



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10768.015218/2002-11  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-002.258 – 3ª Turma  
**Sessão de** 08 de maio de 2013  
**Matéria** CPMF  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** BANCO BVA S/A

**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 31/12/2000

**NORMAS REGIMENTAIS. ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL.**

Na forma do art. 67, II do vigente Regimento Interno do CARF, o recurso direcionado à instância especial somente pode ser conhecido quanto às matérias para as quais o recorrente, além de tecer argumentos específicos em seu recurso, apresente a necessária comprovação de posição divergente de outra Câmara ou turma.

**CPMF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÕES.**

A penalidade para o atraso na entrega das declarações de que tratam os arts. 11 e 19 da Lei 9.311/96 somente foi estabelecida por meio do art. 47 da Medida Provisória nº 2037-21, de 28 de agosto de 2000, não se aplicando a declarações cujo prazo de entrega lhe seja anterior. Também não se aplica a elas a disposição do art. 11 do decreto-lei 1.968/82, de vez que tais obrigações acessórias não foram instituídas com base na autorização contida no decreto-lei nº 2.124/85, não tendo, por isso mesmo, o caráter de confissão de dívida ali previsto.

Recurso Especial da Fazenda Nacional negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) Por maioria, conheceu-se, em parte, do recurso especial. Vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Relator) e Rodrigo da Costa Pôssas, que conheciam na íntegra; e, II) na parte conhecida, por maioria, negou-se provimento. Vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Relator),

que dava provimento parcial, e Rodrigo da Costa Pôssas, que dava provimento total. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Júlio César Alves Ramos.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente da CSRF

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Relator

Júlio César Alves Ramos – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Antônio Lisboa Cardoso (Substituto convocado), Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente).

## Relatório

Por descrever os fatos do processo de maneira adequada adoto, com adendos e pequenas modificações para maior clareza, o Relatório da decisão *a quo*:

*Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo o sucinto relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 79/83:*

Versa o presente processo sobre Auto de Infração de fls. 36/41 (que tem como parte integrante o Termo de Verificação Fiscal de fls. 28/35), lavrado pela DRINF/RJO, com ciência do interessado em 11/09/2002 (fl. 43), sendo exigida a Multa Regulamentar no valor de R\$ 1.678.870,45.

O lançamento foi efetuado em virtude de, em procedimento fiscal, ter sido constatado atraso em entrega das Declarações da CPMF, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 28/35. O enquadramento legal encontra-se no Auto de Infração.

O interessado apresentou, em 09/10/2002, a impugnação de fls. 49/59. Na referida peça de defesa alega, em síntese, que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/07/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 04/07/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 05/07/2013 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 19/09/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO  
Impresso em 24/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- a CPMF não é tributo e, assim, a legislação citada no Auto de Infração (art. 10 do DL 2065/1983, art. 11 do DL 1968/1982 e art. 5º do DL 2124/1984) não se aplica à CPMF e às respectivas obrigações acessórias, não havendo base legal para a exigência em relação ao período de maio de 1998 até agosto de 2000;

- a MP 2037-21 não poderia retroagir para alcançar atrasos já ocorridos antes da sua vigência, só podendo incidir sobre faltas de Declarações cujos prazos venceram após 25/08/2000;

- deixar de entregar declarações no prazo constitui infração instantânea, que se perfaz e se esgota no dia seguinte ao prazo descumprido;

- a prestação de informações da CPMF só deixou de constituir crime de queda de sigilo bancário a partir da LC 105/2001 e, portanto as obrigações acessórias de entregas de informações e respectivas penalidades previstas na Lei 9.311/1996 e nas MP 2037-21/2000, 2113-26/2000 e 2158-33/2001 não dispunham de força obrigacional.

Encerra solicitando a insuficiência do lançamento.

É o relatório.

*A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ por meio do acórdão DRJ/RJOI Nº 9.385, de 19 de janeiro de 2006, resolveu, julgar procedente em parte o lançamento, conforme ementa a seguir transcrita (fl.79) :*

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 1998,1999,2000,2001

Ementa: CPMF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO.

Na exigência de Multa por atraso na Entrega de Declaração, aplica-se a legislação vigente à data fixada para a entrega da Declaração. A multa prevista da MP 2.037- 21/2000 e seguintes é devida, apenas, para fatos geradores após 28/08/2000.

