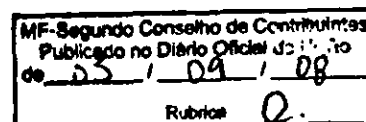


**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 16327.000853/2002-79  
**Recurso n°** 135.658 Voluntário  
**Matéria** CPMF - MULTA POR FALTA DE DECLARAÇÃO  
**Acórdão n°** 201-81.275  
**Sessão de** 03 de julho de 2008  
**Recorrente** BANCO RURAL MAIS S/A (atual denominação de Banco Sul América S/A)  
**Recorrida** DRF em Campinas - SP



**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 19/03/2002

**CPMF. DECLARAÇÃO. ATRASO OU FALTA. MULTA.**

A não apresentação da declaração da CPMF no prazo legal sujeita o infrator a multa fixada em função do prazo do descumprimento da obrigação acessória.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 19/03/2002

**CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

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

**AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

Não há que se falar em erro na capitulação legal e em incorreta descrição dos fatos em relação a matéria de fácil compreensão.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 19/03/2002

**MULTA. INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA. DISPOSIÇÃO ESPECÍFICA. DESCABIMENTO.**

Descabe a aplicação da interpretação mais benéfica em relação a multa fixada em dispositivo legal específico.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

|                                        |
|----------------------------------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES |
| CONTEÚDO ORIGINAL                      |
| Brasília, 26 de 08 de 08               |
| Márcio Crisóstomo Garcia               |

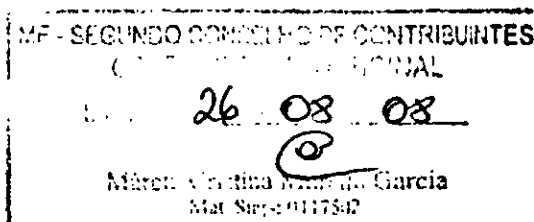
ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, que apresentou declaração de voto, Ivan Allegretti (Suplente), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto. Fez sustentação oral, em 04/06/2008, o advogado da recorrente, Dr. José Roberto Martinez de Lima, OAB/SP 220567.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

*José Antonio Francisco*  
JOSÉ ANTONIO FRANCISCO  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva e Maurício Taveira e Silva.



## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 113 a 120) apresentado em 24 de maio de 2006 contra o Acórdão nº 10.602, de 16 de setembro de 2005, da DRJ em Campinas - SP, do qual tomou ciência a interessada em 25 de abril de 2006 e que, relativamente a auto de infração de multa regulamentar por atraso na entrega das declarações de CPMF dos 3º e 4º trimestres de 1998, 1º trimestre de 1999 e dos quatro trimestres de 2000, considerou procedente o lançamento. A ementa do Acórdão de primeira instância foi a seguinte:

*"Assunto: Obrigações Acessórias*

*Data do fato gerador: 19/03/2002*

*Ementa: MULTA. CPMF. ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÃO. REDUÇÃO. O contribuinte que deixou de apresentar a Declaração de CPMF no prazo legal, sujeita-se à multa prevista na legislação. Essa multa deve ser reduzida em cinquenta por cento de seu valor, caso o contribuinte entregue a declaração dentro do prazo fixado pela intimação fiscal.*

*CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.*

*Lançamento Procedente em Parte."*

O auto de infração foi lavrado em 2 de abril de 2002 e, segundo o termo de fls. 7 a 9, a interessada somente teria entregado em 21 de fevereiro de 2002 "as declarações dos 3º e 4º trimestres de 1998, 1º trimestre de 1999 e dos quatro trimestres de 2000", razão pela qual caberia a aplicação da multa, apurada de acordo com o Decreto-Lei nº 1.968, de 1982, art. 11, § 3º, até o segundo trimestre de 2000, e de acordo com o MP nº 2.158-35, de 2001, art. 47, para os períodos posteriores.

No recurso, alegou a interessada preliminarmente que o dispositivo legal citado pela Fiscalização - art. 47 da MP nº 2.158-35, de 2001 - não se aplicaria ao caso, por se referir a entidades de assistência social.

Ademais, sendo a MP de 2000, não poderia ser aplicada às declarações relativas a períodos anteriores.

Concluiu que, havendo incorreta capitulação da infração, caberia a anulação do lançamento.

