

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

Processo nº 10768.003629/2003-44
Recurso nº 248.519 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-00.288 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2009
Matéria CPMF. Obrigações acessórias. Multa regulamentar.
Recorrentes DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ E BANCO OPPORTUNITY S/A
DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

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

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/1998, 01/01/1999 a 31/03/1999, 01/01/2000 a 31/12/2000

DECLARAÇÃO DA CPMF. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. MULTA.

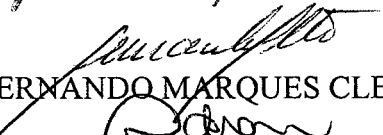
Ao se interpretar a norma, deve-se procurar compreendê-la em atenção aos seus fins sociais e aos valores que pretende garantir. Assim, a expressão "R\$ 10.000,00 ao mês calendário ou fração" inserta pelo legislador no inciso II do art. 47 da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25 de agosto de 2000, de 2000, deve ser interpretada levando-se em conta as razões pelas quais a declaração da CPMF fora instituída, qual seja, de poder o Fisco tomar conhecimento da real movimentação financeira das pessoas físicas e jurídicas de forma a promover uma eficaz verificação quanto ao cumprimento das obrigações tributárias por parte dessas entidades, penalizando com maior rigor aquelas dotadas de maior capacidade patrimonial

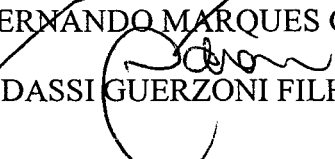
Recursos de ofício não conhecido e voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício, tendo em vista que o valor em discussão é inferior ao limite de alçada previsto em lei; e II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Fernando Marques Cleto Duarte (Relator) e Jean Cleuter Simões Mendonça. Designado o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho para redigir o voto vencedor, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.


GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO - Presidente


FERNANDO MARQUES CLETO DUARTE - Relator


ODASSI GUERZONI FILHO - Redator designado

EDITADO EM 02/10/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Em 14.4.2003, após o devido procedimento de fiscalização, foi lavrado Auto de Infração (fls. 38 a 40) contra o Banco Opportunity S.A. (CNPJ 33.857.830/0001-99), por atraso na entrega das declarações da CPMF relativas ao 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 1998, ao 1º trimestre de 1999 e ao 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2000. Em virtude do ocorrido, foi exigida multa regulamentar no montante de R\$ 648.182,37.

Em 22.5.2003, a contribuinte apresentou Impugnação na qual alega, em síntese, que:

a) a multa aplicada é “irrazoável e desproporcional”, contrariando o princípio da moralidade administrativa, da proporcionalidade e do devido processo legal.

b) a multa aplicada está prevista na Medida Provisória nº 2.037-21/2000, sendo que apenas as declarações com prazo de entrega posterior a 28.8.2000 estão sujeitas à tal penalidade.

c) houve cobrança em duplicidade relativa à entrega atrasada das declarações de 1998 e do 1º trimestre de 2000.

d) a Medida Provisória nº 2.037-21/2000, de 25.8.2000 jamais poderia incidir em agosto de 2000, em razão da necessária observância do prazo nonagesimal.

Em 29.6.2006, a 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - I decidiu pela procedência parcial do lançamento, nos termos da ementa abaixo:

**“PRINCÍPIOS DE DIREITO. UTILIZAÇÃO PELA
AUTORIDADE TRIBUTÁRIA.**

A presunção natural é a de que a legislação tributária de que trata o art. 96 do CTN, e que vincula o procedimento do Fisco, conforme parágrafo único do art. 142 deste mesmo Diploma Legal, em sua gênese, foi elaborado com observância dos princípios de direito e com as regras de hermenêutica, de forma



a amoldar-se com as disposições hierarquicamente superiores, não sendo dada discricionabilidade ao Fisco de deixar de aplicar dispositivos da legislação tributária por suposta afronta aos mesmos.

(...)

DECLARAÇÃO DA CPMF. ATRASO. Ocorrência do Fato Gerador

O atraso na entrega de declaração é infração instantânea, mesmo que a falta de entrega permaneça no tempo, tendo por consequência que deve ser aplicada a penalidade prevista na legislação existente à época de sua ocorrência.

Lançamento Procedente em Parte."

Da decisão supra, foi interposto recurso de ofício, em razão da exoneração de crédito fiscal no montante de R\$ 510.000,00.

Em 13.8.2007, a contribuinte protocolizou o Recurso Voluntário de fls. 118 a 133, no qual reforça os argumentos de sua impugnação e alega, em síntese, que a decisão recorrida seria nula por não ter se manifestado sobre todos os argumentos apresentados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro FERNANDO MARQUES CLETO DUARTE, Relator

DO RECURSO DE OFÍCIO

O recurso não atende aos requisitos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, combinado com a Portaria MF nº 3, de 3.1.2008, por versar sobre exoneração de crédito fiscal em montante inferior a R\$ 1.000.000,00.