Lançamento Procedente em Parte.

*Irresignada com a decisão retro, a contribuinte lançou mão do presente recurso voluntário oportunidade em que reitera as razões expendidas por ocasião da sua impugnação.*

*Foi interposto recurso de ofício contra a parte exonerada pela DRJ.*

Apresentado recurso voluntário, a Câmara *a quo* deu provimento parcial ao recurso voluntário e negou provimento ao recurso de ofício. O acórdão foi assim ementado:

**CPMF. MULTA REGULAMENTAR. ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÕES. IRRETROATIVIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA n.º 2.037-21/2000. Somente com a entrada em**

*vigor da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25 de agosto de 2000 (art. 47) o atraso na entrega das declarações relativas à CPMF passou a ser punida com a multa regulamentar.*

*Recursos de ofício negado e voluntário provido em parte.*

Inconformada, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial às fls. 699/708, por meio do qual requereu a reforma do acórdão ora fustigado.

O recurso foi admitido pelo Presidente da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, por meio de despacho às fls. 147/1148. O sujeito passivo apresentou contrarrazões às fls. 154/165.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Relator Marcos Aurélio Pereira Valadão

Conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apresentado em boa forma.

Primeiramente cabe decidir uma questão preliminar suscitada pelo contribuinte em suas contrarrazões (de fls. 154-165), protocolizada em nove de novembro de 2010, em que alega estar viciada a intimação em virtude que foi acompanhada por apenas parte da decisão intimada, nos seguintes termos (fls. 156):

*7. Ocorre que as cópias do Recurso Especial que acompanharam a referida intimação foram encaminhadas de modo incompleto e não abrangeram todo o recurso. Das nove páginas do recurso indicadas na intimação (fls.134/142), o • Recorrido recebeu por meio do ato de intimação apenas as quatro primeiras, das fls. 134 h. 137, conforme cópia anexa.*

*8. A intimação do Recorrido mediante o envio de cópia de apenas metade do recurso interposto configura clara hipótese de restrição ao direito de defesa e de anulação do ato de intimação para contrarrazões, na forma do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 I .*

*9. Diante disso, o Recorrido reserva-se o direito de efetuar a complementação da presente petição de contrarrazões ao recurso especial interposto por meio de memoriais a serem apresentados futuramente e após o conhecimento integral dos termos do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.*

Entendo estar completamente superada esta alegação tendo em vista que em 28/03/2011, o contribuinte compareceu aos autos, após intimação para o cumprimento da parte incontroversa decisão do Conselho Contribuintes, em que peticiona (fls. 175-176), pedindo “requer-se a esse órgão preparador a imediata formação de autos apartados para a cobrança da parte do crédito tributário que restou mantida definitivamente no presente processo

administrativo, a fim de possibilitar a inclusão dos respectivos valores no parcelamento estabelecido pela Lei nº 11.941/09.”. Assim, qualquer dificuldade de acesso às outras partes do processo, seja em virtude do tempo transcorrido, seja em virtude da atitude do contribuinte quando compareceu novamente ao processo, foi totalmente superada.

De vista do exposto, afasto a preliminar argüida pelo contribuinte.

No mérito, a matéria posta à apreciação por esta Câmara Superior, cinge-se à duas questões:

1 - É possível aplicar-se à CPMF a multa prevista no art. 5º, §3º, do Decreto-lei nº 2.124/84 (que remete §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, que teve sua redação alterada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983)?

2 – A multa mensal prevista no art. 47 da MP 2.037-21, de 25/08/2000 (e edições posteriores e convalidações), aplica-se a declarações cuja entrega deveria ter sido feita antes de sua vigência, mas que persistiu após sua entrada em vigor? No que diz respeito à inadimplência surgida após a referida MP, a matéria restou incontroversa.