Quanto ao mérito, alegou que não teria ocorrido prejuízo ao Fisco, uma vez que a "contribuição foi devidamente repassada ao Erário".

Alegou que a Instrução Normativa SRF nº 44, de 1998, teria redação confusa por referir-se a declaração mensal para o ano de 1998 e trimestral para 1999, o que confundiria

Processo nº 16327.000853/2002-79  
Acórdão n.º 201-81.275

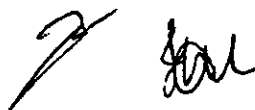
|                                                                                                                                           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES<br>CONFERE COM O ORIGINAL<br>Data: 26/08/08<br>Márcia Cristina Moreira Garcia<br>Mat. Sape 0117502 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

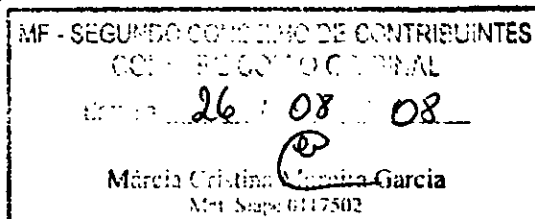
|                      |
|----------------------|
| CC02/C01<br>Fls. 180 |
|----------------------|

o contribuinte e exigiria uma interpretação mais benéfica, não cabendo penalidade a contribuinte que agisse conforme norma complementar de direito tributário.

Ademais, os valores exigidos seriam extorsivos e haveria multiplicidade de multas, o que não poderia ser admitido. Segundo a interessada, deveria ser aplicada apenas uma multa, que deveria ser a mais benéfica, no caso a do DL nº 1.968, de 1982.

É o Relatório.





## Voto

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

A questão preliminar levantada pela interessada é puramente protelatória. Não é preciso sequer um esforço mínimo para constatar que o artigo mencionado pela Fiscalização sofreu renumeração na republicação, ainda mais pelo fato de seu teor ter sido citado no relatório da Fiscalização. A menção ao teor do outro artigo, nesse contexto, é um completo despropósito.

Ademais, a MP nº 2.158-35, de 2001, é republicação de medidas provisórias anteriores (por exemplo, MP nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000), que mantiveram sua vigência no período apropriado, de forma que não há que se falar em retroatividade, fora do contexto considerado pelo Acórdão de primeira instância.

Quanto ao mérito, não se trata de saber se houve ou não prejuízo ao erário, pois a multa refere-se ao atraso ou falta de apresentação da declaração e a questão deve ser decidida apenas no contexto da aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

As alegações em torno da suposta redação confusa da Instrução Normativa SRF nº 44, de 1998, não justificam a conduta da interessada. No contexto proposto pela interessada, não poderia haver confusão pelo estabelecimento de prazo diverso para dois anos distintos. Ademais, se fosse o caso, haveria várias formas de solucionar dúvidas a respeito da legislação tributária aplicável ao caso.

Não há, ademais, que se falar em multiplicidade de multas, uma vez que a multa é uma só, mas seu valor é fixado em função do prazo de mora. Não há, igualmente, que se falar em aplicação de multa mais benéfica, uma vez que a multa prevista na MP é específica e passou a incidir a partir da vigência da medida provisória.

Cabe esclarecer que a impossibilidade de apreciação de matéria constitucional pelos Conselhos de Contribuintes foi sumulada:

Súmula nº 2:

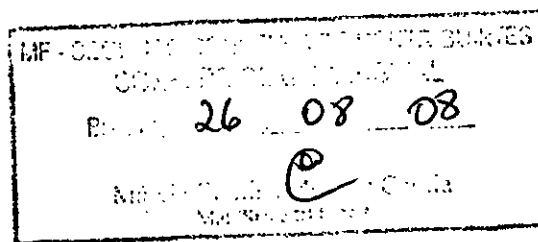
*"O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária."*

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, adoto os fundamentos do Acórdão de primeira instância, para negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2008

  
JOSÉ ANTONIO FRANCISCO





## Declaração de Voto

Pedi vista desses autos para melhor me inteirar da matéria em debate e, bem examinando-os, impetro vênia para acompanhar a conclusão do ínclito Relator pelo provimento parcial ao recurso pelas razões que passo a discorrer.

