



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.000752/2002-06
ACÓRDÃO	9303-016.523 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	18 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	BANCO FINASA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 18/12/2001

CPMF. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO. MULTA. CABIMENTO.

O lançamento da multa por atraso na entrega das declarações da CPMF com vencimento anterior a 28/08/2000, fundamenta-se no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968, de 1982, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, por força do disposto no art. 5º, §3º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984.

DECLARAÇÃO CPMF. MULTA POR ATRASO NA APRESENTAÇÃO. FORMA DE CÁLCULO.

A multa imposta em decorrência da entrega fora do prazo da declaração da CPMF incide por mês-calendário ou fração, devendo o valor final da penalidade ser apurado a partir da multiplicação do valor básico pelo número de meses transcorridos entre a data de entrega prevista em lei e a data do efetivo cumprimento da obrigação acessória.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, negar-lhe provimento: (a) por unanimidade de votos, no que se refere à base legal para aplicação da multa a declarações entregues antes de 28/08/2000; e (b) por maioria de votos, no que se refere ao cabimento de apenas uma sanção por declaração em atraso, vencidos os Conselheiros Denise Madalena Green

(relatora), Tatiana Josefovicz Belisário e Alexandre Freitas Costa, que votaram pelo provimento nesse item. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Sala de Sessões, em 18 de fevereiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green – Relator

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Dioniso Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o **Acórdão nº 3201-007.628, de 15/12/2020** (fls.398/411), e **Acórdão de Embargos, 3201-010.452, de 25/04/2023** (fls.440/445), proferidos pela 1ª Turma da 2ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento deste CARF, cujas ementas se transcreve a seguir:

Acórdão nº 3201-007.628

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 18/12/2001

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CPMF. OBRIGAÇÃO DE ENTREGAR DECLARAÇÕES. IN's SRF 49/98 E 12/2000. POSSIBILIDADE

O Supremo Tribunal Federal reconhece que o art. 113 do CTN é autorizativo, podendo a Secretaria da Receita Federal criar obrigação acessória por meio de Instrução Normativa.

DECLARAÇÃO CPMF. MULTA POR ATRASO NA APRESENTAÇÃO. FORMA DE CÁLCULO.

A multa imposta em decorrência da entrega fora do prazo da declaração da CPMF incide por mês-calendário ou fração, devendo o valor final da penalidade ser apurado a partir da multiplicação do valor básico pelo número de meses transcorridos entre a data de entrega prevista em lei e a data do efetivo cumprimento da obrigação acessória.

MULTA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

RELEVANÇA DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Incabível a relevação da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória, quando o respectivo pedido não foi apresentado dentro do prazo de impugnação.

MULTA. CORREÇÃO TAXA SELIC.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior (Relator) que dava provimento parcial ao Recurso, para que as multas aplicadas incidissem uma única vez por período. Vencidos, ainda, os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima que davam provimento parcial no sentido de que, para os casos de declaração mensal, cabível a aplicação da sanção por uma única vez; já para as obrigações de declaração trimestrais, deveria ser exigida a sanção por três vezes apenas. Designado para a redigir o voto vencedor o conselheiro Hécio Lafetá Reis.

Acórdão de Embargos, 3201-010.452:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 18/12/2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Uma vez demonstrada a inocorrência de omissão no acórdão embargado, não se acolhem os embargos opostos pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos opostos pelo contribuinte.

Breve síntese do processo

Trata o processo de Auto de Infração (fls. 02/04), lavrado contra a contribuinte, para exigência de multa decorrente da falta de entrega de Declarações de CPMF no prazo legal.

Regularmente cientificada do Auto de Infração em 14/03/2002 (fl. 35), a contribuinte interpôs Impugnação (fls. 36/59), em 15/04/2002, cujos fundamentos estão resumidos no Acórdão de Recurso Voluntário, a seguir transcritos:

2.1. atendendo à intimação do Fisco, apresentou oito declarações trimestrais do trimestre de 1998 ao 3º trimestre de 2000 e nove declarações mensais de janeiro de 2000 a setembro de 2000, esclarecendo que, salvo no 1º trimestre/1998 e 2º trimestre/1998, que possuem tributos retidos de terceiros, todas as demais informações dizem respeito à CPMF própria;

2.2. está sendo autuada por não ter atendido ao disposto no art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996. Esse dispositivo trata de obrigação imposta às instituições financeiras na qualidade de responsáveis pela retenção e recolhimento da CPMF devido por terceiros e não de obrigação imposta aos contribuintes. Ou seja, nos termos desse dispositivo, a obrigação é para informar sobre a CPMF incidente nas operações de terceiros e não nas próprias operações;

2.3. na parte final do § 2º do art. 11, da Lei nº 9.311, de 1996, foi dada autorização ao Ministro da Fazenda, e não ao Secretário da Receita Federal, apenas para fixar termos, condições e prazos para cumprimento da obrigação. Não obstante o texto legal seja expresso nesse sentido, as Instruções Normativas SRF nº 49, de 1998, e nº 12, de 2000, disciplinando a obrigação prevista no citado dispositivo legal, extrapolaram o conteúdo da norma legal passando a exigir também informações sobre a CPMF incidente sobre as operações próprias das instituições em causa. Por essa razão, essas instruções normativas violam a um só tempo o art. 84, inciso IV, da Constituição Federal e o art. 99 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional (CTN), segundo os quais as normas regulamentadoras devem estar adstritas ao conteúdo das leis que visam regulamentar. Dessa forma, considerando que a quase totalidade das informações prestadas no prazo assinalado pelo Fisco refere-se à CPMF sobre operações próprias da impugnante, está sendo exigida, no caso, uma obrigação não prevista em lei, com violação ao princípio da legalidade inserto no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal. Consequência ainda da falta de previsão legal da conduta tida por irregular é que a lavratura do presente auto de infração caracteriza típico ato imotivado;

2.4. a multa prevista no art. 47 da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25 de agosto de 2000, e reedições posteriores, aplica-se apenas ao descumprimento das obrigações previstas no art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996. Considerando que o próprio Fisco reconhece que a obrigação de prestar informações sobre a contribuição incidente sobre as próprias operações decorre das Instruções Normativas SRF nº 49, de 1998, e nº 12, de 2000, a conclusão a que se chega é que a multa é inaplicável à quase totalidade das informações prestadas nas

declarações cujos atrasos na apresentação deram origem ao presente auto de infração, pois referidas instruções normativas extrapolaram o conte 'do da norma legal;