Passo à análise, mas antes de entrar no deslinde interior da questão cumpre esclarecer que as penalidades aplicadas deram-se em função de atrasos na entrega de declarações referentes à CPMF, impostas pelos seguintes atos normativos: 1) declaração Trimestral: Portaria MF nº 106, de 15 de maio de 1997, Instrução Normativa SRF nº 44, de 29 de abril de 1998, Portaria MF nº 134, de 11 de junho de 1999, Instrução Normativa SRF nº 122, de 8 de outubro de 1999, Instrução Normativa SRF nº 131, de 11 de novembro de 1999 e Instrução Normativa SRF nº 45, de 2 de maio de 2001; 2) Declaração Mensal: Instrução Normativa SRF nº 12, de 2 de fevereiro de 2000 e Instrução Normativa nº 43, de 2 de maio de 2001. Ou seja, tratam-se de atos do Ministro da Fazenda ou do Secretário da Receita Federal.

No que diz respeito aos tributos em geral, a autorização prevista na multa prevista no art. 5º, do Decreto-lei nº 2.124/84 para criação de obrigações acessórias, dada ao Ministro da Fazenda, foi delegada ao Secretário da Receita Federal por meio da Portaria MF 118/84. Ademais, os arts. 11, §§ 1º e 2º, e 19, da Lei nº 9.311/96, autorizam o Secretário da RFB a criação de obrigações acessórias no âmbito da CPMF. Isto elimina qualquer óbice ao Secretário da RFB para regular tais obrigações acessórias. Assim, e também a teor dos art. 133, §2º, combinado com o art. 86 do Código Tributário Nacional, a obrigação acessória criada por ato do Ministro da Fazenda e instruções normativas RFB são perfeitamente legais, no meu entender.

Há que se analisar, então, o tema das penalidades, que como se sabe, é matéria de reserva legal.

#### **Da multa prevista no art. 5º, §3º, do Decreto-lei nº 2.124/84.**

A despeito das teses apresentadas pela defesa, na i. decisão da Quarta Câmara do antigo Segundo Conselho de Contribuintes, bem assim nas contrarrazões ao recurso especial, trazidas pelo contribuinte, o que ocorre é que ao se interpretar uma norma jurídica há que se entender que o caput é independente dos §§, que apenas, conforme a boa técnica legislativa, criam exceções ao caput, estipulam aplicação especial em determinadas condições, ou restringem a aplicação do caput para determinadas situações (aqui o contribuinte, data

vência, interpretou de maneira equivocada a art. 11, inciso II, da Lei Complementar nº 95/98). Os §§ não são necessariamente interdependentes, quando isso ocorre, deve haver um desdobramento em forma de incisos do § e não em outros §§. Ou seja, a aplicação do §3º do art. 5º do Decreto-lei n. 2.124/84 não está vinculada aos §§ 1º e 2º, a não ser que ele próprio assim o dissesse.

Em suporte a este entendimento transcrevo trecho da lavra do Conselheiro Antônio Zomer no voto do Acórdão 202-17.385, da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que adoto como fundamento:

*Ministro da Fazenda, por meio da Portaria MF nº 118/84, delegou a competência a que se refere o dispositivo acima para o Secretário da Receita Federal. Esta delegação não se contrapõe ao princípio constitucional da estrita reserva legal, pois está amparada no art. 113, § 22, do CTN, segundo o qual "a obrigação acessória decorre da legislação", que, nos termos do art. 96 do mesmo Código, "compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributo e relações jurídicas a eles pertinentes".*

*Desta forma, a disposição contida no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83, aplica-se às declarações (prestação de informações) relativas à CPMF, por força do art. 5º, § 32, do Decreto-Lei nº 2.124/84, com as atualizações/conversões determinadas pela legislação posterior, também citada no auto de infração, com data de vencimento anterior a 28/08/2000. Nesta data entrou em vigor o art. 47 da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25/08/2000, publicada no DOU de 28/08/2000, que estatuiu nova forma de cálculo para as multas por atraso nas declarações da CPMF. A MP nº 2.037-21/2000 foi reeditada sucessivamente até transformar-se na MP nº 2.158-35/2001, na qual a multa de que se fala passou a ser tratada no art. 46.*

*Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos até 28/08/2000, é cabível a aplicação da multa de R\$ 57,34 ao mês-calendário ou fração, reduzida à metade (R\$ 28,67), para as declarações que foram entregues no prazo da intimação fiscal, conforme previsto no art. 47, parágrafo único, da MP nº 2.037-21/2000 e reedições. Neste passo, é importante destacar que a Instrução Normativa SRF nº 45/98 foi citada no auto de infração como fonte do valor de R\$ 57,34 e não como fundamento da autuação, que, como se sabe, provém da lei.*

Assim, reputo perfeitamente aplicável *in casu* as multas preconizadas no art. 11 do Decreto-lei n. 1.968/82, com as alterações posteriores, por força do art. 5º, §3º do Decreto n. 2.124/84.