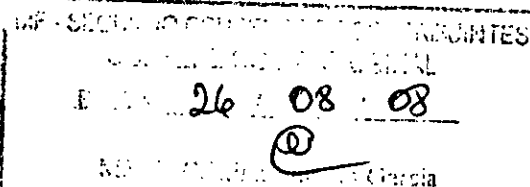
Relembrando aos nobres pares a matéria em discussão, anoto que se trata de recurso voluntário (fls. 113/120) contra o v. Acórdão DRJ/CPS nº 10.602, de 16/09/2005, da 5ª Turma da DRJ em Campinas - SP (fls. 98/105), que manteve integralmente o lançamento de multa no valor total de R\$ 280.263,86, consubstanciado no auto de infração (fls. 01/06), que acusou a ora recorrente de "atraso na entrega de declarações da CPMF" no período de outubro de 1998 a janeiro de 2001. No Termo de Verificação anexo ao auto de infração (fls. 07/09) a d. Fiscalização esclarece que as multas foram aplicadas, com fundamento nos art. 11, § 3º, do DL nº 1.968/82, com redação do DL nº 2.065/83, por força do previsto no DL nº 2.124/84, conforme determinado na Nota Cosit/Coope nº 30/2002 no referido período anterior a 28/08/2000 e no período posterior, com fundamento nos arts. 11 da Lei nº 9.311/96 e 47 da MP nº 2.037-21, de 25/08/2000, e reedições posteriores, convalidadas pelas MP nºs 2.113-26 e 2.158-33 e alterações posteriores, bem como na Portaria MF nº 106, de 15/05/97; no art. 1º da IN SRF nº 44/98; Portaria MF nº 134/99; e nos arts. 1º das IN SRF nºs 122/99; 131/99; e 45/2001, na seguinte conformidade:

| DECLARAÇÃO | DATA ORIGINAL DE ENTREGA | DATA EFETIVA ENTREGA | MESES DE ATRASO | MULTA MENSAL | TOTAL DA MULTA   |
|------------|--------------------------|----------------------|-----------------|--------------|------------------|
| 3º Trim/98 | out/98                   | fev/02               | 40              | 57,34        | 2.293,60         |
| 4º Trim/98 | jan/99                   | fev/02               | 37              | 57,34        | 2.121,58         |
| 1º Trim/99 | fev/99/                  | fev/02               | 36              | 57,34        | 2.064,24         |
| 2º Trim/99 | dez/99                   | Mar/02               | 27              | 57,34        | 1.548,18         |
| 1º trim/00 | abr/00                   | jan/02               | 21              | 57,34        | 1.204,14         |
| 2º Trim/00 | Jul/00                   | jan/02               | 18              | 57,34        | 1.032,12         |
| 3º Trim/00 | out/00                   | jan/02               | 15              | 10.000,00    | 150.000,00       |
| 4º Trim/00 | jan/01                   | jan/02               | 12              | 10.000,00    | 120.000,00       |
|            |                          |                      |                 |              | total 280.263,86 |

Uma vez relembrados os fatos, passo ao voto.

Como expressamente reconhece a d. Fiscalização no Termo de Verificação anexo ao auto de infração (fls. 07/09), a obrigação da entrega das declarações de CPMF (primeiro trimestralmente, e depois mensalmente: Portaria MF nº 106, de 15/05/97; IN SRF nº 44/98; Portaria MF nº 134/99; e IN SRF nºs 122/99; 131/99; e 45/2001) advém do disposto na Lei nº 9.311/96, que, em seus arts. 11 e 19, expressamente dispôs que:

*Relator*



*"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.*

*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." (negritei)*

Por seu turno, esclareceu ainda a d. Fiscalização que as multas pela falta de entrega das referidas informações foram instituídas pela Medida Provisória nº 2.037-21, de 25/08/2000 (e reedições posteriores, convalidadas pelas MP nºs 2.113-26 e 2.158-33 e alterações posteriores), que, em seu art. 47, estabelece:

*"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 às multas de:*

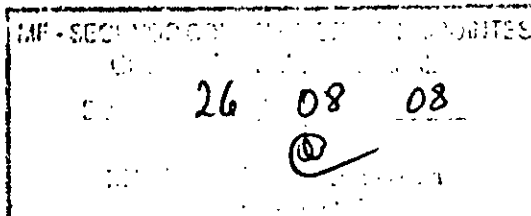
*I - R\$ 5,00 (cinco reais) por grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas;*

*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, 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."*

Ante a constatação de que as multas pela falta de entrega das referidas informações da CPMF somente foram instituídas pela MP nº 2.037-21, de 25/08/2000 (e reedições posteriores, convalidadas pelas MP nºs 2.113-26 e 2.158-33), já de início verifica-se que a pretensão de aplicação das referidas multas por omissões de entrega de declarações anteriores 28/08/2000 e com base em decretos-leis referentes a outros tributos (DL nº 1.968/82, com redação do DL nº 2.065/83, por força do previsto no DL nº 2.124/84) anteriores à instituição das referidas multas viola flagrantemente o princípio da tipicidade.