2.5. não se pode invocar o art. 19 da Lei nº9.311, de 1996, pois esse dispositivo não cria nenhuma obrigação para a impugnante, apenas autorizando a Receita Federal e o Banco Central a baixarem normas necessárias à execução da lei, o que mais uma vez vem confirmar a impossibilidade de referidas normas ultrapassarem ou inovar o comando legal;

2.6. corrobora o entendimento da impugnante o alto valor da multa imposta, que e justifica quando as instituições financeiras na qualidade de responsáveis não informam ao Fisco sobre a incidência da contribuição sobre as operações de terceiros, permitindo que esses escapem A fiscalização e até ao recolhimento da CPMF. A situação é completamente distinta em se tratando de operações das próprias instituições financeiras, que por sua especialíssima posição no mercado podem a qualquer tem ser fiscalizadas pelo Poder Público. Ademais, a nenhum outro contribuinte foi imposta essa obrigação de informar ao Fisco dados sobre as suas operações sujeitas A CPMF;

2.7. para as declarações com prazo de entrega anterior a 20/08/1999, inexistia previsão legal de penalidade específica até mesmo para a violação ao disposto no art. 11 da Le nº 9.311, de 1996. Em face disso, tomou-se de empréstimo a penalidade prevista especificamente para descumprimento de obrigações relativas ao Imposto de Renda, prevista no art. 11, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, invocando o art. 5º do Decreto-Lei nº2.124, de 13 de junho de 1984. Além disso, a norma genérica do art. 5º somente se aplica a descumprimento de obrigações acessórias fixadas pelo Ministro da Fazenda, o que não é o caso, no qual o Secretário da Receita Federal por meio de instruções normativas é que está estabelecendo essas obrigações;

2.8. a multa exigida fere os princípios da proporcionalidade e razoabilidade entre o bem tido por violado pela conduta e a sanção aplicada. No caso concreto, por ter apresentado tardiamente informações sobre a incidência da CPMF sobre suas próprias operações, cujo valor foi regularmente recolhido aos cofres públicos, foi aplicada A impugnante a multa de R\$ 609.782,30. Esse montante é superior ao valor da própria contribuição recolhida no período de R\$ 602.516,29, somente reduzida em cinquenta por cento porque a autuada prontamente atendeu A intimação, o que é um absurdo, já que do procedimento da impugnante nenhum prejuízo adveio para o Fisco. Ademais, o objetivo da norma do art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311, de 1996, é levar ao conhecimento do Fisco dados relativos A incidência da CPMF, de modo a permitir a fiscalização dos contribuintes em geral quanto a essa e outras exações tributárias. Considerando que a quase totalidade das informações são relativas as operações próprias da autuada, não foi frustrado o objetivo da norma;

2.9. o autuante impôs tantas multas quantos foram os meses de atraso para cada uma das declarações apresentadas. Ora, se infração tivesse havido, ela seria uma, apenas com efeitos continuados no tempo, somente podendo ser imposta uma única penalidade. Cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, sobre sanções a infrações continuadas;

2.10. não tendo havido falta ou diminuição do valor da CPMF recolhida, é indubitável a lisura e a boa-fé do procedimento da impugnante, mesmo porque ela é empresa conhecida no meio empresarial e que sempre cumpriu com as suas obrigações. Somente por divergência de interpretação deixou de cumprir formalidade inerente à obrigação acessória, mas que, por se tratar de elemento corrigível, escusável ou mesmo insignificante, não traria nenhum prejuízo em relação ao cumprimento da obrigação principal. Assim sendo, admitindo-se que pudesse ser imposta alguma multa à autuada, não há motivo para se deixar de aplicar o benefício da relevação da multa imposta não resta dúvida de que punir a impugnante com vultosa multa, por uma irregularidade meramente de forma 6, além de ilegal, notoriamente injusto, em face dos seus precedentes e da falta de manifestação dolosa, simulada ou fraudulenta;

2.11. quanto aos juros de mora, embora não exigidos no auto de infração, certamente serão aplicados pela taxa Selic, se eventual pagamento da multa ocorrer após o prazo nele previsto. Entretanto, seu cálculo com essa base é incabível, porque, além de a Selic ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes a remuneração de serviços das instituições financeiras, ela é fixada unilateralmente pelo órgão do Poder Executivo e extrapola em muito o teto de um por cento previsto no 161 do CTN. Ademais, a correspondência dos juros de mora à Selic, implicar a existência de taxa de juros de mora variável mensalmente, o que repugna a necessária certeza no que tange ao quantum das sanções de natureza moratória em matéria tributária. E, ainda, a atribuição ao Banco Central do poder de fixar a Selic é delegação vedada pelo princípio da legalidade e expressamente proscrita pelo art. 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

3. Deve-se, ainda, fazer o registro de que o presente feito encontrava-se aguardando julgamento na Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SPI, e foi remetido a esta unidade em face do disposto na Portaria SRF nº 1.161, de 9 de junho de 2005, que cuidou da transferência.

A lide foi decidida pela DRJ de Caminas/SC, no Acórdão 10348, de 06/09/2005, que decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente o lançamento fiscal (fls.127/137).

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls.142/174), pleiteando reforma em síntese: a) Ausência de norma que obrigue o recorrente a prestar informações relativamente à CPMF nas operações próprias; b) Inexistência de base legal para exigência de declarações mensais de CPMF; c) Das multas relativas às declarações com prazo de entrega anterior a 28/08/2000; d) Das multas relativas às declarações com prazo de entrega posterior a

28/08/2000 e) Cabimento no caso de apenas uma sanção por declaração em atraso; f) Violação ao princípio da proporcionalidade; g) Da relevação da multa; e, h) Ilegitimidade da SELIC.

Os autos, então, vieram para julgamento do Recurso Voluntário, sendo submetidos à apreciação da Turma julgadora, decidiram por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.

Recurso Especial da Contribuinte

No seu Recurso Especial (fls.142/174) a contribuinte suscita divergência jurisprudencial de interpretação em relação as seguintes matérias:

1. Falta de base legal para a exigência de multa referente às declarações entregues antes de 28/08/2000 – indica como paradigma os **Acórdãos 9303-002.259, 204-02.268.**

Quanto a primeira matéria, afirma a contribuinte que no acórdão recorrido restou entendido que a multa por atraso na entrega de declaração de CMPF teria esteio no art. 5º, §3º, do Decreto-lei nº 2.124/1984; ao passo que nos paradigmas, foi reconhecida a inexistência de fundamentação legal para atribuir multa para os períodos anteriores a agosto de 2000, após a edição da MP nº 2037-21, de agosto de 2000.