#### **Da multa imposta pela no art. 47 da MP 2.037-21, de 25/08/2000.**

No que diz respeito à multa mensal prevista no art. 47 da MP 2.037-21, de 25/08/2000 (e edições posteriores e convalidações), transcrevo abaixo seu dispositivo contido no art. 47:

*Art. 47 - O não cumprimento das obrigações previstas nos artigos 11 e 19, da Lei 9.311/96, sujeita as pessoas jurídicas referidas no art. 1º as 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, mais 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.*

A questão é um tanto quanto complexa. Posta de maneira genérica, trata-se de decidir se o atraso no cumprimento de uma obrigação acessória, cuja penalidade é reiterada mensalmente pela seu inadimplemento se aplica a inadimplemento surgido antes da de lei que institui a sanção, no caso em que a inadimplência permanece se reiterando a cada mês (ou um período de tempo qualquer) fixado na norma sancionadora).

Há que se aplicar *in casu* a teoria da atividade, tomada do Direito Penal. Ou seja, renovando-se a omissão (o tipo é omissivo), aplica-se a pena vigente à época da renovação da omissão, que se dá pela lei que institui a penalidade, vigente ao tempo de cada a omissão, i.e., de cada ato omissivo. É que a lei institui penalidade para que o infrator seja estimulado a não descumprir a norma que institui a obrigação de fazer. No caso a obrigação acessória de prestar informações. O importante neste caso não é a arrecadação, mas a prestação de informações. A norma antiga, devido ao baixo valor da pena pecuniária, não era suficiente para ter o efeito de fazer com que a obrigação acessória fosse cumprida. Assim, os contribuintes obrigados à prestação, simplesmente não a cumpriam, preservando seus clientes do fornecimento de informações ao Fisco. A mudança da norma que impõe penalidade infracional tributária mais severa foi tão-semente para que este efeito fosse obtido. Assim, não faria nenhum sentido se não se aplicasse à reiteração ao descumprimento a nova norma que institui penalidade mais severa, sob pena de se estar sancionando o ilícito tributário como ato válido, simplesmente porque a pena para o ilícito não incomoda ao infrator.

Não se trata, absolutamente, de aplicação retroativa da norma penal tributária, o que é vedado pela Constituição e pelo CTN. Trata-se de evitar a ultra-atividade da conduta ilegal sem sanção ou com sanção reduzida, a teor de novas normas sancionadoras em vigor após a reiteração da omissão delituosa.

Do exposto, entendo que a norma consubstanciada no art. 47 da MP 2.037-21, de 25/08/2000 (e edições posteriores e convalidações), aplica-se a atos omissivos ocorridos após sua entrada em vigor, ainda que tenham se originado de obrigação referente a período anterior à sua vigência.

Neste sentido, voto por dar provimento parcial ao recuso especial da Fazenda Nacional, para manter a multa prevista no Decreto-lei nº 2.065/83 até a entrada em vigor da MP 2.037-21, de 25/08/2000, a partir da qual se aplica a multa prevista na referida MP (sem sobreposição de multas).

Marcos Aurélio Pereira Valadão

## Voto Vencedor

Júlio César Alves Ramos – Redator Designado

Conselheiro Júlio César Alves Ramos – Redator Designado

Cumpre-me a difícil missão de redigir o acórdão naquilo em que a maioria do Colegiado dissentiu do muito bem fundamentado voto do i. relator. Foram duas as matérias: primeiramente, quanto ao conhecimento, por termos entendido, à exceção única do próprio relator, que não subiu a discussão quanto à possibilidade de aplicar a multa prevista na MP a declarações cujo prazo de entrega venceu antes da publicação dela, ainda que essa aplicação se dê apenas para o atraso ocorrido após tal publicação; em segundo lugar, no mérito, quanto à aplicabilidade de multa a tais declarações com base no decreto-lei 1968/82, com a redação que lhe deu o decreto-lei 2.065/83 e tudo por força do art. 5º do decreto-lei 2.124/84, que o relator e o Conselheiro Rodrigo Possas entenderam possível.

Começo, como de praxe, pela questão do conhecimento.

Abri a divergência, nesse ponto, após ter solicitado vista dos autos na reunião anterior exatamente por ter o dr. Valadão chamado a nossa atenção, em seu relatório, para uma peculiaridade desse lançamento em relação àqueles enfrentados pela antiga Quarta Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes com a minha participação.

É que naqueles casos a multa foi aplicada sempre uniformemente para todo o período de atraso, apenas mudando o seu valor consoante o vencimento do prazo de entrega. Concretamente, para declarações cujo prazo de entrega venceu anteriormente à publicação da MP, a autoridade fiscal multiplicava o valor previsto nos decretos-leis para cada mês pelo número total de meses em atraso até a lavratura do auto ou a entrega. Neste, ao contrário, o lançamento foi feito assim até o mês de agosto de 2000, quando foi publicada a MP; a partir de setembro, a autoridade autuante entendeu que passaria a valer o novo valor mensal, multiplicando, então, o valor previsto na MP pelo número de meses em atraso a partir de setembro 2000.

Assim agiu, segundo ela mesma, em aplicação da teoria da atividade construída para o direito penal.

Destarte, sendo matéria nova, que não havia sido enfrentada nas discussões prévias havidas na Quarta Câmara, pedi vista para melhor estudar a questão e poder formar minha convicção.

Compulsando os autos, no entanto, convenci-me de que isso não seria necessário. E assim concluí ao constatar que a própria DRJ já havia afastado essa interpretação

da autoridade fiscal responsável pelo lançamento. São palavras do relator de primeira instância (fl. 82) no voto condutor do acórdão lá proferido e que prevaleceu por maioria:

*A lei mais gravosa não pode retroagir. Deste modo, assiste razão ao interessado quanto à alegação de que a MP 2037-21 não poderia retroagir para alcançar atrasos já ocorridos antes de sua vigência.*

*O atraso na apresentação de declarações, cujo prazo de entrega tenha sido fixado pela legislação de regência até 27 de agosto de 2000, enseja a aplicação da multa prevista no artigo 11, do Decreto-lei nº 1.968/1982, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065/1983, observadas as conversões e atualizações monetárias posteriores.*

*Portanto, em relação aos fatos geradores ocorridos até 27/08/2000, é cabível, apenas, a aplicação da multa de R\$57,34 ao mês-calendário ou fração, reduzida à metade (R\$28,67), conforme consignado no Auto de Infração. Para fatos geradores após 28/08/2000, é cabível a multa prevista na MP 2.037-21/2000 e seguintes. O lançamento deve, então, ser retificado.*

*Não pode prosperar a alegação de que a prestação de informações da CPMF só deixou de constituir crime de quebra de sigilo bancário a partir da LC 105/2001, uma vez que a própria Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, dispõe, em seu art. 1º, § 3º, inciso III, que não constitui violação do dever do sigilo "o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei no 9.311, de 24 de outubro de 1996"*

*Pelo exposto, sou pela alteração do valor lançado em relação às declarações cujo prazo de entrega tenha sido fixado pela legislação de regência até 27 de agosto de 2000 (em face da exclusão da apuração com base na MP 2158-35) e pela manutenção do lançamento em relação às declarações cujo prazo de entrega tenha sido fixado pela legislação de regência após 28 de agosto de 2000.*

O voto segue (fl. 83 dos autos) com quadro demonstrativo do valor exonerado, em que claramente se percebe que o relator retira a tributação com base no valor constante da MP e o substitui pelo dos decretos-leis. Por exemplo, para a declaração referente ao mês de janeiro de 2000, apurado o atraso total de 22 meses, é esse número multiplicado pelo valor de R\$28,67. No lançamento original (consoante planilha de fl. 35), a autoridade fiscal aplicara esse valor a cinco meses e o novo valor (R\$ 5.000) aos demais dezessete meses. Ambos são metade do valor previsto nos atos legais dado ter havido a entrega da declaração no prazo fixado na intimação fiscal .

Destarte, o lançamento, quanto ao ponto ora discutido, foi considerado improcedente, determinando a primeira instância a aplicação da multa dos decretos-leis a todo o período de atraso verificado na entrega de declarações cujo prazo para cumprimento da obrigação vencera antes da publicação da MP.

