento àquela contribuição sobre o total da operação. Procede ou não, tendo que já foi pago a CPMF sobre o valor de R\$ 20.000,00, quando da transferência da conta bancária da Suplicante para o SIAFI, se mesmo assim, deve-se pagar sobre os R\$ 30.000,00? É uma evidente duplicidade. Improcede a Denúncia Fiscal, no mínimo, nessa parte em que exige a CPMF já paga na transferência da conta bancária para o SIAFI, sendo o que ao final requer;

3.5 – devemos refutar a exigência de CPMF sobre a parcela transferida da instituição financeira onde a Impugnante mantém uma conta corrente para a Conta Única do Tesouro Nacional, eis que a CPMF já foi integralmente descontada da Impugnante e pago ao Tesouro Nacional pela Instituição Bancária, quando da transferência. Portanto, exigir novamente, seria tributar duas vezes o mesmo fato gerador;

3.6 – a responsabilidade pelo recolhimento à conta do Tesouro Nacional é da Instituição Financeira que efetuar lançamento a débito nas contas bancárias. Essa é a razão por que o Banco do Brasil, em todos os lançamentos a débito na conta da Impugnante reteve e, temos certeza, repassou para os cofres públicos a CPMF incidente sobre as movimentações financeiras realizadas na referida conta. Improcede a exigência fiscal por dois motivos: primeiro, a Impugnante não é o sujeito passivo da obrigação de recolher a CPMF. Quem deve fazê-lo é a Instituição Financeira onde mantém conta bancária; segundo, a Instituição Financeira, reteve à CPMF devida, e repassou para os cofres públicos;

3.7 – no auto de infração está fora de qualquer previsão legal. Houve erros palmares cometidos no momento de interpretar o sujeito passivo da CPMF, e como funciona o SIAFI. E o Autuante não se apercebeu, também, que a CPMF há havia sido recolhida pela Instituição Financeira onde a Impugnante mantém conta bancária;

3.8 – a CPMF é devida por instituições financeiras, ou quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, que movimentem ou efetuem transmissão de valores e de créditos de natureza financeira, quando se presume existir um sistema organizado tal qual o utilizado pelas instituições financeiras. A Impugnante nem é instituição financeira, tampouco possui um instrumento próprio para movimentar ou transmitir valores, créditos e direitos de natureza financeira, com o qual se possa presumir a existência de um sistema organizado para efetivá-la, que produza o mesmo efeito que aqueles que tratam da movimentação efetuada por instituições financeiras. No caso em questão, quando por imposição do Tesouro Nacional, utiliza seus créditos com a União para, mediante compensação pelo SIAFI, recolher os tributos devidos, a Impugnante não efetua lançamento a débito de conta corrente de terceiros. Também não efetua lançamento a crédito de contas correntes negativas, nem promove liquidação ou pagamento de quaisquer créditos, direitos e valores, por conta e ordem de terceiro. Há sim, por questão de controle do Tesouro Nacional, e num sistema por ele montado, o encontro de contas, onde se compensa valores devidos pela Impugnante ao Tesouro Nacional, contra créditos em favor do Tesouro Nacional. E, por fim não há transmissão/movimentação de valores e de créditos de natureza financeira para terceiros;

3.9 – ainda que a exigência fiscal fosse procedente, o que, admite-se apenas para argumentar, é de se ver que a multa aplicada de 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/96) é confiscatória. A multa aplicada não se coaduna com o princípio da proporcionalidade, ao estabelecer um percentual bastante elevado, assumindo inadmissível caráter confiscatório, razão por que, ainda que seja mantida a exigência fiscal, o que se admite apenas para argumentar, a multa há de ser reduzida;

3.10 – a taxa SELIC só pode ser aplicável à remuneração de capital em operações interbancárias. É composta de juros, remuneração de serviços e correção monetária, razão pela qual sua utilização em cima de créditos tributários afronta ao princípio da estrita legalidade (art. 150, I da CF/88 e art. 97, I do CTN);

3.11 – o fato gerador da CPMF é a movimentação financeira ou a transmissão de créditos. Não obstante, a denúncia fiscal, numa interpretação deturpada da Lei nº 9.311/96, tenta, por argumentos contraditórios e repletos de dúvidas, aplicar a interpretação mais desfavorável ao contribuinte. E mesmo que não fosse, pelo art. 112 do CTN, esta deveria prevalecer.”