Em face do exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Conheço do recurso por ser tempestivo e cumprir os pressupostos de admissibilidade.

Em suma, a autuação versa sobre multa aplicada em função do atraso da contribuinte em entregar as declarações referentes à CPMF.

Inicialmente, discorre a contribuinte sobre a nulidade da decisão da DRJ por não ter esta se manifestado sobre as alegações da contribuinte acerca do excesso de multa aplicada, bem como sobre o efeito confiscatório desta.

Entendo que não lhe assiste razão. Primeiramente porque a autoridade julgadora manifestou expressamente seu entendimento no que diz respeito a tais pontos, ainda que brevemente, como se aduz do excerto abaixo, retirado da decisão da DRJ:

“Aqui devo ressaltar, face às arguições da contribuinte sobre princípios de direito, transcrições de ensinamentos doutrinários e jurisprudência, que, em sede de contencioso administrativo o que deve ser verificado é se o feito legal obedeceu aos ditames da legislação tributária, aí compreendida não somente as leis como também os atos normativos infra-legais editados com o fim de implementar o comando dos seus dispositivos.”

Ademais, ainda que não houvesse manifestação expressa da DRJ sobre o assunto, não haveria efetivo prejuízo à contribuinte, pois é pacífico na jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes (atual CARF) o entendimento de que não cabe às instâncias administrativas se pronunciar sobre a validade de norma jurídica vigente, mas sim analisar se esta foi corretamente aplicada. Neste sentido dispõe a súmula nº 2 do antigo Segundo Conselho de Contribuintes, segundo a qual:

“O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.”

Assim, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido.

No tocante às demais alegações da contribuinte, mais uma vez faz-se mister ressaltar a impossibilidade de a autoridade administrativa se manifestar sobre eventuais ofensas a princípios constitucionais. No caso em tela, uma vez que a autuação foi imposta conforme a legislação vigente à época dos fatos, não pode este colegiado afastar sua aplicação com base em suposta ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Cabe mencionar ainda que os julgados administrativos em que a contribuinte se baseou versam sobre assunto totalmente diverso do tratado aqui, não servindo de paralelos ao presente caso.

Em outras palavras, não se pode afastar a aplicação da multa ora discutida, por esta estar embasada em lei.

Por fim, entendo que a penalidade prevista no art. 47 da Medida Provisória nº 2.037-21/2000, de 28.8.2000 não se submete ao princípio da anterioridade. Isso porque o princípio da anterioridade refere-se apenas à criação e majoração de tributos e não é este o objeto da presente discussão. Aliás, é de se observar que não há dispositivo legal no sentido de que a criação e a majoração de multas se submetem ao princípio da anterioridade.

Não se pode confundir os tributos com as multas: estas possuem natureza punitiva por um ilícito, enquanto aqueles decorrem da realização de atos jurídicos lícitos (no caso em tela, movimentações financeiras) pelo contribuinte. Ademais, enquanto os tributos visam suprir o Estado dos recursos necessários para seu funcionamento, as multas visam apenar o contribuinte.

Ora, tendo em vista que os dois institutos possuem natureza jurídica vastamente diferente, não se pode admitir que as regras e princípios aplicáveis aos tributos sejam automaticamente estendidos para as multas. Assim, concluo que o princípio da



anterioridade não se aplica à criação e majoração de multas, por total ausência de previsão neste sentido.

Observe-se ainda que, novamente, a jurisprudência transcrita pela contribuinte trata de assunto totalmente diverso do aqui tratado (versa sobre majoração de tributo, situação na qual se aplica o princípio da anterioridade em razão de expressa determinação constitucional).

A peça recursal da contribuinte cita ainda jurisprudência versando sobre o princípio da irretroatividade, este sim, aplicável à presente situação, conforme já reconheceu a DRJ. Assim, não há mais o que se analisar no que diz respeito a este tema.

Ocorre, porém, que ainda devem ser abordados alguns mais pontos relativos ao caso, em especial, em relação à aplicação cumulativa da multa:

Dispõe o art. 47 da Medida Provisória nº 2.037-21/2000:

“Art. 47. O não-cumprimento das obrigações previstas nos arts. 11 e 19 da Lei nº 9.311, de 1996, sujeita as pessoas jurídicas referidas no art. 45 às multas de:

I - R\$ 5,00 (cinco reais) por grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas;

II - R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no inciso anterior, se o formulário ou outro meio de informação padronizado for apresentado fora do período determinado.