Essa parte da decisão foi objeto de recurso de ofício a que a Câmara ora recorrida negou provimento.

Desse modo, após o julgamento efetuado na Câmara recorrida o lançamento passara a ser exatamente igual àqueles por nós enfrentados na Quarta Câmara.

Nesses termos, entendi, e fui acompanhado pela maioria, que essa matéria específica só poderia ser rediscutida pela instância especial, como queria o relator, se houvesse no recurso especial da Fazenda tópico específico enfrentando-o e com a apresentação do competente paradigma de divergência. Não há nem uma coisa nem outra.

De fato, o recurso fazendário apenas se insurge, explicitamente, quanto à aplicabilidade da multa prevista nos decretos-leis e comprova a existência de posição divergente oriunda da Segunda Câmara do mesmo Conselho. É verdade que, finalizando sua fundamentação, a Procuradora postula:

*Destarte, intocável o lançamento e sua fundamentação legal.*

O relator entende que isso basta para que se interprete que houve postulação pela recomposição do lançamento na forma originalmente efetuada pela autoridade lançadora. Mas como fazê-lo se não há uma só linha expondo por que deveria valer a aplicação da multa da MP? E nenhum paradigma é arrolado?

Ademais, do tópico “Do Pedido” coerentemente consta:

### *03. DO PEDIDO*

*Diante das conclusões expostas, a Fazenda Nacional requer seja dado provimento ao presente recurso para alterar a decisão recorrida nos termos acima requeridos.*

Os “termos requeridos”, a meu ver (e da maioria) só podem ser entendidos no contexto dos argumentos expostos e, nesse sentido, vistos como postulação pela reintegração da parcela retirada na instância imediatamente anterior, qual seja, a multa, na forma prevista nos decretos-leis, aplicada a todo o atraso ocorrido nas entregas de declarações com prazo vencendo antes da publicação da MP como havia sido determinado pela DRJ.

Com essas considerações, o colegiado, por ampla maioria, restringiu a admissibilidade do recurso, entendendo não caber o exame da aplicabilidade da multa, na forma prevista na MP, a declarações vencidas antes de sua publicação, como pretendia o dr. Valadão.

Nesse acanhado escopo, o mérito do recurso fazendário foi apreciado e a Câmara a ele negou provimento com base em considerações que expendera eu em anteriores exames e que foram suscitadas tanto em contra-razões como em sustentação oral realizada. São elas:

*A matéria controversa, qual seja, a exigibilidade de multa pelo não cumprimento das obrigações acessórias relativas à CPMF é de fato bastante conturbada. Vale, por isso mesmo, tentar um breve apanhado histórico das normas que trataram do assunto de modo a que se possa formar adequado entendimento sobre ele.*

*A obrigação de as instituições financeiras prestarem informações à SRF foi estabelecida no art. 11 da Lei 9.311/96, verbis*

*Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.*

*§ 1º No exercício das atribuições de que trata este artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá requisitar ou proceder ao exame de documentos, livros e registros, **bem como estabelecer obrigações acessórias.***

*§ 2º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da contribuição prestarão à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, nos termos, nas condições e **nos prazos que vierem a ser estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda.***

~~*§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicada à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.*~~

*§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no [art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), e alterações posteriores. [\(Redação dada pela Lei nº 10.174, de 2001\)](#)*

*§ 4º Na falta de informações ou insuficiência de dados necessários à apuração da contribuição, esta será determinada com base em elementos de que dispuser a fiscalização.*

*Como destacado em negrito, a autorização para fixar a periodicidade da prestação de informações foi deferida ao Ministro de Estado da Fazenda e não ao Secretário da Receita Federal. Isso não obstante, o § 1º autorizou este último a estabelecer obrigações acessórias com o objetivo de possibilitar as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação conferidas a este órgão.*

*Com base na autorização do § 2º, foi editada a Portaria MF nº 106/97, que estabeleceu, em seu art. 1º:*

*Art. 1º As instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF prestarão à Secretaria da Receita Federal as seguintes informações sobre cada contribuinte:*

*I - nº de inscrição no Cadastro de Pessoa Física - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC;*

***II - valor global, em cada mês, das operações sujeitas à retenção***

da contribuição, observado o disposto no § 2º;  
III - valor da contribuição retida no período citado no inciso anterior.

§ 1º As informações de que trata este artigo serão:

- a) totalizadas sob um único código, quando o contribuinte não estiver obrigado a inscrever-se no Cadastro de Pessoas Físicas, ou no caso de liquidação ou pagamento de créditos, direitos ou valores de que trata o inciso III do art. 2º da [Lei nº 9.311, de 1996](#), de montante igual ou inferior a R\$ 10.000,00;
- b) prestadas em meio magnético, de acordo com as especificações a serem baixadas pela Secretaria da Receita Federal, abrangendo os dados referentes a cada trimestre do ano-calendário de 1997 e ao bimestre janeiro e fevereiro de 1998;
- c) entregues até o último dia útil do mês subsequente ao dos prazos previstos na alínea "b".

§ 2º Os dados referentes a determinado mês abrangerão os períodos de apuração encerrados no respectivo mês, sendo informadas no mês subsequente as operações realizadas em períodos fracionários.

Como se observa, a Portaria:

- 1. somente instituiu obrigação de prestação **trimestral** de informações;
- 2. não estabeleceu qualquer penalidade conseqüente ao seu descumprimento.
- 3. incluiu a obrigação de informar o montante da contribuição retido de cada contribuinte, o que não constava da lei.

A Medida Provisória (MP) 2037-21, publicada em 25 de agosto de 2000, dispôs, em seu art. 47:

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.

No art. 52 da mesma MP consta a determinação de que ela entrará em vigor na data de sua publicação, não havendo indicação especial quanto à produção de efeitos do art. 47, devendo-se entender que ele produz efeitos igualmente a partir

*da data de publicação da MP. Não vemos, pois, como fazê-lo retroagir a fatos geradores anteriores à data de publicação daquela MP.*

*Nesse passo, sabendo-se que estamos tratando de obrigação acessória, cumpre um parêntese para pesquisar qual seria o fato gerador que consta no auto de infração discutido. Nesse sentido, o art. 115 do Código Tributário Nacional estabelece:*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

*O mesmo código disciplina em seu art. 113:*

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

*Destarte, o objeto de nossa discussão é uma obrigação principal decorrente do descumprimento de uma obrigação acessória, cabendo perquirir qual o seu fato gerador de modo a dar azo à aplicação do art. 144 do mesmo CTN:*

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

*Portanto, a pergunta é: quando nasceu a obrigação principal de que aqui se cuida? Entendemos que a resposta correta é o vencimento do prazo para apresentação tempestiva da declaração da CPMF. Por conseguinte, o último dia útil do mês subsequente ao do trimestre em que ocorreram as operações que originaram a obrigação acessória. Da leitura do auto, vê-se que o item que cuida das declarações trimestrais ora sob exame, apenas engloba declarações anteriores à MP. Especificamente, o item 003 se refere às declarações que deveriam ter sido entregues em abril, julho e outubro, de 1997; janeiro, abril, julho e outubro de 1998; janeiro, abril, julho e novembro de 1999.*

*Destarte, considero que não há possibilidade de se exigir a multa prevista naquela MP sobre os fatos geradores anteriores. Obviamente que não se trata de aplicação do art. 106 do CTN, dado que não há hipótese menos gravosa para o contribuinte.*

*Assim, se se puder exigir alguma multa nos períodos anteriores a agosto de 2000, deve encontrar esta multa base legal em outro dispositivo e não naquela já tantas vezes citada MP.*

*E é de fato o que foi feito no auto de infração. Afirma o autuante, às fls. 06 e 16, que o enquadramento legal da multa é o art. 11 do decreto-lei 1.968/82, mais especificamente os seus §§ 2º e 3º. Estes assim estão redigidos:*

**Art. 11.** A pessoa física ou jurídica é obrigada a informar à Secretaria da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o imposto de renda que tenha retido.

§ 1º A informação deve ser prestada nos prazos fixados e em formulário padronizado pela Secretaria da Receita Federal.

**§ 2º Será aplicada multa em valor equivalente ao de uma ORTN para cada grupo de vinte informações inexatas, incompletas ou omitidas, por mês de atraso.**

§ 3º Apresentada a informação fora do prazo e antes de qualquer procedimento ex officio, ou se, após a intimação, for apresentada no prazo nela fixado, a multa prevista no parágrafo anterior será reduzida à metade.