Realmente, consectário lógico do princípio da legalidade penal, o princípio da tipicidade exige não só que as condutas puníveis e as respectivas sanções delas decorrentes, sejam prévia e exaustivamente tipificadas pela lei, mas que a punibilidade de uma conduta somente se dê quando ocorra sua adequação exata ao tipo legal, sendo vedada a invocação de analogias, presunções, deduções e outras circunstâncias análogas mencionadas em outras leis



distintas, não previstas expressamente na descrição da lei penal específica que define a infração e a sanção. Em decorrência do aludido princípio incorporado ao Direito Tributário sancionatório, a obrigação tributária que tem por objeto penalidade pecuniária somente surge com a ocorrência do fato gerador previsto em lei e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (arts. 97, inciso V, 113, § 1º, e 114, do CTN), sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva para a instituição ou imputação de obrigação tributária (arts. 108, § 1º, e 111, inciso III, do CTN).

Na aplicação do aludido princípio a jurisprudência administrativa já assentou que *“a tipicidade cerrada do fato gerador e a estrita legalidade são impeditivas a interpretações da legislação para a efetivação ou sustentação de lançamento tributário em condições ou circunstâncias legais e expressamente não autorizadas, sendo, neste contexto, incabível o emprego de analogia (C.T.N., artigo 108, § 1º)”* (cf. Acórdão nº 104-15.653 da 4ª Câmara do 1º CC, Recurso nº 113.010, Processo nº 10980.007402/96-17, em sessão de 09/12/1997, rel. Conselheiro Roberto William Gonçalves), assim como ser *“incabível a aplicação de multa por analogia ou extensão”* (cf. Acórdão nº 301-30.351 da 1ª Câmara do 3º CC, Recurso nº 124.733, Processo nº 11128.001023/00-68, em sessão de 17/09/2002, rel. Conselheiro Carlos Henrique Klaser Filho) *“visto que o agente fiscal não pode ter o arbitrio de subsumir o fato-espécie de infração a um gênero legal de tal amplitude”* já que *“a apenação não pode ser imputada por via analógica”* (cf. Acórdão nº 301-28.458, de 23/07/97, do 3º CC - DOU de 26/03/98).

No mesmo sentido a jurisprudência do Egrégio STJ já assentou que *“a utilização de analogias ou de interpretações ampliativas, em matéria de punição (...), longe de conferir ao administrado uma acusação transparente, pública, e legalmente justa, afronta o princípio da tipicidade, corolário do princípio da legalidade, segundo as máximas: nullum crimen nulla poena sine lege stricta e nullum crimen nulla poena sine lege certa, postura incompatível com o Estado Democrático de Direito.”* (cf. Acórdão da 5ª Turma do STJ no RMS nº 16264-GO, Reg. nº 2003/0060165-4, em sessão de 21/03/2006, rel. Min. Laurita Vaz, publ. in DJU de 02/05/2006, p. 339)

Por outro lado, a par da discussão sobre a constitucionalidade da instituição de multas por Medida Provisória, que não pode ser editada em sede administrativa em face aos óbices jurisprudenciais, verifica-se que a pretensão de aplicação da multa instituída pela Medida Provisória nº 2.037-21, de 25/08/2000 (e reedições posteriores, convalidadas pelas MP nºs 2.113-26 e 2.158-33), as supostas infrações ocorridas anteriormente a 28/08/2000, por si sós, já ensejariam atentado ao princípio constitucional da irretroatividade das leis fiscais (art. 150, inciso III, “a”, da CF/88), expressamente garantido pelo disposto nos arts. 104, inciso II, 113, § 1º, 114, e 144, do CTN, que obstam a aplicação da nova lei às situações jurídicas definitivamente consolidadas ao abrigo da lei tributária anterior.