2. Cabimento de apenas uma sanção por declaração em atraso – indica como paradigma os **Acórdãos 9303-009.808, 3403-000.266.**

Em relação a segunda matéria, aduz que enquanto no v. acórdão recorrido foi entendido que inexistiria previsão legal de aplicação de uma multa única, mas sim *“de penalidade variável a depender do tempo transcorrido entre o descumprimento da obrigação acessória no prazo legal e a efetiva entrega da declaração”*, de maneira totalmente oposta foi decidido nos acórdão paradigmas invocados, em que prevaleceu o entendimento que a multa deve ser aplicada *“para cada “mês-calendário ou fração” em que não foram prestadas as informações exigidas, ou seja, mês-calendário ou fração omitidos, sendo irrelevante por quanto tempo a omissão perdurou”*.

Ao final requer:

PEDIDO

Portanto, configurada a divergência entre o que foi decidido nos acórdãos paradigmas acima relacionados e o v. acórdão recorrido, mostra-se perfeitamente cabível *“data vênia”* o recurso especial previsto nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Ante o exposto, pede e espera o Recorrente seja admitido e provido o presente recurso especial, reformando-se o v. acórdão recorrido na esteira da jurisprudência colacionada a fim de que seja julgado insubsistente e cancelado o auto de infração lavrado.

Cotejados os fatos, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, com fundamento no art. 119 do RICARF/2023, decidiu por dar seguimento ao Recurso Especial interposto pela contribuinte (fls.539/547).

Devidamente cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou suas contrarrazões (fls.549/559), a qual suscita o indeferimento do feito, tendo que o lançamento da multa por atraso na entrega das declarações da CPMF com vencimento anterior a 28/08/2000, tem lastro no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83, por força do disposto no art. 5º, § 3º, do Decreto-Lei nº 2.124/84.

Em relação ao segundo ponto abordado no recurso, ressalta que a multa deve ser aplicada “ao mês-calendário ou fração”, da mesma forma prevista no § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 1.968/1982, dispositivo esse referenciado pelo § 3º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/1984, inexistindo, portanto, previsão legal de aplicação de uma multa única, fixa, mas de penalidade variável a depender do tempo transcorrido entre o descumprimento da obrigação acessória no prazo legal e a efetiva entrega da declaração.

O processo, então, foi sorteado para esta Conselheira para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Denise Madalena Green**, Relator

I – Do conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Pública:

O Recurso Especial de divergência interposto pela contribuinte é tempestivo, conforme atestado pelo Despacho Decisório de Admissibilidade, e atende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos no art. 118 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.643, de 21 de dezembro de 2023. É o que se passa a demonstrar.

1. Falta de base legal para a exigência de multa referente às declarações entregues antes de 28/08/2000:

No caso dos autos, em relação aos valores lançados a título de CPMF antes de 28/08/2000, data da emissão da Medida Provisória nº 2.037-21/2000, legislação esta apontada como divergente, o acórdão recorrido considerando o teor do *caput* do art. 1º da Portaria MF nº 106/1997, constatou que os dados relativos à CPMF fornecidos à Receita Federal pelas instituições obrigadas de forma global, por mês, vindo a Receita Federal a regulamentar tal previsão em conformidade com tal autorização, bem como com fundamento no § 2º do art. 11 da Lei nº 9.311/1996, que instituiu a CPMF.

Em sentido oposto, os **Acórdãos 9303-002.259, 204-02.268**, indicados como paradigma, fundamentaram suas decisões no sentido de que antes de editada a **MP nº 2037-21, de 25 de agosto de 2000**, não havia fundamentação legal para a exigência de multa por ausência de entrega de declaração de CPMF.

Transcrevem-se excertos do voto vencedor:

(...)

Em relação às declarações entregues em atraso relativamente ao período **anterior a 28/08/2000, a multa se fundamenta no § 3º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/1984**, verbis:

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

(...)

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 1983, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 25 de outubro de 1983. (g.n.)

Com base em autorização legal, o Ministro da Fazenda editou a Portaria nº 106/1997 instituindo a obrigação acessória sob comento (declaração de CPMF), verbis:

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:

(...)

Art. 2º O disposto nesta Portaria aplica-se também as instituições de que trata o art. 2º, inciso IV, da Lei nº 9.311, de 1996, no que se refere às operações sujeitas ao pagamento da contribuição.

Nesse sentido, descumprida a obrigação acessória de apresentação da declaração da CPMF, aplica-se a multa prevista no art. 5º, § 3º, do Decreto-lei nº 2.124/1984, acima transcrito.

Os paradigmas tiveram as seguintes transcrições:

Acórdão 9303-002.259:

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

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA. DECADÊNCIA.

Infração da mesma natureza e origem ocorridas de forma continuada e constante de uma mesma ação fiscal deve sofrer penalidade única, *in casu*, por mês de atraso. **De serem afastadas as imposições ocorridas antes do ano de 2000 por ausência de ato normativo sobre a matéria.**

Do voto do ilustre relator, colhe-se o seguinte trecho:

Acolho a alegação da Recorrente sobre a **inexistência de fundamentação legal para atribuir multa para períodos anteriores a agosto de 2000**, pois procede o alegado de que até então ainda não havia sido editada a MP nº 2037-21 de 25 de agosto de 2000, assim como ficou consignado no acórdão paradigmático transcrito à fl. 651.

Acórdão nº 204-02.268:

Assunto: CPMF

Exercício: 1998,1999.

CPMF: MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL DE APLICAÇÃO DE MULTA EM RELAÇÃO AOS PERÍODOS OBJETO DA AUTUAÇÃO.

A entrega em atraso da declaração de informações da CPMF somente passou a ser punida com multa a partir da entrada em vigor da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25 de agosto e só é aplicável para as declarações cujos prazos de entrega tenham vencido após esta data. As normas que tratam de aplicação de penalidade não podem ser interpretadas de forma extensiva de modo a incidir sobre fatos que não estejam nela expressamente previstos, pelo que não são aplicáveis à entrega em atraso da declaração da CPMF as normas atinentes à entrega em atraso da DCTF. Não incidindo as disposições do art. 11, parágrafo 3º, do Decreto-Lei nº1968/82, com redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83, nos termos do disposto no § 3º do Decreto-lei 2.124/84, inexistia multa a ser aplicada.

Neste caso, confrontando os arestos paragonados, resta cristalino o dissídio jurisprudencial, por se tratar de decisões antagônicas bem fundamentadas, de forma que deve ser conhecido o recurso nesse ponto.