*Vê-se que aí se define, de fato, uma multa fixa – 1 ORTN – para uma infração também aí definida e que nada tem a ver com a hipótese da autuação. A multa aqui tratada foi alterada pelo decreto-lei 2.065/83, passando a se aplicar também à mera falta de entrega e no valor de 10 ORTN:*

**Art. 10.** Os arts. 2º, 4º, caput, e 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, passam a vigorar com a seguinte redação:

...

**"Art. 11.** A pessoa física ou jurídica é obrigada a informar à Secretaria da Receita Federal os rendimentos que, por si ou como representante de terceiros, pagar ou creditar no ano anterior, bem como o imposto de renda que tenha retido.

§ 1º A informação deve ser prestada nos prazos fixados e em formulário padronizado aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma ORTN para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas nos formulários entregues em cada período determinado.

**§ 3º Se o formulário padronizado (§ 1º) for apresentado após o período determinado, será aplicada multa de 10 ORTN, ao mês-calendário ou fração, independentemente da sanção prevista no parágrafo anterior.**

§ 4º Apresentado o formulário, ou a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento ex-offício ou se, houver a apresentação dentro do prazo nesta a intimação, esta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade."

*As legislações citadas em complemento (leis 8.383/91 e 9.249/95) apenas modificaram esse valor, adaptando-o a novos padrões monetários e índices de correção monetária, mas não afetaram a hipótese básica de incidência da multa.*

...

*Já o art. 5º do Decreto-lei 2.124 tem a seguinte redação:*

Art. 5º. O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

**§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator a multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11**

**do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.**

...

*Sua leitura permite enxergar:*

*1. que a autorização é para o Ministro e não para o Secretário da Receita Federal;*

*2. que o documento que informar a existência de crédito tributário (a declaração) constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para sua cobrança executiva.*

*Esta autorização legal, deferida ao Ministro, logo foi por ele repassada ao Secretário da Receita Federal, por meio da Portaria MF 118/84.*

*Vê-se, desde logo, que estes são atributos próprios da DCTF, declaração criada, esta sim, sob o abrigo deste decreto-lei e da sub-delegação ministerial.*

*Ora, a se aceitar o argumento (...), ter-se-ia que, já no momento da criação da CPMF (1996), existia autorização legal, de mais de dez anos, para que sobre ela também pudesse o Ministro de Estado da Fazenda – e, quiçá, o próprio Secretário da Receita Federal – instituir obrigações acessórias; que o descumprimento dessas obrigações acessórias já tinha penalidade específica prevista e que o documento que a formalizasse teria as características de título executável.*

*Se assim o era, por que a Lei nº 9.311 expressamente conferiu essa atribuição ao Ministro? Mais, por que a Portaria MF 106 afirma-se fundada nesse dispositivo e não no decreto-lei 2.124? Por fim, se se baseia na própria lei 9.311, mantém-se válida a aplicação da penalidade que está associada a descumprimento de obrigações acessórias instituídas com base no decreto-lei?*

*Já se vê que parece um exagero pretender-se preencher uma lacuna legal – a falta de previsão de multa na lei 9.311/96, que só veio a ser sanada com a MP 2037 – recorrendo-se a um outro ato que nada tem a ver com a obrigação ali criada.*

Embora esse voto tenha sido proferido há já bastante tempo, de suas conclusões não me afastei. E achava que elas tivessem ficado claras: não afirmei que a multa somente se aplicaria ao imposto de renda ou que não seria aplicável à CPMF porque ela fora criada posteriormente. A presença de tais argumentos no recurso especial mostra que não.

Vale, por isso, repetir. A multa não se aplica, no entender deste conselheiro, porque:

- a) a obrigação acessória foi estabelecida com base na autorização contida na própria Lei 9.311 e não no decreto-lei 2.124;

- b) coerentemente, ela não tem o caráter de confissão de dívida e não serve como título apto à execução do crédito tributário nela declarado.

Elas foram suficientes ao convencimento da maioria, que negou provimento ao recurso fazendário.

E este é o acórdão que me coube redigir.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos – Redator Designado