Dos preceitos expostos resulta evidente que a cobrança da multa excogitada, somente se justifica nas estritas hipóteses da legislação específica da CPMF vigente à época das supostas infrações (MP nº 2.037-21, de 25/08/2000, art. 47, e reedições posteriores, convalidadas pelas MP nºs 2.113-26 e 2.158-33), não encontrando justificativa, seja nos decretos-leis referentes a outros tributos anteriores à instituição das referidas multas (DL nº 1.968/82, com redação do DL nº 2.065/83, por força do previsto no DL nº 2.124/84), seja nas Portarias e Instruções Normativas, que obviamente não poderiam instituir obrigações ou penalidades tributárias que se acham sob reserva da lei (art. 97, incisos III e V, do CTN), à qual deviam estrita subserviência (arts. 99 e 100, inciso I, do CTN). Nesse sentido o Egrégio STJ tem reiteradamente proclamado que: *“o ato administrativo, no Estado Democrático de Direito, está*

*subordinado ao princípio da legalidade (CF/88, arts. 5º, II, 37, caput, 84, IV), o que equivale assentar que a Administração só pode atuar de acordo com o que a lei determina. Desta sorte, ao expedir um ato que tem por finalidade regulamentar a lei (decreto, regulamento, instrução, portaria, etc.), não pode a Administração inovar na ordem jurídica, impondo obrigações ou limitações a direitos de terceiros. (...) Consoante a melhor doutrina, 'é livre de qualquer dúvida ou entredúvida que, entre nós, por força dos arts. 5º, II, 84, IV, e 37 da Constituição, só por lei se regula liberdade e propriedade; só por lei se impõem obrigações de fazer ou não fazer. Vale dizer: restrição alguma se impõem à liberdade ou à propriedade pode ser imposta se não estiver previamente delineada, configurada e estabelecida em alguma lei, e só para cumprir dispositivos legais é que o Executivo pode expedir decretos e regulamentos.'* (Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo, Malheiros Editores, 2002, págs. 306/331)" (cf. Acórdão da 1ª Turma do STJ no REsp nº 584.798-PE, Reg. nº 2003/0157195-7, em sessão de 04/11/2004, rel. Min. Luiz Fux, publ. in DJU de 06/12/2004, p. 205).

Portanto, já de início verifica-se que devem ser excluídas do lançamento original as multas relativas às supostas infrações ocorridas anteriormente a 28/08/2000, em face da ausência de previsão legal para a referida multa e impossibilidade de aplicação de decretos-leis referentes a outros tributos (DL nº 1.968/82, com redação do DL nº 2.065/83, por força do previsto no DL nº 2.124/84) anteriores à instituição das referidas multas.

Mas também no que toca às multas aplicadas no período posterior a 28/08/2000, com fundamento no art. 47 da MP nº 2.037-21, de 25/08/2000 (reedições posteriores, convalidadas pelas MP nºs 2.113-26 e 2.158-33 e alterações posteriores), a r. decisão recorrida merece reforma.

Realmente, no demonstrativo do cálculo da multa constante do Termo de Verificação anexo ao auto de infração (fls. 07/09) verifica-se que, além de aplicar a multa de R\$ 5,00 (atualizada para R\$ 57,34) prevista no inciso I do dispositivo acima transcrito, a d. Fiscalização aplicou ainda a multa de R\$ 10.000,00, prevista no inciso II do mesmo dispositivo, esta última multiplicada pelo número de meses em que a recorrente permaneceu inadimplente nas informações mensais que deveria prestar.

Nesse particular procede a alegação recursal, relativamente ao não cabimento da aplicação cumulativa das multas previstas para cada infração à obrigação formal, multiplicadas pela d. Fiscalização pelo número de meses em que a recorrente permaneceu inadimplente nas informações mensais que deveria prestar.

De fato, cumprindo sua vocação constitucional de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária (art. 146, inciso III, alínea "b", da CF/88), a Lei Complementar faz clara distinção entre a obrigação tributária principal ou substancial (de dar), que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, do CTN), e as obrigações tributárias acessórias (de fazer e não fazer), que são instituídas por lei "no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos" (arts. 113, §§ 2º e 3º, e 115, do CTN) com a finalidade exclusiva de tutelar o cumprimento da obrigação principal.