Parágrafo único. Apresentada a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas serão reduzidas à metade.”

Com base neste dispositivo, a autoridade fiscal entendeu ser cabível a aplicação de R\$ 10.000,00 por mês de atraso. Ao meu ver, trata-se de uma interpretação equivocada.

Isso porque, embora este colegiado não seja competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da legislação tributária, é certo que também não pode interpretar as normas vigentes de forma a afrontar o Código Tributário Nacional e os princípios que regem o sistema tributário. E, sobre a interpretação da legislação tributária, dispõe o art. 112 do CTN que (grifamos):

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;



III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Ou seja, quando a legislação tributária apresenta redação ambígua, ela deve ser interpretada da forma mais favorável ao contribuinte. E, no presente caso, parece-me que o art. 47 da Medida Provisória nº 2.037-21/2000 comporta dupla interpretação.

Assim, entendo ser possível sustentar que cada declaração não apresentada gerará uma única multa, cujo valor não se alterará, independentemente da data em que seja autuado o sujeito passivo, não havendo o crescimento mensal do valor a ser pago, pela mesma infração.

Ora, a multa por uma determinada infração deve incidir uma única vez por infração, caso contrário, como bem apontou o recorrente, legitimar-se-ia um *bis in idem*, instituto abominado pelo direito pátrio. Não se pode considerar o atraso na entrega de uma declaração como um somatório de desobediências à legislação fiscal, pois trata-se de um único ilícito propagado no tempo.

Portanto, parece-me que o art. 47 da Medida Provisória nº 2.037-21/2000, ao mencionar “mês-calendário ou fração”, se refere ao mês de entrega da Declaração (ou fração deste). Assim, havendo atraso na entrega, a penalidade seria aplicada apenas uma vez.

Entendo que o caso em tela guarda semelhanças com a obrigatoriedade de apresentação da DIF-Papel Imune constante do art. 57 da MP nº 2.158-34/2001. Sobre esta situação, já se manifestou a Segunda Turma Especial da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, em recente julgamento, de 10.3.2009, decidiu, por unanimidade de votos, nos termos do ementa abaixo:

Acórdão 2802-00003

“Por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso para reconhecer que a multa pela falta da entrega da DIF-Papel imune incide uma única vez. Ausente o Conselheiro Ivan Allegretti.”

Em síntese, se há possibilidade de dupla interpretação de uma norma, a legislação determina que esta seja interpretada da forma mais favorável ao contribuinte.

Assim, concluo que a multa somente poderá incidir uma única vez por declaração entregue em atraso e deverá ser reduzida à metade em razão de a contribuinte ter efetuado sua entrega no prazo fixado pelo fisco.

É de se observar ainda que a autuação está fundada no art. 47 da Medida Provisória nº 2.037-21/2000. Dispõe a citada norma:

“Art. 47. O não-cumprimento das obrigações previstas nos arts. 11 e 19 da Lei nº 9.311, de 1996, sujeita as pessoas jurídicas referidas no art. 45 às multas de:

I - R\$ 5,00 (cinco reais) por grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas;

II - R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no inciso anterior, se o



formulário ou outro meio de informação padronizado for apresentado fora do período determinado.

Parágrafo único. Apresentada a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas serão reduzidas à metade.”

Ocorre que, a Lei nº 10.833, publicada em 30.12.2003, criou, em seu art. 83, penalidade menos gravosa para a mesma infração. Vejamos:

“Art. 83. O não-cumprimento das obrigações previstas nos arts. 11 e 19 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, sujeita as cooperativas de crédito às multas de:

I - R\$ 5,00 (cinco reais) por grupo de 5 (cinco) informações inexatas, incompletas ou omitidas;

II - R\$ 200,00 (duzentos reais) ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no inciso I, se o formulário ou outro meio de informação padronizado for apresentado fora do período determinado.

Parágrafo único. Apresentada a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas serão reduzidas à metade.”

Cumpre mencionarmos também o art. 106 do CTN, que, em seu inc. II, al. “c”, consagra o princípio da retroatividade benigna da legislação tributária (grifamos):

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

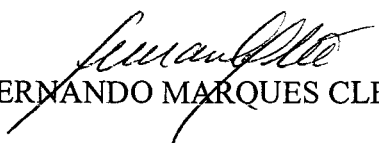
Assim, em função da retroatividade benigna da legislação tributária, entendo que, em razão da infração da contribuinte, deve ser aplicada a penalidade prevista na Lei nº 10.833/2003, por ser menos severa que a prevista pela MP 2.037-21, o que implicará a redução da multa aplicada.

Em face de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao presente Recurso Voluntário, reduzindo a multa aplicada aos padrões previstos no art. 83 da Lei nº.



10.833/2003. Entendo também que a multa deverá incidir apenas uma vez por declaração não entregue.

É como voto.


FERNANDO MARQUES CLETO DUARTE

Voto Vencedor

CONSELHEIRO ODASSI GUERZONI FILHO, Redator designado

Designado para elaborar o voto vencedor na parte do julgamento que se referiu à matéria de mérito, apresento a seguir as razões pelas quais divirjo do Ilustre Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte.

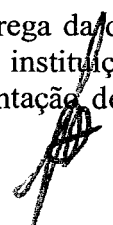
Primeiramente, não vislumbro o equívoco na interpretação da autoridade fiscal quanto à aplicação da multa de R\$ 10.000,00 por mês de atraso na entrega das declarações da CPMF, e tampouco vejo a necessidade de se recorrer ao artigo 112 do Código Tributário Nacional por conta de uma suposta dúvida na interpretação de dispositivo legal que culmine penalidades, por conta de uma suposta ambiguidade no mesmo.

O inciso II do art. 47 da Medida Provisória nº Medida Provisória nº 2.037-21, de 25 de agosto de 2000/2000 reproduzido alhures e sobre o qual se concentra nossa discussão diz que a multa a ser aplicada é de R\$ 10.000,00 *ao mês calendário ou fração*, se a informação for prestada fora do período determinado.

Ensina-nos Maria Helena Diniz em sua obra "*Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*", São Paulo, Saraiva, 8ª ed., atualizada, 1995, p. 383, que "Ao se interpretar a norma, deve-se procurar compreendê-la em atenção aos seus fins sociais e aos valores que pretende garantir. O ato interpretativo não se resume, portanto, em simples operação mental, reduzida a meras inferências lógicas a partir das normas, pois o intérprete deve levar em conta o coeficiente axiológico e social nela contido, baseado no momento histórico em que está vivendo. Dessa forma, o intérprete, ao compreender a norma, descobrindo o seu alcance e significado, refaz o caminho da 'fórmula normativa' ao 'ato normativo'; tendo presente os fatos e valores dos quais a norma advém, bem como os fatos e os valores supervenientes, ele a compreende, a fim de aplicar em sua plenitude o 'significado nela objetivado'.

Ora, para o Fisco as informações prestadas pelas instituições financeiras acerca das movimentações de recursos sob sua gerência por parte das pessoas físicas e jurídicas em geral passou a ter importância fundamental no combate à evasão ilegal de tributos, de sorte que a instituição da declaração da CPMF ao ser instituída veio acompanhada de severa punição no caso de não cumprimento dessa obrigação acessória.

Assim, não pode ser outra a interpretação de que o referido inciso II estabelece uma multa de R\$ 10.000,00 que será exigida cumulativamente em função do número de meses que a instituição financeira incorrer em atraso na entrega da declaração da CPMF. A meu ver e com a devida vênia, não se mostra crível que uma instituição financeira que se mostre relutante em apresentar as informações sobre a movimentação de recursos de

 8

seus clientes - e aqui não se pode perder de vista a grande discussão que a CPMF, como um todo, causou na época de sua instituição e vigência, mormente envolvendo acalorados debates sobre o sigilo bancário – por, digamos, durante vinte meses, seja "penalizada" com a aplicação de uma multa de R\$ 10.000,00.

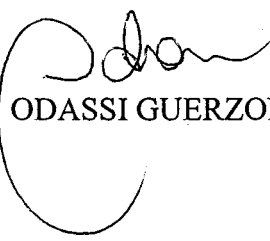
Ademais disso, não consigo vislumbrar outra intenção do legislador ao fazer questão de inserir no corpo do dispositivo legal a expressão "*ao mês calendário ou fração*", que não outra a de que a multa fosse mesmo cumulativa, em função de cada mês calendário ou fração dele transcorrido sem que a declaração fosse entregue.

De outra parte, também não se mostra correta a aplicação do princípio da retroatividade benigna suscitado pelo voto vencido pelo fato de que o art. 83 da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, de 2003, ao criar penalidade menos gravosa para o mesmo tipo de infração – falta de entrega da declaração de CPMF – se referiu, expressa e exclusivamente, às **cooperativas de crédito** e não às instituições financeiras.

A meu ver, referido dispositivo só vem ao encontro da interpretação que fiz do inciso II do art. 47 da Medida Provisória nº 2.021, de 2000, ou seja, de que a penalidade deveria levar em conta a capacidade contributiva das instituições submetidas à obrigatoriedade da referida declaração da CPMF, cenário esse que permite sopesar nitidamente as grandezas de uma instituição financeira e de uma cooperativa de crédito, notoriamente dotadas de patrimônio bastante inferior ao daquelas.

Em face do exposto, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.


ODASSI GUERZONI FILHO 