2. Cabimento de apenas uma sanção por declaração em atraso:

Em relação aos efeitos da penalidade no tempo, consta do voto vencedor do acórdão recorrido que *“a multa deve ser aplicada “ao mês-calendário ou fração”, da mesma forma prevista no § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 1.968/1982, dispositivo esse referenciado pelo § 3º do*

art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/1984, inexistindo, portanto, previsão legal de aplicação de uma multa única, fixa, mas de penalidade variável a depender do tempo transcorrido entre o descumprimento da obrigação acessória no prazo legal e a efetiva entrega da declaração”.

Em sentido diverso daquele atribuído pelo acórdão recorrido, nos **Acórdãos 9303-009.808 e 3403-000.266**, indicados como paradigma, foi decidido que a multa por falta ou atraso na entrega das declarações da CPMF é devida apenas uma única vez por mês ou fração de omissão, sendo incabível a sua exigência multiplicada pelo número de meses em que perdurou o atraso na entrega da declaração, com fundamento nas interpretações dadas aos artigos 11, do Decreto-lei n.º 1.968/82 e 47, da MP n.º 2.037-21.

Transcrevem-se excertos do voto vencedor:

Quanto aos eventos ocorridos após 28/08/2000, o fundamento legal da multa passou a ser o art. 47 da Medida Provisória nº 2.037-21/2000, cuja redação é a seguinte:

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. (g.n.)

Conforme se verifica do inciso II acima transcrito, a multa deve ser aplicada “ao mês-calendário ou fração”, da mesma forma prevista no § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 1.968/1982, dispositivo esse referenciado pelo § 3º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/1984, inexistindo, portanto, previsão legal de aplicação de uma multa única, fixa, mas de penalidade variável a depender do tempo transcorrido entre o descumprimento da obrigação acessória no prazo legal e a efetiva entrega da declaração.

Tal entendimento restou consignado no acórdão nº 9303-010.190, prolatado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em 12/02/2020, cuja ementa assim dispõe:

(...)

Conforme consta da decisão supra, a multa deve ser apurada multiplicando-se o valor básico previsto em lei pelo número de meses de atraso no cumprimento da obrigação acessória (declaração da CPMF).

Os paradigmas tiveram as seguintes transcrições:

Acórdão nº 9303-009.808:

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

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

CPMF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. INFRAÇÃO ÚNICA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE ÚNICA.

A entrega a destempo das declarações de CPMF enseja a aplicação de multa, consoante art. 11, §2º da Lei n.º 9.311/96. Para gradação da penalidade, frente às interpretações possíveis a serem atribuídas ao disposto nos artigos 11, do Decreto-lei n.º 1.968/82 e 47, da Medida Provisória n.º 2.037-21/2000, de acordo com o art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN, **a mais adequada é a conclusão pela aplicação da sanção pecuniária para cada “mês-calendário ou fração” em que não foram prestadas as informações exigidas, ou seja, mês-calendário ou fração omitidos, sendo irrelevante por quanto tempo a omissão perdurou. Assim, para os casos de declaração mensal, cabível a aplicação da sanção por uma única vez; já para as obrigações de declaração trimestrais, deve ser exigida a sanção por três vezes apenas, em nenhuma das hipóteses importando a duração da mora.**

Acórdão nº 3403-000.266:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 03/09/2001 CPMF. DECLARAÇÃO TRIMESTRAL E MENSAL. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA.

A entrega das declarações de CPMF após o prazo legal enseja a aplicação da multa prevista no art. 11, § 2º, da Lei nº9311/96.

MULTA, GRADAÇÃO. INFRAÇÃO CONTINUADA.

A infração pela falta de entrega de declaração de CPMF é única, devendo ser desta forma considerada para fim de aplicação da penalidade. Não é admissível, ou existente em nosso ordenamento jurídico, a imposição de multas indefinidas, sem limitação de valor (Acórdão 201-80,745, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, j. 20,11.2007).

Do voto do ilustre relator, destaca-se o seguinte trecho:

A Fiscalização, neste caso concreto, interpretou este dispositivo no sentido de multiplicar a multa pelo número de meses em atraso. Com efeito, conforme se

verifica do demonstrativo de fl. 03, a Fiscalização aplicou a multa de R\$ 10.000,00, prevista no inciso II do art. 47, acima citado, multiplicando-a pelo número de meses em que o contribuinte permaneceu em atraso na apresentação das informações que deveria prestar naquele mês-calendário que ficou para trás.

Entendo que este método configura uma aplicação cumulativa de penalidades em relação ao uma única infração, que embora perdure no tempo permanece sendo uma única infração.

O valor de R\$ 10.000,00 deve ser entendido como limite para a punição do atraso em relação às informações que deveriam ter sido prestadas em um determinado mês calendário.

Tendo em vista que as decisões comparadas apresentam entendimento divergente em relação ao cálculo da penalidade por atraso na entrega da Declaração de CPMF, deve ser conhecido o recurso também nesse ponto, de forma que passo de plano ao mérito.

II – Do mérito:

1. Falta de base legal para a exigência de multa referente às declarações entregues antes de 28/08/2000:

A primeira controvérsia cinge-se à questão da obrigatoriedade de apresentação das declarações da CPMF antes 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, com base no art. 5º do DL nº 2.124/84 e na exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 11 do DL nº 1.968/82.

No caso, a matéria sob discussão, trata de MULTA por atraso na entrega de declarações da CPMF no período de abril de 1998 a agosto de 2000, com lançamento em 04/03/2002 (fls.03/10).

A recorrente sustenta a impossibilidade de exigência de multa por atraso na entrega da declaração de CPMF antes do advento da MP nº 2.037/2001, ou seja, para a contribuinte autuada antes de 28/08/2000 não haveria previsão legal para a aplicação da referida penalidade. Defende que o Decreto-lei nº 1.968/82 e o Decreto-Lei nº 2.124/84 não dão amparo legal à exigência da referida multa.

Contrapondo tais argumentos, defende a Fazenda Nacional que a multa por atraso na entrega das declarações da CPMF com vencimento anterior a 28/08/2000, tem lastro no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83, por força do disposto no art. 5º, § 3º, do Decreto-Lei nº 2.124/84.

Ressalta-se nesse ponto, que a obrigação de entrega das declarações está prevista nos arts, 11 e 19 da Lei nº 9.311/96, - que institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, e dá outras providências -, prescreve o seguinte:

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)

§ 3º-A. (VETADO) (Incluído 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.