Da mesma forma, conforme o tipo de obrigação tributária violada e a gravidade do dano dela decorrente, distinguem-se claramente as infrações tributárias substanciais das infrações tributárias formais, configurando-se as primeiras (infrações substanciais), quando um dos sujeitos da relação jurídico-tributária (contribuinte ou responsáveis) violar ou deixar de cumprir a obrigação tributária principal, resultando em falta ou insuficiência do pagamento do

ME - SEGUNDO COPIA DO CONTRIBUINTE  
COPIA DO ORIGINAL  
26 08 08  
Garcia

tributo, e as segundas (infrações formais), quando o sujeito da relação jurídico-tributária violar ou deixar de cumprir uma das obrigações tributárias acessórias instituídas para tutelar o cumprimento da obrigação tributária principal, geralmente consubstanciadas no cumprimento de requisitos e formalidades na emissão de declarações, livros e documentos fiscais, que possibilitam a fiscalização e controles de arrecadação do tributo.

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 a recorrente permaneceu inadimplente nas informações mensais que deveria prestar.

De fato, exatamente para impedir a aplicação cumulativa abusiva das referidas penalidades, o inciso I do dispositivo penal excogitado 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.

Em suma, da leitura atenta e conjugada dos dispositivos penais em comento, resulta claro que a própria lei pressupõe que as infrações se apresentem de forma seqüencial, 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 subseqüentes, 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 tornem 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, em face da multiplicação de seu valor pelo número de meses em que a recorrente permaneceu inadimplente na informação do referido mês, resulta na sua majoração artificial acima do limite legal (R\$ 10.000,00 ao mês da inadimplência), na proporção de 1.500% do limite legal, como é o caso da falta de informação constatada no mês de janeiro de 2001, à qual foi aplicada uma multa de R\$ 150.000,00.

Ora, 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 a recorrente permaneceu inadimplente, mormente considerando-se que os referidos limites se encontram sob expressa reserva da lei (art. 97, inciso V, do CTN), e que foram instituídos exatamente para refrear os abusos, a irrazoabilidade ou a desproporcionalidade na sua aplicação.

ME - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CO - TRIBUNAL DO JUIZADO  
26 JUL 08 08  
Márcia C. C. da Silva  
Mat. Super. 0117302

Mas ainda que lei não tivesse limitado a aplicação das referidas multas, sendo pressuposto fático da aplicação de ambas o fato de que as infrações sejam continuadas e persistentes, parece evidente que esse fato, por si só, já desautoriza cogitar de aplicação mensal cumulada em razão do número de meses em que a recorrente permaneceu inadimplente, pois, como já assentou a jurisprudência, "o STJ firmou o entendimento de que a seqüência de várias infrações apuradas em uma única autuação caracteriza a chamada infração de natureza continuada, com aplicação de uma única multa fixada de acordo com a gravidade da transgressão cometida." (cf. Acórdão da 2ª Turma do STJ no REsp nº 252.095-PE, Reg. nº 2000/0026400-8, 06/12/2005, rel. Min. João Otávio de Noronha, publ. in DJU de 13/03/2006, p. 235).

A evidente afinidade estrutural e teleológica entre as sanções penais e administrativas, bem como aplicabilidade dos princípios do informadores do Direito Penal ao Direito Administrativo, já foram ressaltadas tanto pela doutrina (cf. Nelson Hungria in "Ílícito Administrativo e Ílícito Penal" publ. na RDA Seleção Histórica Ed. Renovar Ltda. 1991, págs. 15/21), como pela jurisprudência (cf. Acórdão da 1ª Turma do STJ no REsp nº 75730-PE, Reg. nº 1995/0049616-0, em sessão de 03/06/1997, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, publ. in DJU de 20/10/97, pág. 52.976), sendo certo que na aplicação concreta desses preceitos às infrações tributárias a jurisprudência do Egrégio STJ recentemente proclamou a impossibilidade da aplicação cumulada de penalidades idênticas no caso de infração continuada a obrigações acessórias, demonstrando a irrazoabilidade da aplicação de um somatório de sanções pecuniárias para cada mês de apuração, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

**"ADMINISTRATIVO - MULTA - FORMA DE COBRANÇA.**

1. Sendo devida multa pela não-declaração ao fisco das contribuições de tributos federais, no momento em que se faz a declaração em bloco, não é razoável efetuar um somatório da sanção pecuniária para cada mês de atraso na declaração.
2. Princípio da proporcionalidade da sanção, que atende a outro princípio, o da razoabilidade.
3. Recurso especial improvido." (cf. Acórdão da 2ª Turma do STJ no REsp. nº 601.351-RN, Reg. nº 2003/0193442-8, em sessão de 03/06/2004, rel. Min. Eliana Calmon, publ. in DJU de 20/09/2004, p. 259)

**"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.**

1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.
2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

Rd6

hvi

3. *A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado.*

(...)

9. *Recurso especial provido, invertendo-se os ônus sucumbenciais.*" (CF. Acórdão da 1ª Turma do STJ no REsp nº 728.999-PR, Reg. nº 2005/0033114-8, em sessão de 12/09/2006, rel. Min. Luiz Fux, publ. in DJU de 26/10/2006, p. 229)

Nessa ordem de idéias, vale lembrar ainda a preciosa lição ministrada pelo Egrégio STJ na voz do eminente Min. Luiz Fux, que recentemente assentou que: *"no campo sancionatório, a interpretação deve conduzir à dosimetria relacionada à exemplaridade e à correlação da sanção, critérios que compõem a razoabilidade da punição, sempre prestigiada pela jurisprudência do E. STJ. (Precedentes: REsp 291.747, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 18/03/2002 e RESP 213.994/MG, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 27/09/1999) (...). Revela-se necessária a observância da lesividade e reprovabilidade da conduta do agente, do elemento volitivo da conduta e da consecução do interesse público, para efetivar a dosimetria da sanção por ato de improbidade, adequando-a à finalidade da norma. (...) há um princípio da razoabilidade das leis, princípio que tem sido acolhido na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, e na boa doutrina, condenando-se a discrepância entre o meio eleito pelo próprio legislador e o fim almejado. (...). Ademais, a razoabilidade é um fundamental critério de apreciação da arbitrariedade legislativa, jurisdicional e administrativa, porque os tipos de condutas sancionadas devem atender a determinadas exigências decorrentes da razoabilidade que se espera dos poderes públicos. (...) Uma decisão condenatória desarrazoada, por qualquer que seja o motivo, será nula de pleno direito, viciada em sua origem, seja fruto de órgãos judiciários, seja produto de deliberações administrativas ou mesmo legislativas, eis a importância de se compreender a presença do princípio da razoabilidade dentro da cláusula do devido processo legal (in Fábio Medina Osório, in Direito Administrativo Sancionador, Ed. Revista dos Tribunais)(...)"* (Acórdão da 1ª Turma do STJ no REsp nº 664.856-PR, Reg. nº 2004/0079814-0, em sessão de 06/04/2006, rel. Min. Luiz Fux, publ. in DJU de 02/05/2006, p. 253).

No mesmo sentido, ao tratar sobre a restrição de direitos e a garantia do *due process of law*, a Egrégia Suprema Corte tem reiterado que: *"o Estado, em tema de punições disciplinares ou de restrição a direitos, qualquer que seja o destinatário de tais medidas, não pode exercer a sua autoridade de maneira abusiva ou arbitrária, desconsiderando, no exercício de sua atividade, o postulado da plenitude de defesa, pois o reconhecimento da legitimidade ético-jurídica de qualquer medida estatal - que importe em punição disciplinar ou em limitação de direitos - exige, ainda que se cuide de procedimento meramente administrativo (CF, art. 5º, LV), a fiel observância do princípio do devido processo legal. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reafirmado a essencialidade desse princípio, nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo Poder Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direitos."* (cf. Acórdão da 2ª Turma do STF no Agr. Reg. em auto de infração nº 241.201, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ vol. 183/371).

Isto posto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário (fls. 113/120) para reformar parcialmente a r. decisão recorrida de fls. 98/105 e

excluir do lançamento original as multas relativas as supostas infrações ocorridas anteriormente a 28/08/2000, reduzindo o valor total das referidas multas remanescentes para a importância de R\$ 20.000,00, correspondente a R\$ 10.000,00 por cada mês em que se constatou a falta de apresentação das Declarações a que estava obrigada a recorrente (outubro de 2000 a janeiro de 2001), nos expressos termos do art. 47, inciso I, da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25/08/2000 (e reedições posteriores, convalidadas pelas MP nºs 2.113-26 e 2.158-33 e alterações posteriores), e da jurisprudência citada.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de julho de 2008.



FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