À vista dos documentos apresentados pelo contribuinte, basicamente extratos de movimentação financeira, foi o julgamento convertido em diligência para que fosse verificado o seguinte: i) possível duplicidade de tributação, como sustentado na impugnação; ii) se o contribuinte quitava tributos federais com créditos de fornecimento de energia elétrica no sistema SIAFI; iii) se nessa operação havia movimentação de valores ou transferência a terceiros; iv) se, além do encontro de contas, o contribuinte transferia valores para a conta única do Tesouro Nacional para complementação dos tributos devidos nesta compensação; v) se havia retenção da CPMF nesta transferência e posterior repasse à União dos valores retidos; vi) se o auto de infração levou em consideração esta CPMF incidente sobre as transferências.

A informação fiscal registrou que as operações realizadas no âmbito do SIAFI são distintas daquelas corporificadas pelas transferências para complementação dos valores objeto de compensação, de modo que a CPMF deveria incidir sobre cada uma delas isoladamente, não havendo previsão legal para sua apuração não cumulativa, não havendo que se falar em “bitributação” (*rectius bis in idem*), razão porque o valor lançado se lastreou, como base de cálculo, na relação de tributos quitados extraída do sistema SIAFI. Quanto aos demais

quesitos, respeitando a seqüência, respondeu o seguinte: ii) sim; iii) nessa compensação o contribuinte liquida tributos com créditos existentes na conta única do Tesouro Nacional; iv) no período lançado os créditos eram insuficientes para cobrir os débitos tributários de modo que eram necessárias transferências para sua complementação; v) sim; vi) a legislação não prevê sistemática de apuração não cumulativa para a CPMF.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE julgou o lançamento integralmente procedente em acórdão assim ementado:

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

Período de apuração: 17/06/1999 a 01/08/2002

DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

O direito de a Fazenda Pública apurar e constituir os créditos relativos às contribuições para financiamento da seguridade social extingue-se no prazo de 10 (dez) anos

RESPONSABILIDADE SUPLETIVA. LEGITIMIDADE AD CAUSAM DO CONTRIBUINTE. BENEFÍCIO DE ORDEM. - *Na falta de retenção e recolhimento da CPMF pelo responsável tributário, fica mantida, em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento dessa exação fiscal.*

MULTA DE OFÍCIO.

A multa a ser aplicada em procedimento ex-officio é aquela prevista nas normas válidas e vigentes à época de constituição do respectivo crédito tributário, não havendo como imputar o caráter confiscatório à penalidade aplicada de conformidade com a legislação regente da espécie.

INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC- *Os juros de mora incidem, sempre, seja nos pagamentos espontâneos após o prazo de vencimento da exação fiscal, seja nos lançamentos de ofício. A justificativa legal, para tanto, decorre do fato dos juros de mora não terem natureza de penalidade, mas sim natureza compensatória; são remuneração do capital da Fazenda Pública em posse do contribuinte moroso.*

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA. DILIGÊNCIAS.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização e diligências ou perícias, quando entende-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.”

Em recurso voluntário o contribuinte aponta nulidade da decisão de primeira instância por “tentativa de salvamento” do lançamento, eis que este não apontava, dentre os seus dispositivos legais, o art. 5º, § 3º da Lei nº 9.311/96, que cuida da responsabilidade supletiva, em verdadeira inovação da exigência fiscal, o que só admissível nas hipóteses do art. 145 do CTN, citando doutrina e jurisprudência administrativa. Ainda em sede preliminar,

evoca a nulidade do lançamento por não lhe franquear o prazo de vinte dias, estatuído no art. 47 da Lei nº 9.430/96, para recolhimento do tributo como se espontâneo fosse, bem assim, a decadência de parcela do lançamento por impossibilidade de utilização do prazo decadencial do art. 45 da Lei nº 8.212/91, devido não ser a CPMF destinada a financiar a seguridade social.

No mérito, inicia historiando a finalidade e os mecanismos que movem o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, com destaque para a possibilidade conferida às concessionárias de energia elétrica quitarem tributos federais em um processo de encontro de contas com créditos de fornecimento de energia elétrica à administração pública federal, o que muitas vezes exige a complementação, de sua parte, dos valores dos tributos a serem liquidados, sendo ilegítima sua sujeição passiva em relação a estas transferências de sua conta bancária para a conta única do Tesouro Nacional e, demais disso, sobre esta parcela estaria sendo cobrado tributo em duplicidade. Assevera que a responsabilidade pela retenção da CPMF, nas operações SIAFI, se devidas, caberia ao Tesouro Nacional; que o sistema não é uma conta-corrente, mas sistema de alocação de recursos; que a parcela do tributo compensado no SIAFI não sofre incidência da exação por já estar alocado na conta do Tesouro Nacional; que o SIAFI não é um fim em si mesmo, senão apenas um controle de “contas a pagar” e “contas a receber” da União; que nestas operações não há movimentação financeira; que há um erro na base de cálculo adotada pelo lançamento, eis que cerca de 93 % (noventa e três por cento) do valor já teria sofrido a incidência da CPMF quando da transferência para a conta do SIAFI; que os valores transferidos e compensados no SIAFI não se encontram no campo de incidência da CPMF por falta de previsão legal; que a movimentação através do SIAFI e a falta de cobrança da contribuição já eram de conhecimento da RFB desde há muito, o que representaria, sua cobrança *a posteriori*, mudança de critério jurídico, o que é vedado pelo art. 146 do Código Tributário Nacional; que na dúvida acerca da aplicação do direito deve incidir a previsão do art. 112 do mesmo diploma.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos para sua admissibilidade.

Preliminarmente aprecio as alegações de nulidade do lançamento e da decisão recorrida, nesta sequência, e de decadência parcial do direito de constituição do crédito tributário.

Neste passo, como sustentado pela recorrente, o lançamento seria nulo por não lhe franquear o prazo para liquidação dos valores devidos com o benefício da espontaneidade, tal como determina o art. 47 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os

acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Ocorre que o dispositivo em tela é categórico ao restringir tal privilégio aos tributos já declarados à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ainda não pagos, o que não é o caso deste processo, onde a CPMF, além de não retida/recolhida, não fora objeto de declaração perante aquele órgão, portanto, improcedente a reclamação aviada.

Já em relação à decisão sob vergasta, aduz o recorrente que o seu vício decorreria da referência à responsabilidade supletiva, especificamente prevista no art. 5º, § 3º da Lei nº 9.311/96, em tentativa de salvar o lançamento que se embasaria, para sua lavratura, nos arts. 2º, VI, 4º, V e 6º do mesmo diploma.

Contudo, referidos dispositivos foram apenas realçados no relatório de autuação fiscal, não sendo a única base legal do lançamento, eis que em seu instrumento, o auto de infração, a título de enquadramento legal, há indicação dos arts. 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 19 da Lei nº 9.311/96; art. 1º da Lei nº 9.539/97 c/c art. 1º da EC 21/99 e art. 84 do ADCT, acrescentado pela EC 37/02 (fl. 68).

Vale registrar que a remissão ao artigo engloba também seus parágrafos, incisos e alíneas, de modo que o arrolamento do art. 5º no enquadramento do auto de infração açambarca a responsabilidade supletiva prevista no seu parágrafo terceiro, donde se conclui que não houve qualquer inovação do lançamento, como reclama o recorrente.

Demais disso, o recorrente se defende dos fatos que lhe são imputados e não da qualificação jurídica que lhes são conferidos, motivo pelo qual não há nenhum defeito que justifique a decretação de nulidade da decisão de primeiro grau, mesmo porque não se verificou qualquer das hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Respeitante à decadência e abstraindo a discussão acerca da classificação da CPMF como uma contribuição para financiamento da seguridade social, de forma a atrair o disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, utilizado como base legal para manutenção do lançamento, assiste razão ao recorrente.

Sem maiores delongas, o Supremo Tribunal Federal, ao examinar a alteração envolvendo o prazo decenal estatuído na Lei nº 8.212/91, pacificou sua posição jurisprudencial no sentido de sua inconstitucionalidade editando a súmula vinculante nº 8, consoante o qual “*são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário*”.

Considerando que tal ato produz efeitos imediatos sobre os processos administrativos não definitivamente julgados e, ainda, o disposto no art. 103-A, *caput*, da CF/88, que impõe a vinculação, desde a publicação da súmula, dos órgãos da administração pública federal, imediatamente prevalecem os prazos estabelecidos no Código Tributário Nacional, mormente o art. 150, § 4º, que trata dos denominados “lançamentos por homologação”.

No caso dos autos, tendo em vista que o lançamento alcança o período julho/1999 a agosto/2002 e que sua ciência se realizou em 03/03/2006, impõe-se o reconhecimento que houve decadência do direito de constituição/formalização do crédito tributário, por parte da Fazenda Nacional, para os fatos ocorridos até 02/03/2001, inclusive.