(...)

Art. 19. A Secretaria da Receita Federal e o Banco Central do Brasil, no âmbito das respectivas competências, baixarão as normas necessárias à execução desta Lei.

A multa pelo atraso na entrega das declarações mensais de CPMF (obrigação acessória prevista no artigo 11 e 19 da Lei 9.311/1996, citado acima, teve, em um primeiro momento, fundamento no artigo 5º, §3º, do Decreto-lei 2.124/1984 , *in verbis*:

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

(...)

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 1983, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto -lei nº 2.065, de 25 de outubro de 1983. (grifou-se).

Ressalta-se nesse ponto, que o artigo 5º, §3º, do Decreto 2.124/1984 não prevê aplicação de penalidade apenas em relação a obrigações acessórias instituídas pelo Ministro da Fazenda, pois o artigo 11, §1º, da Lei 9.311/1996 confere, expressamente, atribuição à RFB para estabelecer obrigações acessórias, em verdade, delegando atribuição a órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, além de que tal dispositivo não estabelece penalização ao descumprimento apenas de obrigações acessórias instituídas pelo Ministro da Fazenda, mas a todas aquelas instituídas na forma da legislação, de modo que o que se verifica é que a interpretação restritiva dada pela recorrente ao dispositivo não se harmoniza com o que ali previsto, o que seria possível apenas se o dispositivo previsse o não cumprimento da obrigação acessória na forma deste artigo, o que não é o caso.

Note-se, ademais, que a própria redação do *caput* do mencionado artigo 5º, § 3º do Decreto-Lei 2.124/1984, que, no plural, refere "*tributos federais*", deixa claro que não se trata de comando restrito ao imposto de renda, como arguiu a recorrente.

Há que destacar, ainda, que com base em autorização legal, o Ministro da Fazenda editou a Portaria nº 106/1997 instituindo a obrigação acessória sob comento (declaração de CPMF), *verbis*:

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:

(...)

Art. 2º O disposto nesta Portaria aplica-se também as instituições de que trata o art. 2º, inciso IV, da Lei nº 9.311, de 1996, no que se refere às operações sujeitas ao pagamento da contribuição

A aplicação da sanção pecuniária decorreu de descumprimento de obrigação acessória, consubstanciada na entrega de declaração mensal de CPMF na forma definida pela RFB, conforme estabelecido nas IN SRF 49/1998:

Art. 1º As instituições responsáveis pela retenção da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF e as instituições sujeitas à apuração dessa contribuição com base em registros contábeis, deverão apresentar à Secretaria da Receita Federal a Declaração de Informações Consolidadas - CPMF, conforme as especificações técnicas constantes do Anexo Único.

Parágrafo único. As informações de que trata este artigo serão:

- a) prestadas em meio magnético, através de disquete;
- b) consolidadas mensalmente, abrangendo os períodos semanais de apuração da CPMF encerrados em cada mês;

A instrução normativa editada pela RFB que estabeleceu tais obrigações acessórias, por sua vez, encontram fundamento de validade no artigo 11, §§, da Lei nº 9.311/1996. Portanto, com base no §1º do citado artigo, a RFB editou as instruções normativas que estabeleceram a obrigatoriedade de apresentação da "Declaração de Informações Consolidadas - CPMF" de forma mensal, não havendo qualquer ilegalidade em se estabelecer tal obrigação acessória através de ato infralegal.

Isto porque, além de não haver exigência expressa de que seja veiculada por lei *stricto sensu*, o Código Tributário Nacional estabelece que *"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"* (artigo 113, §2º).

Neste sentido, o artigo 96, CTN, dispõe que *"a expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes"*.

Sobre esse ponto, o Supremo Tribunal Federal, firmou posicionamento no sentido de que a obrigação acessória não decorre apenas de Lei, podendo ser legal e constitucional normas infralegais, conforme julgamento da ACO 1098/MG:

4. As obrigações principais são orientadas pelo princípio da legalidade tributária, devendo ser instituídas por meio de lei em sentido formal, nos termos do art. 150, I, da Constituição. Por outro lado, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, a obrigação acessória decorre da legislação tributária. Esse termo não engloba apenas as leis, mas também "os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes", conforme o art. 96 do Código Tributário Nacional. Assim, não há qualquer vedação ao estabelecimento de obrigações acessórias por meio de atos infralegais.

O que se conclui é que embora a obrigação acessória tenha sido especificada em normas infralegais, a previsão na medida provisória, supracitada, de sanção por descumprimento da obrigação prevista em lei (Lei 9.311/1996) não torna ilegal a autuação.

O que se conclui é que de fato o artigo 11 da Lei 9.311/1996 conferiu atribuição à RFB para impor obrigações acessórias no interesse da fiscalização da tributação da CPMF. Não sendo esta cumprida pela recorrente, há subsunção dos fatos à norma sancionadora (lei *"stricto sensu"*), não sendo possível cogitar de ocorrência de violação apenas das normas infralegais (e não da lei em sentido estrito), pois, à similitude do que ocorre com as normas penais em branco, é possível a tipificação de ato carente de complementação, que ocorre no caso.

Na mesma linha a jurisprudência desta Turma:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/07/1997, 31/10/1997, 30/01/1998, 31/03/1998, 31/07/1998, 31/08/1998, 30/09/1998, 30/10/1998, 30/11/1998, 31/12/1998, 29/01/1999

CPMF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL ANTERIOR À VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.03721, DE 25/08/2000.

O lançamento da multa por atraso na entrega das declarações da CPMF com vencimento anterior a 28/08/2000 fundamenta-se no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2.065/83, por força do disposto no art. 5º, § 3º, do Decreto-Lei nº 2.124/84. Para os fatos geradores de 28/08/2000 em diante, a multa está prevista no art. 47 da MP nº 2.037-21/2000, que corresponde, atualmente, ao art. 46 da MP nº 2.158-35/2001. (Acórdão nº 9303008.661, Processo nº 16327.003070/2002-47, Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 16 de maio de 2019)

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

Data do fato gerador: 20/03/2002

CPMF. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ENTREGA DE DECLARAÇÃO. MULTA. CABIMENTO. MP Nº 2.037-21, DE 2000.

O lançamento da multa por atraso na entrega das declarações da CPMF com vencimento anterior a 28/08/2000, fundamenta-se no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968, de 1982, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, por força do disposto no art. 5º, §3º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984.

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 28/08/2000, inclusive, a multa por atraso na entrega das declarações da CPMF está prevista no art. 47 da MP nº 2.037-21/2000, que corresponde, atualmente, ao art. 46 da MP nº 2.158-35, de 2001. (Acórdão nº 9303-010.638, Processo nº 15169.000138/2015-58, Redator designado Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Sessão de 15 de setembro de 2020).

Do exposto, nego provimento ao recurso da contribuinte nesse ponto.

2. ***Cabimento de apenas uma sanção por declaração em atraso:***

O segundo ponto a ser enfrentado por esta Turma, diz respeito a forma de cálculo para a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração. Mais especificamente às interpretações possíveis a serem atribuídas ao disposto nos artigos 11, do Decreto-lei n.º 1.968/82 e 47, da Medida Provisória n.º 2.037-21/2000, se para cada “mês-calendário ou fração”, em que não foram prestadas as informações exigidas, ou seja, mês-calendário ou fração omitidos, sendo

irrelevante por quanto tempo a omissão perdurou; ou, se multiplicado pelo número de meses de atraso.

No caso posto, a fiscalização aplicou reiteradamente a multa de R\$ 57,34 ao mês/fração, sobre o mesmo fato gerador até a entrega das declarações, conforme trechos extraídos do Termo de Verificação Fiscal (fls.08/12):

Apesar do contribuinte ter atendido plenamente a intimação, o mesmo está sujeito a penalidade prevista na Medida Provisória 2.037-21, de 25/08/2000 e reedições posteriores, convalidadas pelas MP 2.113-26 e MP 2.158-33 e alterações posteriores que estabeleceram:

A penalidade acima aplica-se para declarações com prazo de entrega posterior a 28/08/2000. Para as declarações anteriores aplica-se a penalidade prevista no art. 11, parágrafo 3º, do Decreto-lei n. 1968/82, com redação do DL 2.065/83, por força do previsto no DL 2.124/84, conforme determinado na Nota Cosit/Coope 30/2002.

Observadas as atualizações e conversões a multa em questão é de R\$ 57,34 ao mês ou fração, com a mesma redução prevista na MP 2.037-21.

Desta forma será constituída de ofício as multas abaixo descritas, com a redução de 50% pelo atendimento tempestivo da intimação:

DECLARAÇÃO	DATA ORIGINAL DE ENTREGA	DATA EFETIVA DE ENTREGA	MESES DE ATRASO	MULTA MENSAL	TOTAL DA MULTA
1o. Trim/98	Abr/98	Dez/01	44	57,34	2.522,96
2o. Trim/98	Jul/98	Dez/01	41	57,34	2.350,94
3o. Trim/98	Out/98	Dez/01	38	57,34	2.178,92
4o. Trim/98	Jan/99	Dez/01	35	57,34	2.006,90
1o. Trim/99	Fev/99	Dez/01	34	57,34	1.949,56
1o. Trim/2000	Abr/00	Dez/01	20	57,34	1.146,80
2o. Trim/2000	Jul/00	Dez/01	17	57,34	974,78
3o. Trim/2000	Out/00	Dez/01	14	10.000,00	140.000,00
mensal 01/2000	Mar/00	Dez/01	21	57,34	1.204,14
mensal 02/2000	Mar/00	Dez/01	21	57,34	1.204,14
mensal 03/2000	Abr/00	Dez/01	20	57,34	1.146,80
mensal 04/2000	Mai/00	Dez/01	19	57,34	1.089,46
mensal 05/2000	Jun/00	Dez/01	18	57,34	1.032,12
mensal 06/2000	Jul/00	Dez/01	17	57,34	974,78
mensal 07/2000	Ago/00	Dez/01	16	10.000,00	160.000,00
mensal 08/2000	Set/00	Dez/01	15	10.000,00	150.000,00
mensal 09/2000	Out/00	Dez/01	14	10.000,00	140.000,00
total					609.782,30
redução 50%					304.891,15

Do voto vencedor do acórdão recorrido, prevaleceu o entendimento de que a penalidade deve ser mantida nos exatos termos lançados pela Fiscalização:

Conforme se verifica do inciso II acima transcrito, a multa deve ser aplicada “ao mês-calendário ou fração”, da mesma forma prevista no § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 1.968/1982, dispositivo esse referenciado pelo § 3º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/1984, **inexistindo, portanto, previsão legal de aplicação de uma multa única, fixa, mas de penalidade variável a depender do tempo**

transcorrido entre o descumprimento da obrigação acessória no prazo legal e a efetiva entrega da declaração.

Nesse ponto, defende a recorrente que a multa por falta ou atraso na entrega das declarações da CPMF é devida apenas uma única vez por mês ou fração de omissão, sendo incabível a sua exigência multiplicada pelo número de meses em que perdurou o atraso na entrega da declaração. Nesse sentido defende que *“o dispositivo legal ao prever a multa pelo descumprimento das obrigações previstas no artigo 11 da Lei 9.311/96 pelos valores de R\$ 5,00, na hipótese de informações inexatas, ou R\$ 10.000,00 por entrega de informações fora do prazo legal (caso concreto) sem qualquer previsão no sentido de que a multa deveria ser multiplicada pelo número de meses em atraso nesta última hipótese”*.

Em contrarrazões a Fazenda Nacional afirma que *“ a multa deve ser aplicada “ao mês-calendário ou fração”, da mesma forma prevista no § 3º do art. 11 do Decreto-lei nº 1.968/1982, dispositivo esse referenciado pelo § 3º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/1984, inexistindo, portanto, previsão legal de aplicação de uma multa única, fixa, mas de penalidade variável a depender do tempo transcorrido entre o descumprimento da obrigação acessória no prazo legal e a efetiva entrega da declaração”*.

Com já tratado acima, em relação às declarações entregues em atraso relativamente ao período anterior a 28/08/2000, a multa se fundamenta no § 3º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/1984:

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

(...)

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 1983, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto -lei nº 2.065, de 25 de outubro de 1983. (g.n.)

Para as declarações anteriores aplicou-se a penalidade foi aplicada com base no parágrafo 3º do art. 11, do Decreto-lei n. 1968/82 (com redação do DL 2.065/83), por força do previsto no DL 2.124/84, *in verbis*:

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. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).

§ 1º A informação deve ser prestada nos prazos fixados e em formulário padronizado aprovado pela Secretaria da Receita Federal. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).

§ 2º Será aplicada multa de valor equivalente ao de uma OTRN para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, apuradas nos formulários entregues em cada período determinado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).

§ 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. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).