No tocante ao mérito, alterando ligeiramente sua ordem de enfileiramento, analisarei por primeiro a alegada inexistência de hipótese de incidência nas situações em que há compensação dos créditos pelo fornecimento de energia elétrica à União, até o seu limite, e os débitos por tributos federais.

Segundo o parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.311/96, considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, para fins de incidência da CPMF, qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades referidas no art. 2º do mesmo diploma, que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

Na operação descrita, há duas relações jurídicas distintas envolvendo a União e o concessionário de serviço público, ora recorrente: a primeira, de natureza comercial, tendo a União como devedora do concessionário, pelo fornecimento de energia elétrica aos órgãos do ente federativo, e a segunda, de natureza tributária, tem a União como credora e o concessionário como devedor, pelos tributos federais apurados e devidos por este. Ambas ocorridas dentro do sistema SIAFI.

Quando a pessoa jurídica de direito público interno aloca e vincula estes valores naquele sistema em favor do concessionário (recorrido) há movimentação de valores que representa circulação escritural de moeda. O direito ao crédito já está garantido, ainda que não sejam disponibilizados ao interessado em sua conta bancária de livre movimentação.

Ato contínuo, há a compensação dos tributos devidos pelo recorrente, o que, pelo que extrai, acaba por absorver toda a quantia a receber, havendo nesta operação uma clara inversão do título jurídico em que se dá este “retorno” de moeda à titularidade da União. Ou seja, na primeira movimentação há vinculação de moeda entre a União e o recorrente, a seu crédito, e, na segunda movimentação, há nova vinculação entre estas mesmas pessoas, porém, a débito do recorrente.

Portanto, a meu sentir, existe sim, nesta segunda operação, quando ocorre o débito pela extinção do crédito tributário, o fato impositivo da CPMF, como apontado no lançamento, calcado no art. 2º, VI da Lei nº 9.311/96, *verbis*:

“Art. 2º O fato gerador da contribuição é:

(...)

VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.”

Pouco importa o fato de não serem, o recorrente e o Tesouro Nacional, instituições financeiras ou que não disponham de instrumentos e mecanismo próprios para movimentação ou transmissão de valores, porquanto o texto legal reproduzido exige apenas que as características que permitam presumir a existência desta movimentação estejam reunidas, e isto, sem sombra de dúvida, acontece, como bem demonstram os extratos do SIAFI anexados ao processo (p.e. fls. 1202/1248)

O raciocínio até aqui desenvolvido contempla apenas a incidência da CPMF sobre a parcela do crédito, pelo fornecimento de energia elétrica, utilizada na quitação de débitos tributários, sem levar em consideração a complementação destes valores por transferência da conta bancária do recorrente, que será objeto de revista mais adiante.

Neste ínterim, um outro argumento alinhavado pelo recorrente seria sua pretensa ilegitimidade passiva em relação à CPMF não retida pelo sistema SIAFI.

O Código Tributário Nacional define, no seu art. 121, os sujeitos passivos da obrigação tributária, classificando-os em contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou seja, sujeição direta, e responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei, logo, sujeição indireta.

O mesmo código estabelece no art. 128 o seguinte:

“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.” (grifado)

Pontifica a doutrina¹ que este dispositivo alberga todas as figuras possíveis de responsável tributário, distinguindo-o, também, em duas categorias: “a) o substituto, *que é aquele que fica no lugar do contribuinte, afastando a responsabilidade deste*; b) os responsáveis solidários ou subsidiários (sucessores e terceiros), *que ficam junto ao contribuinte, o qual conserva a responsabilidade em caráter supletivo*”.

Nesta esteira, a Lei nº 9.311/96, através de seus arts. 4º e 5º, estatui:

“Art. 4º São contribuintes:

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

II - o beneficiário referido no inciso III do art. 2º ;

III - as instituições referidas no inciso IV do art. 2º ;

IV - os comitentes das operações referidas no inciso V do art. 2º ;

V - aqueles que realizarem a movimentação ou a transmissão referida no inciso VI do art. 2º.

Art. 5º É atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento da contribuição:

I - às instituições que efetuarem os lançamentos, as liquidações ou os pagamentos de que tratam os incisos I, II e III do art. 2º ;

II - às instituições que intermediarem as operações a que se refere o inciso V do art. 2º ;

¹ Torres, Ricardo Lobo apud Rosa Júnior, Luiz Emydio Franco da, in Manual de direito financeiro & direito tributário. 16ª edição atualizada com as alterações do CTN e as Emendas Constitucionais 32 e 33 de 2001, e ampliada. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. pág. 509.

III - àqueles que intermediarem operações a que se refere o inciso VI do art. 2º.

§ 1º A instituição financeira reservará, no saldo das contas referidas no inciso I do art. 2º, valor correspondente à aplicação da alíquota de que trata o art. 7º sobre o saldo daquelas contas, exclusivamente para os efeitos de retiradas ou saques, em operações sujeitas à contribuição, durante o período de sua incidência.

§ 2º Alternativamente ao disposto no parágrafo anterior, a instituição financeira poderá assumir a responsabilidade pelo pagamento da contribuição na hipótese de eventual insuficiência de recursos nas contas.

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

Da transcrição supra nota-se, sem grande esforço, que a lei reservou ao contribuinte a obrigação supletiva pelo pagamento da CPMF, quando não houvesse retenção do tributo pelo responsável, o que é o caso dos autos, donde se infere que a legitimidade passiva do ora recorrente é inquestionável.

Por outro lado, a demora da RFB em adotar os procedimentos de fiscalização e lançamento das operações realizadas no ambiente SIAFI, presumivelmente conhecidas pelo órgão, como aduzido pelo recorrente, de forma alguma conduz à ilação que se cuidaria de uma prática reiterada da Administração Tributária e que implicaria em reconhecer a mudança de critério jurídico, vedada pelo art. 146 do CTN.

O silêncio da Fazenda Nacional em relação aos efeitos tributários de determinada situação de fato ou de direito não caracteriza “prática reiterada observada pelas autoridades tributárias”, a fim de qualificá-lo como norma complementar da legislação tributária.

Na lição de Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior² estas práticas reiteradas representam o costume em matéria tributária e somente podem ser adotadas quando meramente interpretativas, não podendo criar ou revogar a lei.

O silêncio das autoridades administrativas não pode ser considerado uma “interpretação” de inaplicabilidade da norma, pois, a “prática” deve consistir em atos positivos destas mesmas autoridades e não em omissões.

Não fosse assim, perderia o sentido o estabelecimento de um prazo quinquenal para o exercício da atividade de lançamento, previsto nos arts. 150 e 173 do CTN, ao passo, que quando autuado, poderia sempre o contribuinte alegar que o transcurso daquele interregno configuraria uma “prática reiterada” da Administração Tributária e seus efeitos somente poderiam se propagar *pro futuro*, alcançando apenas os fatos jurídicos ocorridos a partir de então, o que não se compagina com a inteireza do sistema tributário.

Da mesma forma, não há que se falar em aplicação do art. 112 do CTN, que dispõe ser aplicável a interpretação mais favorável ao contribuinte, quanto à lei que define infração ou comina penalidade, quando houver dúvida acerca de aspectos da obrigação tributária, uma vez que não paira qualquer incerteza em relação aos seus elementos.

² Op. cit., pág. 192

O lançamento é firme em descrever as razões de sua realização, o montante devido, quem deve e a legislação infringida. O que existe, isto sim, é simples divergência de interpretação entre as autoridades administrativas e o recorrente.

Com estas considerações tenho como descabido o afastamento da multa de ofício e dos juros de mora aplicados, *ex vi* do art. 136 do CTN, de acordo com o qual a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, não merecendo acolhida o recurso neste ponto.

Por derradeiro, perquiro a incidência ou não da contribuição em tela sobre os valores transferidos da conta-corrente do recorrente diretamente ao caixa único do Tesouro Nacional, para complementação dos débitos tributários a serem liquidados, valendo acentuar que quando daquela movimentação (transferência) houve a retenção da CPMF pela instituição financeira.

Entendeu a fiscalização que, ao transferir o valor complementar ao caixa único da União e o sistema SIAFI vincular esta quantia ao recorrente, enquanto unidade gestora emitente, haveria uma nova movimentação financeira a justificar a incidência da CPMF quando houvesse a extinção do crédito tributário pela compensação, tanto assim que a base de cálculo do tributo correspondeu ao valor dos créditos tributários extintos pelo contribuinte naquele sistema, englobando as transferências e os seus direitos de crédito pelo fornecimento de energia, adrede examinados.

A autoridade fiscal partiu da premissa que seriam duas operações financeiras distintas, por conseguinte, dois seriam os fatos impositivos, a saber, a transferência do banco para o caixa único e a extinção do crédito tributário, quando houvesse o registro do “débito” no controle contábil da conta do recorrente.

Estudando o mecanismo do sistema SIAFI, deduzi não haver uma efetiva movimentação financeira, mesmo escritural, no momento da “extinção” dos créditos tributários, como poderia induzir o extrato emitido pelo sistema de controle financeiro/orçamentário e como entendido pelo lançamento e a decisão recorrida.

Segundo o manual do SIAFI e as orientações constantes do sítio virtual da Secretaria do Tesouro Nacional³, cuida-se de um sistema informatizado que processa e controla a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da Administração Pública Direta Federal, das autarquias, fundações e empresas públicas federais e das sociedades de economia mista que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social da União, podendo ser utilizado pelas Entidades Públicas Federais, Estaduais e Municipais apenas para receberem, pela Conta Única do Governo Federal, suas receitas (taxas de água, energia elétrica, telefone, etc) dos Órgãos que utilizam o sistema, permitindo-se tal uso às entidades de caráter privado, desde que autorizadas pela STN.

Na mesma fonte de pesquisa é possível constatar que uma das funcionalidades que o sistema oferece é permitir o desconto (*rectius* retenção), no momento do pagamento, isto é, da alocação dos recursos, dos tributos devidos à União.

No caso corrente, o recorrente é entidade privada, concessionário de serviço público, autorizado pela Secretaria do Tesouro Nacional a se utilizar do sistema para receber suas receitas.

³ www.stn.gov.br, consultado em 21/10/2010.

O SIAFI não comporta dentro de sua estrutura a existência de conta de movimentação onde os usuários, ressalvada a União, possam a seu livre arbítrio efetuar resgates ou créditos sem finalidade específica como em uma instituição financeira qualquer.

Na verdade o extrato emitido pelo sistema, mesmo tendo a aparência de um conta-corrente, com discriminação dos débitos e créditos vinculados ao recorrente, não pode levar à conclusão que a transferência em questão é feita para a sua titularidade e só quando ocorre o débito pela quitação dos tributos é que as verbas passam à propriedade da União.

Em absoluto!

Como informou a própria diligência realizada, a transferência dos valores complementares é feita diretamente à conta única do Tesouro Nacional, de tal maneira que no momento do crédito a quantia passa a pertencer à União, não mais compondo o patrimônio do recorrente.

A conta única do Tesouro Nacional representa a conta mantida junto ao BACEN e operacionalizada pelo Banco do Brasil, ou bancos alternativos devidamente credenciados pela STN, destinada a acolher as disponibilidades financeiras da União, possibilitando a transferência imediata de recursos entre as unidades integrantes do sistema, sem perda da individualização e autonomia sobre suas disponibilidades.

A similitude dos controles do SIAFI a um extrato de movimentação bancária é meramente indicativa, destinada ao controle e identificação da origem das verbas. É mero registro escritural, não devendo ser confundido com movimentação escritural.

A questão não é de falta de previsão legal para não cumulatividade da contribuição, como ressaltou a diligência fiscal, mas sim, de falta de fato jurídico enquadrável como hipótese de incidência, melhor dizendo, inoccorrência de fato gerador.

Em síntese, nas transferências a inversão da titularidade dos valores se dá no momento da movimentação da conta-corrente para o caixa único do Tesouro Nacional, sendo esse o fato imponível da CPMF, não havendo outra movimentação financeira a ensejar a incidência da exação quando dos registros contábeis do sistema SIAFI.

Mercê deste raciocínio é que os valores transferidos pelo recorrente não devem compor a base de cálculo da contribuição, que se limita apenas aos créditos pelo fornecimento de energia elétrica à União, eis que nestes casos, como já esclarecido, mesmo no sistema SIAFI, há alteração consecutiva da titularidade e da razão jurídica dos créditos, primeiramente, pelo sobredito pagamento da energia e, em seguida, pela utilização destes valores para extinção parcial de débitos tributários devidos pelo recorrente.

Como se observa, há uma sutil diferença entre as situações a justificar o tratamento específico para cada qual.

Em face de todo o acima exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário para os fatos geradores ocorridos até 02/03/2001, inclusive, e para que seja excluída da base de cálculo da contribuição os valores transferidos de sua conta-corrente diretamente para o caixa único do Tesouro Nacional.

Robson José Bayerl



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

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

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

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ROBSON JOSE BAYERL em 16/02/2011 09:59:44.

Documento autenticado digitalmente por ROBSON JOSE BAYERL em 16/02/2011.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO CARLOS ATULIM em 17/02/2011 e ROBSON JOSE BAYERL em 16/02/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 03/03/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

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

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

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

4) Digite o código abaixo:

EP03.0320.14068.BI41

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

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
377C5653497FC75205910F42EB9EEB36DFBC2E59