§ 4º Apresentado o formulário, ou a informação, fora de prazo, mas antes de qualquer procedimento *ex officio*, ou se, após a intimação, houver a apresentação dentro do prazo nesta fixado, as multas cabíveis serão reduzidas à metade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.065, de 1983).

Art. 12. O limite fixado no artigo 4º do Decreto-lei nº 1.887, de 29 de outubro de 1981, fica aumentado para duzentos e cinquenta mil cruzeiros.

Quanto aos eventos ocorridos após 28/08/2000, o fundamento legal da multa passou a ser o art. 47 da Medida Provisória nº 2.037-21/2000, cuja redação é a seguinte:

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 caso específico da multa prevista para a infração à obrigação meramente formal, em que comprovadamente não houve falta de recolhimento do tributo, não se justifica a pretendida aplicação indiscriminada de penalidades, simplesmente multiplicadas pela d. Fiscalização pelo número de meses em que o recorrente permaneceu inadimplente nas informações mensais que deveria prestar.

Importante ressaltar, que o legislador visou impedir a aplicação abusiva das referidas penalidades, ao prever no inciso I, limitou a aplicação da multa ao valor de R\$ 5,00 por grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, enquanto que o inciso II do mesmo artigo, no caso de persistência da infração, limita a multa agravada em R\$ 10.000 00 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.

O que se extrai da leitura atenta e conjugada dos dispositivos em comento, resulta claro que a própria lei pressupõe que as infrações se apresentem de forma sequencial, ferindo o mesmo objeto da tutela jurídica e guardando afinidade com igual fundamento fático (falta de entrega das referidas informações), o que as caracteriza como comportamento de feição continuada, sujeitando-as a duas sanções subsequentes, cujas respectivas aplicações se acham ambas legalmente limitadas: a primeira, ao valor de R\$ 5,00 por grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, e a segunda, na persistência da primeira infração, limitada ao valor de R\$ 10.000,00 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.

Estes limites legalmente impostos às referidas multas (limites mínimos e máximos de valor e limites de períodos de apuração), visam exatamente impedir abusos que tomem a sua aplicação irrazoável ou desproporcional, tal como ocorre no caso concreto, onde se constata que a aplicação conjugada e indiscriminada das referidas penalidades, em decorrência de uma única falta de entrega de declaração num único mês.

Ressalta-se, se a própria lei prevê a aplicação das referidas multas até o limite máximo de R\$ 10.000,00 ao mês da inadimplência de informação, não parece razoável que esse limite legal possa ser extrapolado pela d. Fiscalização, mediante a simples multiplicação de seu valor pelo número de meses em que o recorrente permaneceu inadimplente, mormente considerando-se que os referidos limites se encontram sob expressa reserva da lei (art. 97, inciso V do CTN¹), e que foram instituídos exatamente para refrear os abusos, a irrazoabilidade ou a desproporcionalidade na sua aplicação.

Nesse sentido, cito o Acórdão nº 9303-009.808, de 13/11/2019, proferido por esta Turma, em composição diversa, onde restou pacificado o entendimento pela impossibilidade da aplicação cumulada de penalidades idênticas no caso de infração continuada a obrigações acessórias, tendo em vista a irrazoabilidade da aplicação de um somatório de sanções pecuniárias para cada mês de apuração. Segue a transcrição da ementa:

Processo nº 10768.016718/2002-70

Recurso Especial do Procurador

Acórdão nº 9303-009.808 – CSRF / 3ª Turma

Sessão de 13 de novembro de 2019

Recorrente FAZENDA NACIONAL

¹ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

Interessado BANCO BRSCAN S/A ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA (CPMF)

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

CPMF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. INFRAÇÃO ÚNICA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE ÚNICA.

A entrega a destempo das declarações de CPMF enseja a aplicação de multa, consoante art. 11, §2º da Lei n.º 9.311/96.

Para gradação da penalidade, frente às interpretações possíveis a serem atribuídas ao disposto nos artigos 11, do Decreto-lei n.º 1.968/82 e 47, da Medida Provisória n.º 2.037-21/2000, de acordo com o art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN, a mais adequada é a conclusão pela aplicação da sanção pecuniária para cada “mês-calendário ou fração” em que não foram prestadas as informações exigidas, ou seja, mês-calendário ou fração omitidos, sendo irrelevante por quanto tempo a omissão perdurou. Assim, para os casos de declaração mensal, cabível a aplicação da sanção por uma única vez; já para as obrigações de declaração trimestrais, deve ser exigida a sanção por três vezes apenas, em nenhuma das hipóteses importando a duração da mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deram provimento.

Reforça o argumento o fato de que ambas as Turmas de Direito Tributário do Superior Tribunal de Justiça – STJ, possuem orientação de que há infração continuada quando a Administração Pública, em uma mesma oportunidade fiscalizatória, constata a ocorrência de diversas infrações da mesma natureza, o que enseja a aplicação de multa singular, por analogia ao disposto no art. 71, do Código Penal.

Cito como exemplo o recente julgado de 05 de março de 2024 (EDcl no AgInt nos EDcl no REsp nº 2.024.039 – RJ), em caso idêntico a este posto em julgamento.

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. MATÉRIA NÃO APRECIADA. ART. 71 DO CÓDIGO PENAL. INFRAÇÃO DE NATUREZA CONTINUADA. MULTA ÚNICA. PRECEDENTES. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS MODIFICATIVOS.

1. A matéria não foi apreciada no acórdão que julgou o Agravo Interno, o que se faz agora. Com razão o recorrente, pois tanto a Primeira Turma quanto a Segunda Turma do STJ possuem orientação de que há infração continuada quando a Administração Pública, em uma mesma oportunidade fiscalizatória,

constata a ocorrência de diversas infrações da mesma natureza, **o que enseja a aplicação de multa singular**. Nesse sentido: AgInt no REsp 1.666.784/RJ, Rel.

Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 21.3.2018; AgInt no AREsp 1.129.674/RJ, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 8.3.2021; e AgInt no REsp 1.782.525/RJ, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 16.5.2019.

2. No caso dos autos, a Corte a quo consignou que, “*havendo norma expressa na legislação tributária para aplicação da penalidade pela permanência da infração, não pode o julgador lançar mão do recurso da analogia, que pressupõe a ausência de norma, para adotar a causa geral de aumento dos crimes continuados (art. 71 do Código Penal)*” (fl. 621, e-STJ, grifei). Como se observa, o aresto de origem **destoa do entendimento desta Corte Superior de modo que merece reforma quanto a esse fundamento**.

3. Embargos de Declaração acolhidos com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao Recurso Especial e **reconhecer a violação ao art. 71 do Código Penal**.

Apesar da ementa não transparecer que se trata do mesmo caso, oportuna a transcrição do trecho do relatório, onde consta os pedidos suscitados pela parte autora:

3. A parte sustenta: i) o **art. 11 do Decreto-Lei 1.968/1982** (com a redação do art. 10 do Decreto-Lei 2.605/1983) versa sobre a penalidade relativa a declarações pertinentes ao Imposto de Renda (como a DCTF), não à CPMF, dessa forma teria havido punição por analogia; ii) houve ofensa ao princípio da irretroatividade, de modo que se deve afastar a aplicação da **multa prevista nº art. 47 da MP 2.037-21/2000** em relação às declarações da CPMF que deveriam ter sido entregues nos períodos de 1.1998 a 8.2000, uma vez que, nesses casos, a infração foi cometida antes da instituição daquela penalidade; iii) **a multa foi fixada em valor desproporcional, e o STF decidiu, no AgR no ARE 1.158.977/GO, que ela não pode superar o valor do tributo devido**.

Ademais, pela leitura de diversos julgados sobre este tema, em que se tem mais de um interpretação possível a ser atribuída ao disposto nos **artigos 11, do Decreto-lei n.º 1.968/82 e 47, da Medida Provisória n.º 2.037-21/2000**, ou seja, quando se tem um dispositivo com redação pouco clara, em que uma redação confusa dá abertura a mais de uma interpretação, deve prevalecer aquela mais favorável ao contribuinte, conforme previsto no art. 112 do CTN:

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**.

Portanto, dou provimento ao recurso da contribuinte nesse ponto.

III – Do dispositivo:

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela contribuinte, para no mérito dar parcial provimento, para que seja reduzida a penalidade aplicada a uma multa por infração, independentemente dos meses de atraso.

Assinado Digitalmente

Denise Madalena Green

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Registro no presente voto a divergência em relação ao posicionamento da relatora, no que se refere à matéria intitulada de “Cabimento de apenas uma sanção por declaração em atraso”, tendo em conta que o posicionamento divergente prevaleceu na votação.

Os paradigmas colacionados comprovam que o tema não é pacífico neste CARF, sendo as decisões em sentido contrário ao acórdão recorrido tomadas por maioria, vencidos três conselheiros, de oito (Acórdão 9303-009.808), ou por maioria imperfeita (tendo, entre os seis conselheiros, no Acórdão 3403-000.266, dois votado de acordo com o recorrido, dois em sentido contrário, e dois acompanhando o sentido contrário apenas pelas conclusões).

O próprio acórdão recorrido foi decidido por maioria, com distintos posicionamentos sobre a possibilidade (ou não) de cabimento da multa uma única vez, ou até por trimestre.

Analisando a legislação de regência, utilizada como fundamento da multa após 28/02/2000 (MP 2.037-21/2000, art. 47), percebe-se que a aplicação se dá “ao mês-calendário ou fração”, aliás, tal qual acontecia antes de tal data, com fundamento no § 3º do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/1984 e na redação dada aos §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei n. 1.968/1982 pelo Decreto -lei nº 2.065/1983). A expressão não indica “multa única”, mas uma multa a cada “mês-calendário ou fração”, de acordo com o tempo transcorrido entre o descumprimento da obrigação acessória na forma normativamente prescrita e a efetiva entrega da declaração.

Aliamo-nos, assim, ao posicionamento majoritariamente externado no acórdão recorrido, que remete, inclusive, a precedente que reflete posicionamento mais recente desta Câmara (Acórdão 9303-010.190, de 12/02/2020), posterior ao paradigma colacionado (que data de 13/11/2019).

Neste segundo julgado da Câmara Superior, o relator (Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos), revendo posicionamento adotado no precedente anterior, consignou que:

“O contribuinte alega que a Fiscalização teria imposto tantas multas quantos foram os meses de atraso para cada uma das declarações apresentadas e que tal procedimento não está correto. No Acórdão recorrido decidiu-se que o valor da multa imposta no lançamento encontra respaldo legal, no entanto deveria ser reduzido por valor mensal (por infração), pois não foi pretensão do legislador estabelecer multa de caráter infinito e desproporcional.

Aqui, encontra-se em discussão o critério de Cálculo da Multa por atraso na entrega de declarações relativas à CPMF, se de forma única ou cumulativa.

Com efeito, quando a legislação determina a multa por mês de atraso, haveria, em tese, duas possíveis interpretações para o texto:

(a) a primeira, de que o mês de atraso se refira ao mês em que a declaração é exigida e, portanto, a multa seria devida uma única vez, não cabendo nova exigência nos meses posteriores; e

(b) a segunda, de que o mês de atraso se refira ao período compreendido entre o vencimento do prazo para entrega da declaração e sua efetiva entrega (ou o lançamento, no caso de a entrega não ter ainda ocorrido), situação em que caberia nova exigência da multa a cada mês transcorrido.

Antes de prosseguir, necessito fazer uma ressalva. Em decisão recente deste colegiado, no acórdão 9303-009.808, de novembro de 2019, quando julguei pela primeira vez a matéria, acompanhei o voto da Sra. Relatora, Dra. Vanessa Marini Ceconello, entendendo que a aplicação da multa por falta ou atraso na apresentação da Declaração de CPMF seria única.

Entretanto, neste momento, enfrentando a matéria na qualidade de relator, realizando uma análise mais aprofundada do tema, concluí pela necessidade de alteração do entendimento.” (grifo nosso)

Em tal julgado, decidiu-se, por maioria de votos, que:

“CPMF. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. FORMA DE CÁLCULO.

Por força de comando normativo expresso, que não se pode afastar por considerações de irrazoabilidade ou desproporcionalidade, a multa incidente na entrega fora do prazo das declarações de prestação de informações relativas à CPMF, previstas nos arts. 11 e 19 da Lei nº 9.311, de 1996, incide “por mês-calendário ou fração”. Nesses termos, o valor final da penalidade é apurado

multiplicando-se o valor pelo número de meses transcorridos desde a data prevista na lei para sua entrega até o cumprimento da obrigação acessória.”

Alinho-me ao exame mais detido efetuado por esta Câmara Superior em 2020, que coincide com o adotado no recorrido, em observância aos estritos termos que estabelece a norma instituidora da penalidade, como aqui exposto.

Assim, voto pela manutenção do acórdão recorrido, o que culmina no não provimento do recurso voluntário interposto em relação à matéria.

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan