



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

Processo nº 16327.004299/2002-07
Recurso nº 16.327.004299200207 Voluntário
Acórdão nº **3401-001.624 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 6 de outubro de 2011
Matéria CPMF - FALTA DE RECOLHIMENTO E MULTA REGULAMENTAR
Recorrente BANCO ITAU S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 28/01/1998, 25/02/1999, 28/04/1998, 24/06/1998, 29/07/1998, 30/09/1998, 28/10/1998, 25/11/1998, 29/12/1998.

Ementa: CPMF. FALTA DE RECOLHIMENTO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO FEITOS A MAIOR. DEVOLUÇÃO. AUTOCOMPENSAÇÃO.

Tendo o Banco, contribuinte de direito, retido e recolhido a maior a CPMF e, apercebendo-se do equívoco, estornado esse valor em favor do cliente, contribuinte de fato, mostra-se correto o seu procedimento de proceder a autocompensação [diminuir do valor devido da CPMF aqueles valores recolhidos a maior em períodos anteriores], a teor da regra contida no art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 20/04/1998, 22/07/1998, 06/10/1998, 15/01/1999; 30/04/2001, 04/02/2002, 29/08/2002.

Ementa: MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INICIO DA AÇÃO FISCAL. TERMO DE SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS.

O Mandado de Procedimento Fiscal presta-se a mero instrumento de controle da Administração Tributária, e, mesmo que cientificado ao sujeito passivo objeto da ação fiscal, não deve ser considerado como determinante do início do referido procedimento. No caso, o próprio Fisco assim o considerou quando da lavratura do seu Termo de Verificação Fiscal.

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 20/04/1998, 22/07/1998, 06/10/1998, 15/01/1999; 30/04/2001, 04/02/2002, 29/08/2002.

Ementa: CPMF. MULTA POR INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. DECLARAÇÃO RETIFICADORA.

FACULDADE, MAS NÃO OBRIGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE AUMENTO DA PENALIDADE COM BASE NA RETIFICAÇÃO.

A multa pelo descumprimento de obrigação acessória, decorrente de informações inexatas, incompletas ou omitidas na Declaração Trimestral da CPMF foi instituída pelo art. 47 da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25/08/2000, reeditada até a nº 2.158-35/2001, e deve ser calculada levando-se em conta as informações da Declaração original, que é obrigatória. A Declaração retificadora, porque facultativa e visando à correção de erros ou omissões, não pode ser confrontada com a original nem com outra retificadora anterior, para fins de aumento dessa multa.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado: a) por maioria de votos, em reconhecer que o MPF não demarca o início da ação fiscal, vencido o conselheiro Júlio César Alves Ramos; b) por maioria de votos, em afastar a exigência da diferença de CPMF supostamente não recolhida em face dos procedimentos de compensação, vencido o Conselheiro Júlio César Alves Ramos; c) por unanimidade de votos, em afastar o agravamento da multa de ofício; e d) por maioria de votos, em afastar a exigência da Multa Regulamentar. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho (Relator) e Adriana Oliveira e Ribeiro. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, para elaborar o voto vencedor. Declarou-se impedido o Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho – Relator

Emanuel Carlos Dantas de Assis – Relator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Adriana Oliveira Ribeiro (Suplente) e Jean Cleuter Simões Mendonça..

Relatório

O auto de infração lavrado em 06/12/2002 e que ensejou a formalização do presente processo contém duas imputações ao sujeito passivo:

- a) **falta de recolhimento da CPMF** constatada para os fatos geradores ocorridos nos dias 28 de janeiro, 25 de fevereiro, 28 de abril e em 24 de junho, 29 de julho, 30 de setembro e 28 de outubro, 25 de novembro e 29 de dezembro de 1998, sendo referida contribuição exigida com o acréscimo dos juros de mora, da multa de ofício de 75% exasperada em mais 50% por conta de alegada morosidade no atendimento às intimações. Os dispositivos legais tidos como infringidos foram os artigos 2º, 4º, 5º, 6º e 7º da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996 e o art. 1º da Lei nº 9.539/97; e
- b) **informações inexatas ou incompletas ou por ter omitido informações¹ nas declarações da CPMF**, o que ocasionou a exigência de **multas regulamentares**, calculadas na razão de R\$ 5,00 para cada grupo de cinco ocorrências, que montaram a 66.545.035. Os dispositivos legais nos quais o Fisco enquadrou a infração foram: art. 106, inc. I da Lei nº 5.172/66 (CTN) c/c inc. I do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 01/97; art. 47, inc. I da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25/08/2000 (art. 46 da Medida Provisória nº 2.113-25, de 21/12/00, e da Medida Provisória nº 2.113-26, de 27/12/00, convalidado no art. 46 e inc. I da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/01, vigente por força do disposto no art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/01).

O total do crédito tributário monta a **R\$ 77.964.274,53**, assim constituído: **R\$ 11.416.524,53**, sendo R\$ 3.846.838,77 de CPMF, R\$ 3.241.992,18, de juros moratórios e R\$ 4.327.693,58 de multa de ofício de 75%, agravada no percentual de 50%. Os restantes **R\$ 66.547.750,00** foram lançados a título de multa regulamentar, sendo R\$ 42.488.750,00 calculados em face de erros na leva de declarações originais, R\$ 23.033.280,00, em face da 1ª leva de declarações retificadoras, e R\$ 1.025.720,00, em face da 2ª leva de declarações retificadoras.

Quanto à **multa regulamentar** de R\$ 42.488.750,00, relacionada à 1ª leva das declarações originais da CPMF dos quatro trimestres de 1998, entregues, respectivamente, em 20 de abril, 22 de julho e em 6 de outubro de 1998 e em 15 de janeiro de 1999, considerou

¹ Erros na identificação dos contribuintes, na mensuração das bases de cálculo e nos valores dos débitos respectivos.

Documento assinado eletronicamente em 15/06/2012 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 12/06/2012 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 05/06/2012 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 18/06/2012 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 03/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a autuada em sua Impugnação ter havido afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade pelo fato de não existir previsão legal para a sua aplicação, visto que a fiscalização baseou-se em legislação que trata exclusivamente de imposto de renda, qual seja, o art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/1982, com a redação dada pelo art. 10 do Decreto-Lei nº 2.065/1983. Tampouco, disse a Impugnante, poder-se-ia o Fisco ter se valido da regra contida no art. 47 da Medida Provisória nº 2.037, de 2000, neste caso em razão do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

Em relação à **multa regulamentar** de R\$ 24.059.000,00, apurada em face da primeira leva de declarações retificadoras [R\$ 23.033.280,00], denominadas pelo Fisco como “declarações retificadoras 001”, entregues em abril de 2001, e da segunda leva das declarações retificadoras [R\$ 1.025.720,00], denominadas pelo Fisco como “declarações retificadoras 002”, entregues em fevereiro de 2002, considerou a Impugnante existir incompatibilidade entre a premissa utilizada pela fiscalização ao adotar a data de entrega das retificadoras como fato gerador da multa, com a afirmação de que estaria obedecendo à Nota Cosit/Coope nº 30/2002. É que, segundo a Impugnante, a orientação da Administração teria sido no sentido de que a multa prevista no art. 47 da Medida Provisória nº 2.037/2000, abarcaria apenas as declarações cujo prazo de entrega expirara em data posterior a 28/08/2000, e, no caso, teriam sido consideradas as declarações trimestrais correspondentes aos meses de 1998, cujo prazo de entrega se dera, a mais nova delas, em janeiro de 1999, portanto, antes de 28/08/2000. Nessa linha, considera a Impugnante que não existe prazo de entrega para uma declaração retificadora, daí não poder ser aplicado o referido art. 47 para as retificadoras entregues após 28/08/2000, no caso, todas as declarações retificadoras.

Ad argumentandum, entendeu a Impugnante que, em razão do disposto no art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, a apresentação da Declaração de Informações Consolidadas – CPMF veio a tornar-se obrigatória somente a partir de 02/07/1998, por conta do advento da IN SRF nº 49, de 26/05/1998, mas, que, todavia, o estabelecimento de multas para os casos de informações inexatas, incompletas ou omitidas pelas instituições responsáveis pela retenção e recolhimento da CPMF, somente adveio com a regulamentação do art. 47 da Medida Provisória nº 2.037, de 2000, o que se deu em 02/05/2001, com a IN SRF nº 45. Assim, diz a Impugnante, a aplicação da multa para a primeira retificação, entregue em abril de 2001, caso se considere válido tomar como fato gerador a data de entrega da declaração retificadora, somente teria aplicação para as declarações entregues em data posterior a 02/05/2001, por conta da necessária observância do princípio da irretroatividade das leis. Desta forma, mostrar-se-ia insubsistente a multa de R\$ 23.033.280,00, calculada sobre a referida primeira leva de declarações retificadoras.

Para a **multa regulamentar** de R\$ 1.025.720,00, calculada sobre a segunda leva de declarações retificadoras, entregues em fevereiro de 2002, a autuada argumenta que os erros nela apurados pelo Fisco somente vieram à tona por conta de uma terceira leva de declarações retificadoras, estas, aliás, entregues por determinação do próprio Fisco em face de considerarem que as compensações efetuadas pela autuada em virtude de erros na retenção e recolhimento da CPMF envolvendo alguns de seus clientes não teria sustentação na legislação. Em outras palavras, a Impugnante alegou que não incorrera em erro algum e que os supostos erros somente exsurgiram por conta de uma declaração retificadora determinada pelo Fisco. Neste ponto, argumentou a autuada que a segunda leva de declarações retificadoras espelhavam a realidade dos fatos e que não necessitava de nova retificação, explicando que incorrera em erros na retenção da CPMF e que procurando consertá-los, efetuara a compensação dos mesmos com base nas regras do art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que não dependia de prévia autorização da Administração Tributária.

Ainda *ad argumentandum*, a autuante passou a questionar a abrangência do conceito de “informações inexatas, incompletas ou omitidas”, entendendo que o seu comportamento – de identificar os erros em duas declarações e retificá-las antes que fossem encontrados pela fiscalização, não obstante admita tê-lo feito após a emissão do MPF – não poderia resultar em punição. Em outras palavras, considerou que, por ter sanado os seus equívocos sem que os mesmos tivessem sido identificados pelo Fisco, não teria cabimento a aplicação da multa regulamentar.

Considera malferimento ao princípio da isonomia o tratamento dado pelo Fisco no presente caso, visto que é idêntico àquele contribuinte que, mesmo tendo incorrido em erros em suas declarações, não promove as retificações e é flagrado pelo Fisco nessa situação. No seu caso, inclusive, aduz que as suas declarações retificadoras fizeram prova contra si, na medida em que foi com base nelas que o Fisco lavrou o auto de infração.

Considerou uma ofensa aos princípios da proporcionalidade e do não confisco o fato de não haver uma previsão legal para redução da multa regulamentar para os contribuintes que, como ela, autuada, promovem a retificação das declarações anteriormente à determinação do Fisco.

Quanto à **multa de ofício de 112,5%**, calculada sobre o valor da CPMF não recolhida, e por conta de alegado atraso no atendimento das intimações, entende a Impugnante não ser procedente, primeiro, por falta de metodologia adequada do Fisco, que ateu-se tão somente às referências indicativas dos documentos de resposta para contabilizar os dias de atraso, quando, na verdade, deveria ter considerado que, às vezes, as respostas eram complementos de outras solicitações. Segundo que, em alguns casos a demora se deveu a insegurança da Impugnante quanto ao fornecimento de extratos bancários de seus clientes, por força do sigilo bancário. Além disso, todas as informações teriam sido prestadas de boa-fé, não se justificando a punição por atraso no cumprimento dos prazos fixados pela fiscalização, devendo ser considerado, ainda, que houve recusa ao pedidos de prorrogação de prazo. Outro argumento utilizado pela Impugnante é o de que, quando da lavratura do auto de infração, os equívocos que cometera em suas declarações trimestrais da CPMF já haviam sido corrigidos.

Por fim, quanto a este tópico, considerou a Impugnante que não havia valor algum em aberto da CPMF, visto que as retenções e recolhimentos feitos a maior já haviam sido regularizados mediante a compensação, de sorte que não teria cabimento a exigência de CPMF no valor de R\$ 3.846.839,77.

O último ponto da autuação contestado pela Impugnante, também *ad argumentandum*, foram as diferenças de informações encontradas pelo Fisco quando do confronto entre as declarações originais e a primeira leva de declarações retificadoras. Consoante demonstrativo que anexou à sua defesa, entende a Impugnante que, em vez de 42.486.036 informações corrigidas pela primeira retificadora, o correto seriam 37.142.424 informações.

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP manteve integralmente o lançamento em decisão que levou em conta os argumentos a seguir expostos.

Com relação às declarações trimestrais originais, entregues em 1998 e em janeiro de 1999, admite a DRJ que o artigo 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, com a redação dada pelo art. 10 do Decreto-Lei nº 2.065/83, referia-se, inicialmente, apenas às informações

pertinentes ao imposto de renda, mas, que, porém, o art. 5º, § 3º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, teria estendido a imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória referida nos parágrafos 2º, 3º e 4º do art. 11 acima citado, para todos os tributos federais administrados pela DRF. Esse argumento, inclusive, validaria a multa regulamentar aplicada para as declarações retificadoras apresentadas em abril de 2001.

Para a multa regulamentar aplicada sobre as declarações retificadoras entregues em fevereiro de 2002, a DRJ considerou ser irrelevante o fato de a apresentação da terceira retificadora, entregue em agosto de 2002, ter se dado por força de determinação da fiscalização e realizada em boa-fé, já que, entende, basta a constatação de informações inexatas, incompletas ou omitidas para que surja a hipótese de incidência da penalidade, inclusive, a teor da regra contida no art. 136 do Código Tributário Nacional.

Quanto à compensação defendida pela Impugnante, considerou a instância de piso que a regra do art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, vale quando o devedor, e ao mesmo tempo, credor do Fisco, são a mesma pessoa jurídica, o que não ocorreu no presente caso, haja vista que a autuada é devedora da CPMF na condição de responsável tributária, enquanto que o credor seria o seu cliente, que teve a CPMF retida e recolhida a maior.

Também não encontrou eco junto aos julgadores da DRJ o argumento da autuada de que a boa-fé desta, ao reparar seus equívocos cometidos nas declarações trimestrais da CPMF, elidiria a aplicação da multa regulamentar, por entender aquela instância julgadora inexistir dispositivo legal nesse sentido.

Igualmente em relação à aplicação da multa de ofício exasperada para 112,5%, por conta de alegado atraso no atendimento às intimações, a DRJ defendeu a ação do Fisco por entender ter havido demora excessiva por parte da autuada, não se justificando um alegado risco jurídico no fornecimento de extratos bancários de determinados clientes, haja vista a vigência, à época dos fatos, dos dispositivos da Lei Complementar nº 105, de janeiro de 2001.

Quanto às diferenças de informações encontradas no confronto entre as declarações originais e a primeira retificadora, ressalta a DRJ a existência, no Termo de Verificação Fiscal, de item no qual é descrito a “Metodologia de apuração das discrepâncias entre as declarações trimestrais da CPMF”, no qual, inclusive, estaria evidenciado o leiaute e o programa utilizado. Afastou, portanto, também as contestações da autuada contra este tópico.

A referida decisão da DRJ foi assim ementada:

“Ementa: CPMF. FALTA DE RECOLHIMENTO. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. Quando o contribuinte não atender, no, prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, cabe a multa de ofício de 1125% (cento e doze inteiros e cinco décimos por cento) incidente sobre o valor da contribuição devida.

Assunto: Obrigações Acessórias. Data do fato gerador: 20/04/1998, 22/07/1998, 06/10/1998, 15/01/1999, 30/04/2001, 04/02/2002. Ementa: MULTA REGULAMENTAR. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO DA ENTREGA DA DT-CPMF. PREVISÃO LEGAL. Decorre de expressa previsão legal a aplicação da multa regulamentar para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, prestadas na declaração da CPMF pelo responsável.

MULTA REGULAMENTAR. DECLARAÇÃO TRIMESTRAL DE CPMF. APURAÇÃO QUANTIDADE INEXATIDÕES. Insubsistente a alegação,

desacompanhada de prova, de que a Autoridade Tributária equivocou-se na quantificação de informações inexatas.

Lançamento Procedente”

Mesmo correndo o risco de repetir algumas informações já prestadas alhures, considero prudente trazer os principais trechos do Recurso Voluntário, até para que possamos ter uma melhor compreensão de todas as matérias postas em julgamento, já que, em alguns deles, trouxe inovação em relação à sua argumentação na impugnação.

Para a parte da autuação relacionada à aplicação da Multa Regulamentar sobre as informações inexatas, incompletas e omitidas, a Recorrente apresentou os argumentos a seguir resumidos.

Primeiro, o de que teria havido equivoco na metodologia aplicada pela fiscalização para encontrar as tais incorreções, por entender a Recorrente, na linha do que dispõe o art. 5º da IN SRF nº 45, de 02/05/2001, que uma declaração retificadora substitui integralmente uma declaração entregue anteriormente, seja ela original ou retificadora. Assim, no presente caso, o único documento que poderia servir de base para o Fisco confrontar com as operações a que se refere e, eventualmente, encontrar incorreções, seria a terceira declaração retificadora, entregue em agosto de 2002. Não poderia, portanto, prevalecer o critério adotado pela fiscalização de considerar, para fins de aplicação da multa regulamentar, as incorreções encontradas quando do confronto entre as primeiras declarações retificadoras e as declarações originais, nem quando do confronto entre as segundas declarações retificadoras e as primeiras declarações retificadoras, e nem quando do confronto entre as terceiras declarações retificadoras e as segundas declarações retificadoras. E, segundo a Recorrente, não tendo havido o único confronto possível, qual seja, o da terceira declaração retificadora com as operações nela reportadas, não haveria nenhuma informação inexata, incompleta ou omitida a ensejar a aplicação da multa regulamentar.

Ad argumentandum, prossegue a Recorrente em suas ponderações, alegando não haver previsão legal para a aplicação da multa para as declarações originais entregues em 1998 e em 1999, valendo-se dos mesmos argumentos de sua impugnação, acrescidos de que o Decreto-Lei nº 2.124/84, a exemplo do Decreto-Lei nº 1.968/82, também versaria apenas sobre o Imposto de Renda, e, fosse o caso de se entender tal dispositivo aos demais tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, não poderia nesse rol ser enquadrada a CPMF, que sequer existia à época de sua edição, que veio a ser instituída em 1996. Lembra a Recorrente que desde a instituição da CPMF, o art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, já previa a obrigação acessória de a instituição responsável pela retenção e recolhimento da contribuição apresentar à Receita Federal as informações necessárias para a identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações. Assim, entende ela que, quisesse o legislador que as multas dispostas no Decreto-Lei nº 1.968/82 fossem aplicadas à CPMF, sem dúvida não teria sido omissa nesse sentido. Por essas razões, e na esteira do disposto na letra “c”, do inciso II, do art. 106 do Código Tributário Nacional, entende a Recorrente que não teria cabimento também o art. 47 da Medida Provisória nº 2.037, de 2000, devendo ser afastada a multa de R\$ 42.486.035,00 (sic)².

Em relação à multa calculada sobre as declarações retificadoras apresentadas em abril de 2001 e em fevereiro de 2002, a Recorrente praticamente repetiu os termos de sua

impugnação, merecendo ser aqui lembrado que, para ela, a própria Administração Tributária, por meio da Nota Cosit/Coope nº 30, de 08/02/2002, teria determinado que a penalidade prevista no art. 47 da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25 de agosto de 2000, convertida na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, abarcaria apenas as declarações cujo prazo de entrega tivesse expirado em data posterior a 28/08/2000. Assim, não poderia ter a autoridade fiscal ter adotado como base para a imposição da multa a data da entrega de uma declaração retificadora, que não possui prazo de vencimento.

Ad argumentandum, a Recorrente contesta especificamente a multa calculada sobre a primeira leva de declarações retificadoras entregues em abril de 2001, alegando não haver previsão legal para tanto, o que somente teria advindo no ordenamento jurídico com a edição da IN SRF nº 45, de 02/05/2001. Antes disso a penalidade prevista no art. 47 da Medida Provisória nº 2.037, de 2000, valeria somente para as hipóteses de não recolhimento da CPMF por força de decisão judicial. Assim, ainda que se tomasse como válida a data de entrega de declarações retificadoras, a multa somente teria cabimento para aquelas entregues posteriormente a maio de 2001, o que afastaria a aplicação, no presente caso, da multa de R\$ 23.033.280,00, aplicada sobre a primeira leva de declarações retificadoras entregues em abril de 2001.

Também *ad argumentandum* a Recorrente contestou especificamente a multa calculada sobre a segunda leva de declarações retificadoras entregues em fevereiro de 2002, por considerar que os erros nela identificados somente surgiram mediante o seu confronto com a terceira declaração retificadora, esta entregue em agosto de 2002 por conta de determinação da fiscalização e contra a sua vontade, da Recorrente. Explicou que não haveria correção alguma a ser feita na segunda declaração retificadora, visto que demonstrava a realidade dos fatos, qual seja, com informações dos real valor devido a título de CPMF, mesmo que decorrentes de uma retenção e recolhimento a maior, posteriormente corrigida mediante compensação, em que se devolveu o valor retido indevidamente ao cliente e se procedeu ao ajuste no valor da contribuição. Assim, reitera a Recorrente a contestação de que não seria necessária a terceira leva de declarações retificadoras, tampouco se mostra aceitável que seja penalizada por conta de atendimento a uma determinação expressa do Fisco para a sua apresentação, o que ensejaria a aplicação, por este Colegiado, do princípio da equidade previsto no art. 40 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e no artigo 10, III, de antigo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, a teor, inclusive, de Acórdão cuja ementa transcreveu.

Ainda defendendo-se das multas regulamentares, considera a Recorrente que o dispositivo legal utilizado para coibir a ocorrência de informações inexatas, incompletas ou omitidas, abarcaria somente aquelas informações cujos vícios tivessem sido percebidos pela fiscalização anteriormente à atitude do contribuinte de corrigi-los, o que não se deu no presente caso, em que, de boa-fé, procedeu à retificação dos seus equívocos, o fazendo antes mesmo da lavratura do termo de verificação fiscal. Assim, a seu ver, uma informação retificada não pode ser tomada como informação inexata. Neste ponto, reiterou que considera uma ofensa aos princípios da proporcionalidade e do não confisco o fato de não haver uma previsão legal para redução da multa regulamentar para os contribuintes que, como ela, autuada, promovem à retificação das declarações anteriormente à determinação do Fisco. Por conta disso e por considerar que inexistente uma norma adequada ao presente caso, reitera o seu pedido para que seja proposta a aplicação de equidade.

A Recorrente aponta ainda um equívoco da fiscalização no cômputo das diferenças de informações encontradas no confronto entre as Declarações Originais e a Primeira leva de declarações retificadoras, por entender que, consoante as planilhas de cálculo

que anexou à sua defesa, deve prevalecer o quantitativo de 37.142.424 informações equivocadas, em vez das 42.486.036 apontadas pela fiscalização.

Em relação à compensação que efetuou e que foi rejeitada pela fiscalização e pela instância de piso, considera incabível o argumento utilizado para tanto – de que a autuada é pessoa diversa do contribuinte da CPMF -, visto que a expressão “sujeito passivo” disposta no art. 170 do Código Tributário Nacional seria delimitada pelo art. 121 do mesmo diploma legal, onde se vê que contempla o “contribuinte” propriamente dito e o “responsável”. Assim, a Recorrente entende ser parte legítima para efetuar a compensação pois os documentos apresentados à fiscalização comprovam que os valores retidos e recolhidos indevidamente pela Recorrente à Receita Federal foram estornados em favor de seus clientes, o que demonstraria que o encargo financeiro fora suportado pela autuada. A partir de então, e para defender o seu procedimento de compensação, invoca a aplicação das regras contidas no art. 166 do Código Tributário Nacional, no art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e no art. 14 da IN SRF 21/97, procedimento esse que independe de permissão prévia da Administração Tributária.

Por fim, quanto à multa de ofício de 112,5% aplicada sobre as diferenças de CPMF que não teriam sido recolhidas, a Recorrente praticamente repetiu as suas alegações postas quando da Impugnação, ou seja, de que não incorreu nos atrasos para atendimento às intimações que lhe foram feitas e que a diferença de recolhimentos da CPMF não existe porquanto realizou compensações dos valores recolhidos a maior valendo-se da legislação vigente à época.

Reiterou o pedido para que, caso se entenda pela aplicação de alguma penalidade, seja encaminhada proposta de aplicação de equidade, a fim de que a instância especial supra, segundo entende, a ausência de norma adequada ao presente caso.

Em sessão realizada em 05/12/2006 a então denominada Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, converteu o julgamento em **diligência** por entender não ter ficado claro se “se a autuada declarou os valores corretos e, à parte, informou à compensação realizada, ou se primeiro compensou e depois informou na declaração os valores líquidos, isto é, a diferença entre o devido e o compensado.” Assim, a diligência foi formulada nos seguintes termos:

“Diante do exposto, voto no sentido de baixar os autos ao órgão de origem para que a autoridade preparadora esclareça se os valores informados nas declarações retificadoras já se encontravam abatidos da compensação efetuada pela reclamante ou se os débitos foram informados integralmente e, à parte foi feita a compensação.”

No seu Relatório, a *Diort* da Delegacia Especializada de Instituições Financeiras, consignou, *verbis*:

“Relativo a dúvida expressa, motivo do pedido de Diligência do 2o Conselho de Contribuintes — MF, consignado às fls. 1.271 deste processo, informo que o contribuinte em tela apresentou a declaração trimestral da CPMF relativa ao ano de 1998 - Retificadora e em arquivo à parte forneceu os registros relativos às movimentações de compensação/retenções, conforme sua resposta CTR-SUCON-APC-310/2002 e CTR-SUAC-6182/2002 de 26/08/2002 às fls. 839 ao Termo de Intimação Fiscal no. 11/034/2002 às fls 770.

As questões conseqüentes a este ato, postas em debate, do lado do contribuinte sobre a pretensão de aplicar as compensações fornecidas e por outro lado do fisco, não haver previsão legal para compensação, estão expressas no Termo de Verificação Fiscal às fls. 848, item 3.3.1; 854; 857, item 4.1; 861; no Relatório da DRJ/SPOI às fls. 983; 987, item 6.3 a 6.12; e na defesa apresentada pelo contribuinte fls. 884 e 1016 a 1019.

Além da tese jurídica a ser decidida, por ser a matéria aparentemente complexa de aferição quantitativa, somente para contribuir com o esclarecimento definitivo dos julgadores, passo a detalhar um comparativo dos arquivos utilizados para calcular a multa regulamentar para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, prestadas na declaração de CPMF pelo responsável.

(...)

Conclusão

Do exposto, em resposta a pedido de Diligência do 2o Conselho de Contribuintes —MF, consignado às fls. 1.271 deste processo:

1- As compensações foram entregues em arquivo a parte pelo contribuinte (resposta CTR-SUCON-APC-310/2002 e CTR-SUAC-6182/2002 de 26/08/2002 às fls.839).

2- Na infração da multa regulamentar para cada grupo de cinco informações inexatas, incompletas ou omitidas, prestadas na declaração de CPMF, o lançamento:

Retificadoras de 29/08/2002 e sem as compensações de 26/08/2002 fls.839 R\$ 66.545.035,00

Retificadoras de 29/08/2002 e com as compensações de 26/08/2002 fls.839 R\$ 66.392.830,00

É a informação que me cabe.(...)"

Ao referido Relatório, seguiu-se outro, às fls. 1.274/1.277, da lavra de outra Auditora-Fiscal que participara da auditoria fiscal em questão, aparentemente voltado única e exclusivamente para delimitar a extensão e compreensão do vocábulo "compensação", cuja conclusão reproduzo abaixo:

"3. – CONCLUSÃO

Embora ressalve que a conotação e a abrangência do vocábulo "compensação", no despacho que requisitou a presente diligência, me pareceram incertas - visto os diversos contextos em que o termo foi empregado na ação fiscal correspondente - sob todos os primas em que tentei analisar a matéria, e daquilo que me foi possível rever, como participante da equipe de auditoria responsável pelo desenvolvimento e exequibilidade do trabalho que culminou na constituição do crédito tributário em litígio, ante os documentos que integram este processo e considerando, ainda a advertência ("NÃO HÁ PREVISÃO LEGAL PARA A COMPENSAÇÃO DE VALORES DA CPMF", que no termo de verificação sempre acompanhou a palavra "compensação" - e se dito está que não há previsão legal para compensação, não seria possível efetivá-la durante o procedimento fiscal que deve obedecer aos ditames da lei), concluo que qualquer pretensão do contribuinte visando compensação foi descartada."

Processo nº 16327.004299/2002-07
Acórdão n.º **3401-001.624**

S3-C4T1
Fl. 6

Manifestando-se sobre os termos de ambos os relatórios conclusivos da diligência demandada, a Recorrente nada acresceu além do que já fizera constar de sua impugnação e de seu Recurso Voluntário.

No essencial, é o Relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 22/12/2003, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 20/01/2004. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Definição da data de início da ação fiscal

Na sustentação oral havida na Sessão de julgamento de 1º setembro passado, bem como nos Memoriais distribuídos aos Conselheiros presentes, ocasião em que foi concedida vista ao processo ao Presidente da Turma, Ilustre Conselheiro Júlio César Alves Ramos, a Recorrente fez questão de destacar que não haveria cabimento para a aplicação da multa regulamentar para as declarações cujo prazo de entrega é anterior a 28/08/2000, porquanto suas declarações retificadoras foram entregues em 07/04/2001, segundo ela, portanto, em **data anterior** ao início da ação fiscal, que, também segundo ela, teria se dado em 08/06/2001, data da lavratura do Termo de Intimação Fiscal nº 05/034/01.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por sua vez, sucedendo a Recorrente, sustentou oralmente e nos seus Memoriais também distribuídos, que as retificações das declarações havidas a partir de abril de 2001, teriam se dado **após** o início do procedimento fiscal, haja vista que a existência de um Mandado de Procedimento Fiscal expedido em 05/03/2001.

Não obstante esses argumentos mais incisivos somente tenham sido trazidos pela Recorrente agora, quando de sua sustentação oral, entendo que devam ser enfrentados por este Colegiado, caso, evidentemente, tenham relevância para o deslinde do julgamento, o que não ocorrerá, por exemplo, se for dado provimento ao Recurso Voluntário por outras razões.

Por conta disso, informo a existência, à fl. 1, do Mandado de Procedimento Fiscal nº 34, emitido em 5/03/2001 e cientificado ao contribuinte em 27/03/2001, dando conta da “fiscalização, dentre outros, da CPMF dos anos de 1997, 1998 e 1999.

Por outro lado, os Auditores-Fiscais entregaram ao sujeito passivo em 08/06/2001 o referido Termo de Intimação Fiscal nº 05/034, no qual, como que procurando demarcar o início da ação fiscal, fizeram constar, dentre outros, o seguinte:

“No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal, tomamos conhecimento do documento SUAC- 5211/01, de 18/05/2001, endereçado à Secretaria da Receita Federal, por meio do qual essa instituição informa que incorreu em erros de processamento da base de dados dos seus correntistas, relativamente à CPMF, período de julho de 1997 a junho de 1998, tendo sido reprocessadas as informações e, em 23/04/2001, substituídas as declarações relativas aos trimestres de 1998.

[...]

Assim sendo, e observando o disposto no inciso I do art. primeiro da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965 e no § 1 do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, e com fundamento nos artigos 904, 910, 911, 912, 927 e - 928, todos

do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000 de 26.03.99, intimamos o contribuinte em epígrafe, para, no prazo de 15 (quinze) dias, contados da lavratura do presente termo, apresentar, a esta Divisão de Fiscalização, os seguintes documentos e esclarecimentos: [...]” (grifei)

De outra parte, a manifestação contida no Termo de Verificação Fiscal, à fl. 846, vazada nos seguintes termos:

“1 - Considerações Preliminares

No exercício das atribuições do cargo de Auditor Fiscal da; Receita Federal, com base nos artigos [...], dando continuidade à fiscalização validada pelo Mandado de Procedimento Fiscal/Ficha Multifuncional nº 2001/00034-2, 08/06/2001, que marcou o início do procedimento fiscal de verificação da consistência dos dados inseridos em suas Declarações Trimestrais da CPMF relativas ao ano de 1998.

[...]” (grifei)

Então, haveremos de deliberar sobre o alcance da regra contida no art. 7º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, segundo a qual “O procedimento fiscal tem início com: I – o primeiro ato de ofício escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto.” (grifei)

Ou seja, o Mandado de Procedimento Fiscal cientificado ao contribuinte pode ser considerado como aquele “primeiro ato de ofício escrito, praticado por servidor competente” e determinar o início da ação fiscal?

Do relato acima, observa-se, de um lado, o contribuinte se antecipando a qualquer procedimento do Fisco e, tendo identificado erros, procedido à retificação de suas declarações originais em 23/04/2001, após ter sido cientificado da existência do MPF (27/03/2001) e antes de ter sido cientificado do “início” dos trabalhos de fiscalização (08/06/2001).

Pois bem.

Na linha de posicionamento já externado em decisões anteriores, não exatamente sobre esta mesma questão, entendo que o MPF, “primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. [...]”³, ou, nas palavras de Leandro Paulsen, René Bergman Ávila e Ingrid Schroder Sliwka “é documento inicial permissivo da ação fiscal pelo setor de fiscalização do órgão fazendário. A ação fiscal terá início a partir da notificação ao sujeito passivo do início da ação fiscal através de Termo de Início da Ação Fiscal, subscrito pelos Auditores-Fiscais que cumprirão o mandado expedido pela autoridade competente nos termos da Portaria supra transcrita. [...]”⁴

³ 2º CC - AC. 203-09947, 3ª Câmara. Rel. Valdemar Ludvig.

E com os olhos voltados para a ocorrência da denúncia espontânea, assim se pronunciou o ex-Conselheiro Antonio Zomer, no Acórdão nº 202-19726, de 03/09/2008, voto vencedor:

“A autorização para a realização das Verificações Obrigatórias é dada pelo MPF originário (fl. 01), mas a exclusão da espontaneidade não decorre da ciência do MPF mas de ato de ofício praticado pelo servidor competente da SRF. Este servidor é o Auditor-Fiscal, o qual tem competência para delimitar o período a ser examinar, dentro dos últimos cinco anos, ao expedir o Termo de Início de Fiscalização.

A fiscalização não tem início com entrega do MPF, que tem a função de apresentar o servidor competente da SRF ao contribuinte, mas com a ciência deste no Termo de Início de Fiscalização. É o que dispõe o art. 7º do Decreto nº 70.235/72, verbis: [...]”

Vê-se, portanto, que a Recorrente tem razão, ao menos no que se refere à demarcação da data em que se iniciou a fiscalização para fins de verificação da denúncia espontânea, haja vista que o próprio Fisco assim a considerou como tendo ocorrido em 08/06/2001.

Voto, pois, por demarcar o termo de início da presente ação fiscal como ocorrido em 08/06/2001.

→ **Item “001” do auto de infração**

Falta de recolhimento da CPMF

O quadro elaborado no item “4.4” do *Termo de Verificação Fiscal*, que está inserido entre a fl. 861 e a fl. 862, aponta a forma como a fiscalização chegou ao valor de R\$ 3.846.839,77, por ela indicado como sendo o valor da CPMF que a autuada deixou de recolher relativamente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro, abril, junho, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 1998.

Ou seja, partiu ela dos valores informados a título da CPMF constantes da terceira leva de declarações retificadoras, entregue em agosto de 2002 [cujo total anual montou a R\$ 940.951.237,19], e, confrontando-o com o valor efetivamente recolhido consoante as guias Darf (total anual de R\$ 937.301.573,03], apurou a diferença que acabou por ser lançada de ofício, sob o argumento de que a autuada não poderia ter efetuado a “compensação” por falta de previsão legal.

Para a Recorrente, todavia, tal diferença não existiria, visto que a mesma surgiu apenas em face de ter sido obrigada pela fiscalização a apresentar uma terceira leva de declarações retificadoras nas quais fez inserir uma movimentação que não correspondeu à realidade, porque, explica, o lançamento da CPMF na conta do cliente teria sido, de fato, feito a maior, o que ensejou também um recolhimento a maior, equívoco esse, porém, posteriormente retificado mediante estorno em favor do cliente, de maneira que informara na declaração a CPMF a ser paga pelo seu valor líquido, isto é, o valor lançado a maior já descontado do estorno correspondente. Assim, ao ser compelido a entregar uma nova declaração na qual indicou o valor da CPMF, digamos, “errado”, ou seja, aquele descontado indevidamente do seu cliente, teria feito surgir uma diferença de recolhimento que, absolutamente não se justificaria, visto que, na realidade, o que teria havido é um erro no lançamento e no recolhimento da contribuição, este posteriormente “compensado”.

Socorro-me das próprias palavras da Recorrente para melhor explicar os fatos, à fl. 1.009:

“49. Durante o procedimento de fiscalização, os agentes da administração entenderam que o procedimento adotado pelo Recorrente na demonstração das compensações realizadas no ano de 1998 estava equivocado. Isso porque, nas situações em que o Recorrente reteve e recolheu CPMF em valor maior que o devido pelos clientes, estornou o valor recolhido indevidamente, devolveu-o aos clientes e efetuou a compensação no período em que tal equívoco foi constatado..

50. Assim, nas informações prestadas à Secretaria da Receita Federal constavam declarados os valores realmente devidos a título de CPMF, ou seja, com o cômputo da compensação, razão pela qual os valores informados na Declaração Trimestral da CPMF, por corresponderem à movimentação de fato realizada coincidiam com os valores efetivamente recolhidos (como, aliás, não podia deixar de ser.”

Pelo relato acima depreende-se que, tendo a autuada retido e recolhido a maior em determinado período o valor da CPMF de seus clientes, e, constatado o equívoco e em momento posterior, restituído ao cliente a diferença e “compensado” o valor da CPMF com o valor que recolheria a este título, viu-se compelida a retratar essa operação ao Fisco, não dessa forma, mas, sim, sem os efeitos da compensação, e isto por considerar a autoridade fiscal que não existiria base legal para esse “ajuste”.

À propósito da dúvida suscitada pela Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes e que deu azo à realização da diligência, ressaltou, não obstante as informações trazidas pela fiscalização, que a autuada, por meio do documento entregue ao Fisco em agosto de 2002, fl. 841, já esclarecera que “os arquivos relativos às compensações/retenções em atraso tem (sic) como objetivo permitir aos fiscais da Secretaria da Receita Federal conciliar as Declarações Trimestrais entregues com os Darf's recolhidos, bastando para isso ‘somar’ o arquivo da Declaração Trimestral ao arquivo de compensações/retenções em atraso”.

Essa informação aparentemente justificaria a reclamação da Recorrente, de que as diferenças de recolhimento apuradas pela fiscalização adviriam mesmo da desconsideração dos efeitos da compensação realizada, ou seja, na medida em que as declarações retificadoras, notadamente a terceira leva delas registrou a movimentação “errada”, exsurgiram valores da CPMF a descoberto, sem recolhimento.

Paralelamente a essa constatação, há que se deixar aqui o registro de que, em nenhuma parte do processo, em nenhum documento dos autos, há o detalhamento das tais “compensações” efetuadas, o que parece ter ficado circunscrito aos campos de visão dos fiscais autuantes e dos responsáveis pela empresa, visto que as mesmas estariam num dos oito “CD” a que alude o documento de fl. 839, entregue pela empresa ao Fisco, sem que, porém, tivesse referido detalhamento saído dos *clusters* em que gravado naquele arquivo magnético.

Não obstante, a fiscalização ficou-se inerte diante de uma eventual insuficiência de recolhimento decorrente dos procedimentos de “compensação” que a autuada realizara, de modo que parto da premissa de que a diferença lançada tem origem e está na dependência do que aqui restar decidido sobre a validade ou não do procedimento vergastado.

Enfrentemos a matéria, pois.

Compensação de CPMF retida e recolhida a maior

Enquanto a fiscalização limitou-se a desconsiderar as compensações por “não haver base legal” para tanto, a DRJ, enfrentando os termos da impugnação, avançou um pouco mais e fundamentou sua decisão dizendo que a compensação a que alude o artigo 170 do Código Tributário Nacional diz respeito à relação jurídica existente entre a Fazenda Nacional e o titular do crédito tributário a ser compensado, que, no caso, seria o cliente do Banco [credor junto ao Fisco] e não o próprio Banco, realizador da compensação em comento [devedor da CPMF junto ao Fisco]. Assim, somente o cliente é que poderia solicitar a compensação. Além disso, refutou a utilização do artigo 166 do Código Tributário Nacional visto que o mesmo trataria do instituto da restituição, figura que considera distinta da compensação. Dessa forma, considerou a instância de piso que não há na legislação tributária, autorização expressa para a compensação da CPMF tal como realizada pela autuada.

A Recorrente, por sua vez, buscou arrimo na regra do art. 14 da IN SRF 21, de 1997, que, regulamentando o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, dispôs que, palavras minhas, os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subsequentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.

Também apelou a Recorrente para a extensão dada pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional ao conceito de “sujeito passivo” de que trata o art. 170 do mesmo *Codex*, segundo o qual deve compreender o “contribuinte”, quando este tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e o “responsável”, quando este, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei.

Além disso, considera a Recorrente ser parte legítima para postular a compensação pelo fato de que, tendo procedido ao estorno em favor de seus clientes do valor da CPMF retida e recolhida a maior, acabou por assumir o encargo financeiro correspondente. Nessa linha, entende que, com a edição do art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, caberia, sim, a aplicação da regra constante do art. 166 do Código Tributário Nacional, segundo a qual “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Dispostos os argumentos e motivações de ambas as partes, passo a externar o meu posicionamento.

Inicialmente e à luz dos art. 4º e 5º da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, temos que o *cliente* do *Banco* é o contribuinte da CPMF cuja responsabilidade pelo seu recolhimento é o *Banco*.

Então, o *cliente* é o contribuinte de fato e o *Banco* é o contribuinte de direito, subsumindo-se, ambos, respectivamente, aos conceitos dados pelos incisos I e II do art. 121 do Código Tributário Nacional citado acima. Acresça-se ainda a informação, não relevante para o presente caso pois as hipóteses nelas previstas não se concretizaram, de que, consoante os parágrafos 2º e 3º do art. 5º da referida lei, a instituição financeira poderá assumir a responsabilidade pelo pagamento da contribuição na hipótese de eventual insuficiência de recursos nas contas correntes, e que, na falta de retenção da contribuição, fica mantida em caráter supletivo, a responsabilidade do contribuinte pelo seu pagamento.

Embora tratando de IPI e não de CPMF, reproduzo a seguir trechos da ementa do voto proferido pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, no qual decidiu-se que somente o contribuinte de direito possui legitimidade ativa para acionar o Estado em busca de restituição de valor pago a maior. Vejamos:

EMENTA

1. O "contribuinte de fato" (in casu, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo "contribuinte de direito" (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

2. O Código Tributário Nacional, na seção atinente ao pagamento indevido, preceitua que: "Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la."

3. Conseqüentemente, é certo que o recolhimento indevido de tributo implica na obrigação do Fisco de devolução do indébito ao contribuinte detentor do direito subjetivo de exigí-lo.

4. Em se tratando dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (artigo 166, do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido.

5. A exegese do referido dispositivo indica que: "...o art. 166, do CTN, embora contido no corpo de um típico veículo introdutório de norma tributária, veicula, nesta parte, norma específica de direito privado, que atribui ao terceiro o direito de retomar do contribuinte tributário, apenas nas hipóteses em que a transferência for autorizada normativamente, as parcelas correspondentes ao tributo indevidamente recolhido: Trata-se de norma privada autônoma, que não se confunde com a norma construída da interpretação literal do art. 166, do CTN. É desnecessária qualquer autorização do contribuinte de fato ao de direito, ou deste àquele. Por sua própria conta, poderá o contribuinte de fato postular o indébito, desde que já recuperado pelo contribuinte de direito junto ao Fisco. No entanto, note-se que o contribuinte de fato não poderá acionar diretamente o Estado, por não ter com este nenhuma relação jurídica. Em suma: o direito subjetivo à repetição do indébito pertence exclusivamente ao denominado contribuinte de direito. Porém, uma vez recuperado o indébito por este junto ao Fisco, pode o contribuinte de fato, com base em norma de direito privado, pleitear junto ao contribuinte tributário a restituição daqueles valores. A norma veiculada pelo art. 166 não pode ser aplicada de maneira isolada, há de ser confrontada com todas as regras do sistema, sobretudo com as

veiculadas pelos arts. 165, 121 e 123, do CTN. Em nenhuma delas está consignado que o terceiro que arque com o encargo financeiro do tributo possa ser contribuinte. Portanto, só o contribuinte tributário tem direito à repetição do indébito. Ademais, restou consignado alhures que o fundamento último da norma que estabelece o direito à repetição do indébito está na própria Constituição, mormente no primado da estrita legalidade. Com efeito a norma veiculada pelo art. 166 choca-se com a própria Constituição Federal, colidindo frontalmente com o princípio da estrita legalidade, razão pela qual há de ser considerada como regra não recepcionada pela ordem tributária atual. E, mesmo perante a ordem jurídica anterior, era manifestamente incompatível frente ao Sistema Constitucional Tributário então vigente." (Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393)

6. Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera à repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do "contribuinte de fato" (pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo), à luz do disposto no artigo 166, do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito.

7. À luz da própria interpretação histórica do artigo 166, do CTN, deduz-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o pólo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do "tributo indireto" indevidamente recolhido (Gilberto Ulhôa Canto, "Repetição de Indébito", in Caderno de Pesquisas Tributárias, n° 8, p. 2-5, São Paulo, Resenha Tributária, 1983; e Marcelo Fortes de Cerqueira, in "Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, págs. 390/393).

8. É que, na hipótese em que a repercussão econômica decorre da natureza da exação, "o terceiro que suporta com o ônus econômico do tributo não participa da relação jurídica tributária, razão suficiente para que se verifique a impossibilidade desse terceiro vir a integrar a relação consubstanciada na prerrogativa da repetição do indébito, não tendo, portanto, legitimidade processual" (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª ed., São Paulo, 2008, Ed. Noeses, pág. 583).

9. In casu, cuida-se de mandado de segurança coletivo impetrado por substituto processual das empresas distribuidoras de bebidas, no qual se pretende o reconhecimento do alegado direito líquido e certo de não se submeterem à cobrança de IPI incidente sobre os descontos incondicionais (artigo 14, da Lei 4.502/65, com a redação dada pela Lei 7.798/89), bem como de compensarem os valores indevidamente recolhidos àquele título.

10. Como cediço, em se tratando de industrialização de produtos, a base de cálculo do IPI é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento industrial (artigo 47, II, "a", do CTN), ou, na falta daquele valor, o preço corrente da mercadoria ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (artigo 47, II, "b", do CTN).

11. A Lei 7.798/89, entretanto, alterou o artigo 14, da Lei 4.502/65, que passou a vigorar com a seguinte redação: "Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (...) II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. § 1º. O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do

valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. § 2º. Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente. (...)"

12. Malgrado as Turmas de Direito Público venham assentando a incompatibilidade entre o disposto no artigo 14, § 2º, da Lei 4.502/65, e o artigo 47, II, "a", do CTN (indevida ampliação do conceito de valor da operação, base de cálculo do IPI, o que gera o direito à restituição do indébito), o estabelecimento industrial (in casu, o fabricante de bebidas) continua sendo o único sujeito passivo da relação jurídica tributária instaurada com a ocorrência do fato impositivo consistente na operação de industrialização de produtos (artigos 46, II, e 51, II, do CTN), sendo certo que a presunção da repercussão econômica do IPI pode ser ilidida por prova em contrário ou, caso constatado o repasse, por autorização expressa do contribuinte de fato (distribuidora de bebidas), à luz do artigo 166, do CTN, o que, todavia, não importa na legitimação processual deste terceiro.

13. Mutatis mutandis, é certo que: "1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações. 2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade ad causam para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte. 3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista. 4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS. 5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS." (RMS 24.532/AM, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 26.08.2008, DJe 25.09.2008)

14. Conseqüentemente, revela-se escorreito o entendimento exarado pelo acórdão regional no sentido de que "as empresas distribuidoras de bebidas, que se apresentam como contribuintes de fato do IPI, não detém legitimidade ativa para postular em juízo o creditamento relativo ao IPI pago pelos fabricantes, haja vista que somente os produtores industriais, como contribuintes de direito do imposto, possuem legitimidade ativa".

(REsp 903394 AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010)

Feitas as considerações acima, manifesto-me favorável ao entendimento esposado pela Recorrente, porquanto sua situação – retenção e recolhimento a maior da CPMF, com posterior devolução da diferença ao cliente [e isso não foi contestado pela fiscalização], e diminuição do valor a recolher da CPMF de período posterior, mediante a compensação com aquele indébito – se amolda nas regras do art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, regulamentado pelo art. 14 da IN SRF nº 21/97.

Pelo exposto, voto pelo cancelamento da exigência de R\$ 3.846.839,97, e dos juros de mora sobre ela incidentes.

Multa de ofício de 112,5%

Não obstante minha proposição acima tenha sido aprovada, o que torna desnecessária qualquer discussão acerca da multa de ofício sobre referida infração, considero oportuna a discussão sobre o seu agravamento, para que, na eventualidade de entendimento diferente da CSRF, que, por sua vez, ficará na dependência de eventual recurso especial interposto, não seja necessário que o processo retorne a esta Turma para julgamento apenas desta matéria.

Sobre a diferença de CPMF, tida pelo Fisco como não recolhida, da ordem de R\$ 3.846.838,77, foi aplicada a multa de ofício de 112,5%, prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que aumenta em 50% a multa de 75%, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos. Montou, portanto, referida multa de ofício em R\$ 4.327.693,62.

A fiscalização elaborou uma planilha às fls. 864/866 demonstrando quantos dias de atraso incorreu a autuada para atender a cada uma das intimações que lhe foram feitas, dias esses que, somados, perfizeram 356 (trezentos e cinquenta e seis) dias.

A Recorrente, por seu lado, se defendeu contestando a metodologia adotada pela fiscalização, que não teria considerado o teor das intimações, ou seja, que, em alguns casos, a informação prestada era complemento de uma outra anterior, solicitada verbalmente.

Além disso e especificamente em relação à “Intimação nº 07/034/2001”, alegou que o “atraso” foi motivado por indefinição do próprio Fisco quanto ao que realmente estava sendo solicitado [a definição ficara dependendo de acertos entre as partes, Fisco e contribuinte].

Considerou também a Recorrente que a demora no fornecimento de extratos bancários de seus clientes, fora motivada pela sua incerteza quanto à violação ou não do sigilo bancário, o que a fez apresentar questionamentos em vez de uma entrega pura e simples de tal documentação. Ademais disso, alegou não ter se omitido.

Contestou também a Recorrente o fato de estar sendo punida em relação àquelas intimações para as quais, dada a sua complexidade, solicitara dilação no prazo de atendimento, pedido esse que lhe fora negado. Nessa situação, considera injusto o tratamento recebido, pois, mesmo tendo atendido à intimação, recebeu uma punição que seria aplicada àquele que se mantivesse inerte.

Assim, em resumo, apurou a Recorrente que incorreu num atraso de apenas 20 (vinte) dias, em vez dos 356 apurados pelo Fisco.

Com a devida vênia, não vejo nenhum sentido em se somar os dias de atraso verificados no atendimento de cada intimação para justificar a exasperação da multa de ofício, até porque, para que se chegasse ao cabalístico número 356, recorreu-se a atrasos de 1 dia (duas ocorrências), 2 dias (duas ocorrências), 3 dias (uma ocorrência), 7 dias (uma ocorrência), 8 dias (uma ocorrência).

A mim também não pareceu correta a metodologia adotada pela fiscalização para contabilizar os atrasos, especialmente se levarmos em conta que em pelo menos duas intimações [07/034/2001 e a 09/034/2001], para as quais foram apontados 285 dias de atraso “parciais”, o que se verifica é que houve atendimentos parciais por parte da autuada até mesmo dentro do prazo dado. Ou seja, não ficou ela inerte durante os tais 285 dias.

Além disso, o quadro elaborado pela Recorrente e que consta das fls. 907 e 908, cujos principais trechos leio em sessão, traz contrapontos às imputações do Fisco e

apresenta justificativas que se mostram bastante plausíveis para que a alegada obstaculização aos trabalhos do Fisco seja rejeitada.

Desta forma, tem razão a Recorrente quando se queixa do tratamento a ela dispensado, já que recebeu uma penalidade que é a mesma aplicada àquele contribuinte que atrapalha, obstaculiza a fiscalização mediante uma atividade passiva, o que, à evidência dos autos, não foi o caso da Recorrente, para a qual, inclusive, deve se levar em conta as suas peculiaridades, notadamente a de envolver a manipulação e controle de milhões de documentos de seus correntistas.

Além disso, ao final das contas, o trabalho da fiscalização não se mostrou prejudicado pelo atraso havido no atendimento das intimações, de sorte que, em não tendo vislumbrado a intenção deliberada da autuada em obstaculizar os trabalhos da fiscalização, voto pelo provimento ao recurso para cancelar a exasperação de 50% na multa de 75% que lhe foi aplicada.

→ **Item 002 do auto de infração**

Multa regulamentar por informações inexatas, incompletas ou omitidas em relação à CPMF

Consoante se observa do Mandado de Procedimento Fiscal à fl. 1, a presente ação fiscal teve como escopo, dentre outros, a verificação da consistência dos dados inseridos nas Declarações Trimestrais da CPMF relativas ao ano de 1998, ao longo da qual verificou a fiscalização ter a autuada incorrido em informações inexatas, incompletas e omitidas, o que ensejou a aplicação de multa regulamentar.

De acordo com o item “3.1” do *Termo de Verificação Fiscal*, fls. 846/866, as Informações/Declarações Trimestrais contendo a movimentação para apuração da CPMF pela autuada se deram:

1988/ Período	Data da entrega das informações/declarações			
	Original	1ª Retificadora	2ª Retificadora	3ª Retificadora
1º Trim	20/04/1998	07/04/2001	04/02/2002	29/08/2002
2º Trim	22/07/1998	23/04/2001		
3º Trim	06/10/1998	07/04/2001		
4º Trim	15/01/1999	07/04/2001		

Ainda de acordo com o referido *TVF*, a metodologia adotada pela fiscalização para encontrar e quantificar as infrações cometidas no preenchimento das declarações (informações inexatas, incompletas ou omitidas) foi a de, mediante a utilização de *software* específico⁵, realizar os seguintes confrontos: 1ª retificadora x original; 2ª retificadora x 1ª retificadora e, por fim, 3ª retificadora x 2ª retificadora.

Assim, conforme se vê na tabela “3.3.1”, do TVF, apontou as seguintes quantidades de erros cometidos, já totalizadas para todos os meses de 1998:

Confrontação	Quantidade de erros
1ª retificadora, entregue em abr/2001 x original	42.486.036
2ª retificadora, entregue em fev/2002 x 1ª retificadora	23.033.280
3ª retificadora, entregue em ago/2002 x 2ª retificadora	1.025.719
<i>Soma dos erros encontrados</i>	<i>66.545.035</i>

A fiscalização partiu da premissa de que os fatos geradores da infração ocorreram nas datas de entrega das informações/declarações, originais/retificadoras, e, para definir o valor da multa a ser aplicada, valeu-se da regra constante do art. 46, I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, que fixa-a em R\$ 5,00 por grupo de cinco informações inexatas, combinando-a, para os fatos geradores havidos anteriormente à sua edição, com a regra do art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional, haja vista ser mais benéfica que aquela estabelecida pelo art. 11, §§ 1º, 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.968, de 1982.

Assim, apurou que o valor da multa seria de R\$ 66.547.750,00, distribuídos de acordo com os respectivos fatos geradores e segundo os dados inseridos no *Demonstrativo de Apuração de Multa Regulamentar* do auto de infração, às fls. 869/872:

Informações/declarações	Fato Gerador	Multa (R\$)⁶
Leva de originais	20/04/1998	13.344.057,00
	22/07/1998	13.576.836,00
	06/10/1998	7.449.591,00
	15/01/1999	8.118.266,00
1ª leva de retificadoras	30/04/2001	23.033.280,00
2ª leva de retificadoras	04/02/2002	1.025.720,00
SOMA		66.547.750,00

De plano, nota-se do confronto entre as duas tabelas acima a falta de correspondência entre a quantidade de erros indicada pelo Fisco na tabela “3.3.1”, acima reproduzida, e os valores lançados no auto de infração, que, a rigor, deveriam ter seus valores absolutos idênticos, ou seja, o número de erros deveria corresponder ao mesmo número em reais, mas, no caso, temos 66.545.035 de erros e R\$ 66.547.750,00 de multa, o que nos dá uma diferença de 2.715 ocorrências, equivalente à multa de R\$ 2.715,00.

Ajustes necessários em virtude de erros de soma existentes nas planilhas elaboradas pela fiscalização

Essa diferença tem origem em dois equívocos cometidos pela fiscalização.

O primeiro deles, num erro de soma de 2.913 infrações, cometido na tabela constante do item “3.4.1” do TVF, já que o resultado de $17.277 + 9.807$ é 27.084, e não 29.997, conforme constou da coluna “Total da Linha” (dezembro). Assim, a soma de ocorrências detectadas nas declarações originais do 4º trimestre de 1998 deveria ser de 8.115.353 [$8.056.529 + 31.740 + 27.084$], em vez dos 8.118.266.

E o segundo, em novo erro de soma, na mesma tabela, desta feita envolvendo a soma da coluna “Campo Base de Cálculo”, em que se constata ser o correto a cifra de 32.200.137, em vez dos 32.200.336 que lá constou, ou, como se queira, envolvendo a coluna “Total da Linha”, em que se constata ser o correto a cifra de 42.485.837, em vez dos 42.486.036 que lá constou.

Considerando-se tais ajustes, a quantidade de ocorrências, base para a aplicação da multa regulamentar, passa a ser assim formada:

Fato Gerador	Ocorrências
20/04/1998	13.344.057
22/07/1998	13.576.836
06/10/1998	7.449.591
15/01/1999	8.115.353
Sub total	42.485.837
30/04/2001	23.033.280
04/02/2002	1.025.720
SOMA	66.544.837

Consequentemente e tendo em conta que a multa regulamentar é de R\$ 5,00 para cada grupo de cinco ocorrências, o seu valor correto é de R\$ 66.544.837,00, devendo, portanto, ser retificada a exigência, caso seja mantida por este colegiado.

Feitas essas considerações iniciais e os ajustes necessários, tratemos agora das matérias agitadas pela Recorrente.

a) Metodologia de apuração das multas

A Recorrente entende que, se uma declaração retificadora substitui integralmente as informações prestadas numa declaração entregue anteriormente, somente teria cabimento a existência de erros a ensejar a aplicação de multa regulamentar quando (a retificadora) fosse confrontada com as operações a que ela (retificadora) se referiu.

Ou, dito de outra forma, não haveria erro algum a ser quantificado e denunciado quando se compara as informações contidas numa declaração retificadora com aquelas contidas numa declaração entregue anteriormente.

Assim, como no presente caso não houve esse confronto [*última retificadora x operações a que se refere*], entende a Recorrente que a multa deveria ser cancelada.

O argumento da Recorrente é válido, porém, necessita ser contextualizado.

Ela tem razão quando afirma que, de acordo com a própria Administração Tributária, uma declaração retificadora substitui integralmente as informações prestadas numa declaração anterior. Afinal, é o que foi estabelecido originalmente pela IN SRF 122, de 08/10/1999⁷, posteriormente ratificado pela IN SRF nº 45/2001 a que se referiu a Recorrente:

“Art. 5º A alteração de Declaração já entregue será efetivada mediante apresentação de outra, a título de retificação, que conterà todas as informações anteriormente declaradas, ainda que não sujeitas a alteração, bem assim as informações a serem adicionadas, se for o caso.

Parágrafo único. A Declaração retificadora substituirá, integralmente, as informações apresentadas na Declaração anterior, vedada a complementação.”

A ressalva fica por conta da obrigatória divisão que há de ser feita nas nuances que envolvem as retificadoras constantes deste processo, que, como visto alhures, existiram em trêsavas, tendo a primeira delas sido elaborada pelo próprio contribuinte e entregue **antes** do início da ação fiscal e a segunda e a terceira delas sido elaboradas também pelo próprio contribuinte, porém, já sob intimação do Fisco.

Neste ponto já se nota que a minha concordância com a argumentação da Recorrente vai até o ponto em que é preciso atentar para a perda da espontaneidade a que se refere o § 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, segundo o qual “O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.”

Quero dizer que, a partir do início da ação fiscal, a apuração de erros nas declarações não mais pode ser atribuída a uma iniciativa do contribuinte, mas, sim, à do Fisco, que o terá feito de ofício. Ou, em outras palavras, o confronto entre a leva de retificadoras substitui aquele confronto desejado pela Recorrente (*retificadoras x operações*).

Assim, considero perfeitamente possível que a apuração de informações indevidas, incompletas ou omitidas se dê com base no confronto entre as informações contidas nas declarações retificadoras.

a.1 - Multa - confronto entre 1ª leva de retificadoras x originais

a.1.1 - Questões de direito

Neste tópico trataremos da multa regulamentar aplicada sobre os as informações inexatas, incompletas ou omitidas nas declarações originais entregues em abril, julho e outubro de 1998 e em janeiro de 1999, as quais foram apuradas do confronto que se fez com a primeira leva de retificadoras, entregues em abril de 2001. O valor lançado foi de R\$ 42.486.035,00⁸.

⁷ Dispõe sobre a Declaração Trimestral da CPMF de 24/08/2001

⁸ Atentar para o ajuste proposto no tópico anterior.
Autenticado por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 12/06/2012 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 05/06/2012 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em 18/06/2012 por JULIO CESAR ALVES RAMOS
Impresso em 03/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Esponaneidade

Com base nas considerações que teci na letra “a” acima, é de se acolher a argumentação da Recorrente em relação a essa multa.

Lembre-mo-nos aqui que já fixamos alhures a data de início da ação fiscal como sendo a de **08/06/2001**, de sorte que os erros detectados pelo próprio contribuinte nas suas informações/declarações originais e retificados **antes dessa data**, o que se deu em relação à *primeira leva de retificadoras*, todas entregues em abril de 2001, tiveram o condão de impedir que o Fisco pudesse ser considerado como o responsável pela apuração das inconsistências e, portanto, que pudesse dar azo à aplicação da multa regulamentar a que alude o inciso I, do art. 47, da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25 de agosto de 2000.

Neste contexto encontram-se os *42.488.750 erros* existentes nas informações/declarações originais entregues ao longo de 1998 e em janeiro de 1999 e que, por terem sido retificados pelo próprio contribuinte em abril de 2001, antes, portanto, do início da ação fiscal, não podem dar ensejo à aplicação da multa de R\$ 42.488.750,00.

Voto, pois, pelo cancelamento da multa regulamentar no valor de R\$ 42.488.750,00.

Ausência de base legal para os fatos geradores anteriores a agosto de 2000

Caso vencido em relação à proposição acima, ainda assim a referida multa de R\$ 42.488.750,00 não pode ser exigida.

Alega a Recorrente que, à época em que entregou as declarações trimestrais da CPMF referente a 1998, não havia na legislação da CPMF qualquer dispositivo legal que contemplasse a aplicação de multa por conta de equívocos constantes das declarações entregues.

Desta forma, aduz ela, não poderia a fiscalização, a pretexto de que os artigos 12, I e 19 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, assim autorizariam, valer-se do art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, que trata apenas do imposto de renda, e cuja abrangência para todos os tributos e contribuições administrados pela Receita Federal teria sido estendida pelo art. 5º, § 3º, do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984. E, prossegue, mesmo que se considere que referido art. 5º seria mesmo aplicável para todos os tributos administrados pela Receita Federal, dentre eles não poderia estar incluída a CPMF, visto que a mesma sequer existia em 1984.

Portanto, conclui a Recorrente, que a aplicação da multa com base no. 47 da Medida Provisória nº 2.037/2000 em face de ser mais benéfica que aquela prevista no art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, não poderia prevalecer para as declarações trimestrais de CPMF [originais] entregues em 1998 e em 1999, de sorte que considera que o lançamento ora efetuado para essas declarações, consistiria em afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade.

Importante trazer para este Colegiado a transcrição dos principais dispositivos suscitados, tanto pelo Fisco, quanto pela Recorrente.

A obrigatoriedade das instituições responsáveis pela retenção e pelo recolhimento da CPMF de prestar à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à

identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações, constou da própria Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, no parágrafo 2º, do art. 11, conforme se vê abaixo:

“Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 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 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)” (grifei)

Com a edição da Portaria MF nº 106, de 19/05/1997, é que se pôs no plano prático a previsão contida no § 2º da referida Lei nº 9.311/96, ainda sem se cogitar de uma “declaração”, mas, somente de “informações”, a serem prestadas em meio magnético, e restritas aos dados dos trimestres de 1997 e ao bimestre de janeiro e fevereiro de 1998. Veja-se:

“O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no art. 11, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, resolve

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

I - nº de inscrição no Cadastro de Pessoa Física - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC; II - valor global, em cada mês, das operações sujeitas à retenção da contribuição, observado o disposto no § 2º; III - valor da contribuição retida no período citado no inciso anterior.

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

a) totalizadas sob um único código, quando o contribuinte não estiver obrigado a inscrever-se no Cadastro de Pessoas Físicas, ou no caso de liquidação ou pagamento de créditos, direitos ou valores de que trata o inciso III do art. 2º da Lei nº 9.311, de 1996, de montante igual ou inferior a R\$ 10.000,00;

b) prestadas em meio magnético, de acordo com as especificações a serem baixadas pela Secretaria da Receita Federal, abrangendo os dados referentes a cada trimestre do ano-calendário de 1997 e ao bimestre janeiro e fevereiro de 1998;

c) entregues até o último dia útil do mês subsequente ao dos prazos previstos na alínea "b".

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

Art. 2º O disposto nesta Portaria aplica-se também às 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.

Art. 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição de crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.” (grifei)

Regulamentando as formas de apresentação das informações de que tratou a referida Portaria MF nº 106, de 1997, foi editada a IN SRF nº 44, de 29/04/1998, assim dispondo:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no art. 19 da Lei n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996, no art. 1º da Lei n.º 9.539, de 12 de dezembro de 1997, e na Portaria MF n.º 371, de 29 de julho de 1985, resolve:

Art. 1º As informações de que trata a Portaria MF n.º 106, de 15 de maio de 1997, serão:

I – apresentadas por períodos trimestrais, inclusive em relação ao primeiro trimestre de 1998;

II – apresentadas por período mensal, relativamente ao mês de janeiro de 1999;

III - prestadas de acordo com as especificações técnicas expedidas pela Coordenação-Geral de Tecnologia e de Sistemas de Informação - COTEC;

IV - entregues à Unidade da Secretaria da Receita Federal que jurisdicionar o estabelecimento centralizador da instituição informante até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período a que se referirem.”

Observemos que ainda estamos falando da entrega de “informações”, de sorte que a instituição da obrigatoriedade da entrega de uma “declaração trimestral” somente se deu com a edição da IN SRF nº 122, de 08/10/1999, ocasião em que **não** se aproveitou o ensejo para o estabelecimento de qualquer sanção a ser aplicada no caso de “informações inexatas, incompletas ou omitidas” nas declarações a serem entregues. Vejamos:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto na Emenda Constitucional nº 21, de 18 de março de 1999, nos arts. 11 e 19 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, na Lei nº 9.539, de 12 de dezembro de 1997, e no art. 5º da Portaria MF nº 134, de 11 de junho de 1999, resolve:

Art. 1º Deverão apresentar a Declaração Trimestral da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – Declaração da CPMF as instituições responsáveis pela retenção e recolhimento da Contribuição, relacionadas no art. 5º da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996.

§ 1º A Declaração da CPMF poderá ser apresentada em disquete 3½", CD-R, fita magnética ou cartucho, observadas as normas e especificações técnicas estabelecidas nesta Instrução Normativa.

§ 2º A apresentação em disquete somente será admitida quando todas as informações puderem constar em um único disquete.

§ 3º Cada disquete, CD-R, fita magnética ou cartucho deverá conter uma única Declaração.

Art. 2º A Secretaria da Receita Federal disponibilizará, a partir do dia 11 de outubro de 1999, em sua página da Internet, neste endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>, o Programa Gerador da CPMF para os declarantes que optarem pela entrega em disquete ou CD-R.

§ 1º As Declaração entregues em fita magnética ou cartucho deverão observar o leiaute constante do Anexo I.

§ 2º O Programa Gerador da CPMF não oferecerá a possibilidade de entrada de dados por meio de digitação, devendo o declarante criar um arquivo com as informações sobre retenção da CPMF, conforme leiaute constante do Anexo I.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, o programa validará o arquivo e possibilitará gerar uma Declaração, que deverá ser gravada em disquete ou CD-R.

Art. 3º A Declaração da CPMF deverá ser entregue do 1º ao último dia útil do mês subsequente ao trimestre-calendário a que se referir as informações, nos seguintes locais:

I - nas unidades administrativas da Secretaria da Receita Federal, para entrega em disquete ou CD-R; II - nas unidades do Serviço de Processamento de Dados - SERPRO, discriminadas no Anexo II, para entrega em fita magnética ou cartucho.

§ 1º Opcionalmente, as Declarações apresentadas em um único disquete poderão ser transmitidas pela Internet, pelo endereço referido no **caput** do art. 2º.

§ 2º As informações de que trata este artigo, relativas ao mês de junho de 1999, deverão ser apresentadas no prazo previsto para a entrega das informações referentes ao 3º trimestre de 1999.

§ 3º As informações de que trata o parágrafo anterior, compreendidas no período de 17 a 30 de junho de 1999, deverão ser apresentadas em uma Declaração referente ao 2º trimestre de 1999.

Art. 4º A Declaração da CPMF, apresentada pelo declarante, deverá ser acompanhada do Recibo de Entrega, impresso pelo Programa Gerador da CPMF (Anexo III), no caso de disquete ou CD-R.

§ 1º No caso de fita magnética ou cartucho, o Recibo de Entrega deverá ser gerado pelo declarante, automaticamente por meio de sistema, observado o leiaute aprovado (Anexo III).

§ 2º Quando se tratar de Declaração transmitida via Internet, o recibo de entrega eletrônico será gravado no disquete utilizado na transmissão e poderá ser impresso posteriormente, utilizando-se de função específica existente para esse fim.

Art. 5º A alteração de Declaração já entregue será efetivada mediante apresentação de outra, a título de retificação, que conterá todas as informações anteriormente declaradas, ainda que não sujeitas a alteração, bem assim as informações a serem adicionadas, se for o caso.

Parágrafo único. A Declaração retificadora substituirá, integralmente, as informações apresentadas na Declaração anterior, vedada a complementação.

Art. 6º Os declarantes manterão conservados todos os documentos contábeis e fiscais, relacionados com a CPMF, enquanto perdurar o direito da Fazenda Pública de cobrar ou constituir os créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Art. 7º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.”

Então, não obstante a edição desses atos infralegais, não se cogitou da aplicação de qualquer penalidade relacionada às informações a serem prestadas pelas instituições responsáveis pela retenção da contribuição, o que somente veio a ocorrer, de forma expressa, com a entrada em vigor do artigo 47 da Medida Provisória nº 2.037-21, que se deu, segundo o seu art. 52, em de 25 de agosto de 2000, *verbis*:

“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.”

Portanto, repito, somente a partir de 25/08/2000 é que passou a existir na legislação da CPMF uma punição para o caso de as informações relacionadas à contribuição conterem inexatidões, serem incompletas ou omitidas, que é justamente do que trata a presente parte da autuação.

E não obstante a inexistência de dispositivo legal expresso vigente à época dos fatos geradores eleitos pela fiscalização para a aplicação da multa regulamentar em face de incorreções nas declarações da CPMF, foi ela buscar na leitura conjunta dos artigos 12, inciso I, 19 e “demais disposições” da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, bem como no art. 11, §§ 1º, 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.968, de 23/11/1982, e no art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84, combinados ainda com a regra contida na letra “c”, do inciso II, do art. 106, do Código Tributário Nacional, o fundamento para seu procedimento.

Vejamos, pois, do que tratam referidos dispositivos.

→ Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996:

“Art. 12. Serão regidos pelas normas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal:

I - o processo administrativo de determinação e exigência da contribuição;

(...)

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. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)”

→ Decreto-Lei nº 1.968/82:

“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 ORTN 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).”

→ Decreto-Lei nº 2.124, de 1984:

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

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

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

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.”

Com a devida vênia, penso que o lançamento não se sustenta, porquanto, conforme bem apontado pela Recorrente, fundado em uma legislação que nada tem a ver com a matéria.

Ora, a prevalecer o entendimento do Fisco e da instância julgadora de primeira instância, estaremos admitindo que, desde a sua criação, a CPMF já possuía, há mais

de doze anos atrás, regras “claras” prevendo a obrigatoriedade de entrega de informações e, mais, prevendo a aplicação de multa para o caso de não observância da forma então prevista.

Lembro aqui aos meus pares que a primeira vez em que um ato infra legal cuidou de regulamentar a forma com que se daria o fornecimento por parte das instituições financeiras da movimentação relacionada à CPMF, atendendo, portando, ao ditame do artigo 19 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, o foi por meio da Portaria MF nº 106, de 1999, acima reproduzida, a qual, em primeiro lugar, menção alguma fez ao indigitado Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, e tampouco ao Decreto-Lei nº 1.968/82; antes, e como não poderia deixar de ser, o fez em relação à própria Lei nº 9.311 /1996, e, em segundo lugar, não tratou de estabelecer nenhuma penalidade quanto às eventuais falhas nas informações entregues.

Some-se a tudo isso o fato de que estamos tratando de uma obrigação principal que decorreu do descumprimento de obrigação acessória [vide o § 3º do art. 113, do Código Tributário Nacional, segundo o qual “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária], e que, nos termos do *caput* do art. 144, do Código Tributário Nacional, o seu lançamento deve ser regido pela lei então vigente na data da ocorrência do fato gerador da obrigação.

À propósito, trago aqui um julgado da então denominada Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, proferida na sessão de maio de 2006, Relatoria do Ilustre Conselheiro Julio Cesar Alves Ramos, votação unânime, Acórdão nº 204-01.325, com a ressalva de que na ocasião a discussão envolvia atraso na entrega e não erros nas declarações, assim ementado:

“CPMF. MULTA REGULAMENTAR. ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÕES. As declarações de informações relativas à CPMF foram instituídas com base no art. 11 da Lei nº 9.311/96, não se lhes aplicando as disposições do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84. Somente se aplica a multa prevista no art. 47 da Medida Provisória nº 2037-21, de 25 de agosto de 2000, para as declarações cujos prazos de entrega se tenham vencido após esta data. Anteriormente, não há multa a ser aplicada.

Recurso provido em parte.”

Essas circunstâncias todas, a meu ver, sinalizam claramente que, em 1998 e em janeiro de 1999, datas em que a fiscalização considerou como ocorrido os fatos geradores, não havia previsão legal para a aplicação da multa regulamentar sobre as informações/declarações trimestrais originais da CPMF.

Pelo exposto, deve ser cancelada a multa calculada sobre os fatos geradores de 20/04/1998, 22/07/1998, 06/10/1998 e 15/01/1999.

a.1.2 - Questão de fato

Diferenças apontadas pela Recorrente

A discussão abaixo só tem sentido caso eu tenha sido vencido nos sub-ítems anteriores.

Considera Recorrente que existem equívocos da fiscalização ao computar a quantidade de informações diferentes entre as declarações originais e a primeira leva de declarações retificadoras, entregue em abril de 2001.

Citou os “docs. 16/18” (fls. 936/938) anexos à sua impugnação, nos quais estariam os reais valores declarados, em detrimento daqueles constantes das tabelas de fls. 14 e 15 do TVF apontados pela fiscalização, para os quais a Recorrente alega desconhecer suas respectivas fontes.

Assim, entende a Recorrente que, em vez das 42.486.036 informações corrigidas pela primeira leva de retificadoras, o correto seria 37.142.424 informações.

A DRJ, por sua vez, entendeu que a Impugnante ficara apenas no campo das alegações e que seus demonstrativos não se fizeram acompanhar de qualquer rotina de processamento de dados e de, até mesmo, sem a especificação do tipo de programa utilizado para a obtenção da diferença encontrada.

Com a devida vênia, a questão suscitada pela Recorrente não foi devidamente enfrentada pela instância de piso.

Ora, o que a autuada contestou foi o fato de não ter conseguido identificar a fonte na qual se basearam os Auditores-Fiscais para elaborar as tabelas nas quais apontaram a quantidade de 42.486.036 erros cometidos na primeira leva de declarações retificadoras, quando confrontadas com a segunda leva. Em outras palavras, a Recorrente está dizendo que na segunda leva de declarações retificadoras não teria encontrado aqueles números que a fiscalização fez constar na citada tabela “3.4.1” do seu TVF.

Concordo com a Recorrente de que não se trata aqui de especificar rotinas de processamento ou de esclarecer o tipo de programa utilizado, mas, sim, de se enfrentar a imputação de que a fonte utilizada pelo Fisco é inexistente.

E isso os elementos constantes do presente processo não permitem esclarecer. Apenas com o retorno do mesmo à Unidade de origem e com manifestação dos Auditores-Fiscais a respeito deste questionamento é que nos dará elementos de se julgar esta matéria.

Desta forma, e, lembrando, para o caso de eu ter sido vencido nos itens anteriores, voto por converter o julgamento em diligência para que a Unidade de origem se manifeste sobre o quadro elaborado pela Recorrente e que consta da fl. 938.

a.2 - Multa -confronto 2ª leva de retificadoras x 1ª leva de retificadoras

Neste tópico trataremos da multa regulamentar aplicada sobre as informações inexatas, incompletas ou omitidas na *primeira leva de declarações retificadoras* entregues em abril de 2001, as quais foram apuradas do confronto que se fez com a *segunda leva de retificadoras* entregues em fevereiro de 2002. O valor da multa lançada foi de R\$ 23.033.280,00.

Alega a Recorrente que uma orientação emanada da própria Administração Tributária e que foi citada, inclusive, pelos fiscais autuantes no TVF, a *Nota Cosit/Coope 30, de 08/02/2002*, teria estabelecido que as penalidades introduzidas pelo artigo 47 da Medida Provisória 2.037-21, de 25 de agosto de 2000 abarcaria apenas as declarações cujo prazo de entrega tivesse expirado em data posterior a 28/08/2000.

Assim, entende a Recorrente que, se o que vale para fins de demarcação da ocorrência da infração é o prazo de entrega da declaração e se uma retificadora não possui prazo de entrega, a data de ocorrência do fato gerador que deveria ter sido adotado pela fiscalização é a data de vencimento do prazo de entrega.

Em outras palavras, portanto, defende a tese de que, se todas as retificadoras se referem a declarações cujo prazo de entrega ocorreu antes de 28/08/2000, os fatos geradores das ocorrências ocorreram em data em que não havia disposição expressa para a aplicação de multa regulamentar.

Primeiramente, de se trazer à baila os termos da citada *Nota Cosit/Coope 30, de 08/02/2002*, a qual, segundo se nota, voltou-se para esclarecer pontos relacionados ao atraso na entrega das declarações e não a erros nela cometidos. Veja-se:

“Focaliza-se o assunto em epígrafe com vista a esclarecer questões suscitadas pela Divisão de Mercado Financeiro e Assuntos Internacionais (Dimei), da Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis), sobre o aspecto temporal da aplicação da multa prevista no art. 47 da Medida Provisória (MP) nº 2.037-21, de 25 de agosto de 2000 – atual art. 46 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

2. Após registrar a instituição da Contribuição sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) pela Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e a atribuição, por meio de ato normativo da Secretaria da Receita Federal (SRF), de obrigações acessórias às instituições financeiras responsáveis pela retenção e recolhimento dessa Contribuição, a Cofis, abordando especificamente o atraso na entrega da Declaração de Informações Consolidadas – CPMF, resumiu as questões sobre o tema nos seguintes termos:

“a) a ocorrência da irregularidade prevista nos normativos mencionados, sujeita as pessoas jurídicas, independentemente do período a que se referir a declaração em atraso, à penalidade estabelecida pela Medida Provisória nº 2.037-21/2000?

b) considerando a hipótese da obrigação acessória ter seu prazo final para cumprimento antes da Medida Provisória nº 2.037-21/2000, para aplicação da penalidade, o período em atraso será contado a partir da data em que se expirou o prazo para entrega da respectiva declaração?”

(sic)

3. Preliminarmente, esclareça-se que as penalidades não podem ser aplicadas nos casos de infrações praticadas anteriormente à entrada em vigor da lei que as instituiu, exceto na hipótese em que a penalidade instituída for mais favorável ao sujeito passivo que a anteriormente vigente, conforme depreende-se dos arts. 105 e 106, inciso II, alínea “c”, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

4. À vista desse princípio, para esclarecer as indagações formuladas pela Cofis, há de se situar no tempo a ocorrência da prática infracional, ou seja, o fato gerador da obrigação de pagar a multa, para se verificar a possibilidade de aplicação da penalidade prevista no art. 46 da MP nº 2.158-35, de 2001 (art. 47 da MP nº 2.037-21, de 2000).

5. Ora, tratando-se de obrigação acessória de apresentar informações à SRF, em prazo fixado e na forma determinada em ato normativo, somente se pode falar

em prática infracional a partir do primeiro dia seguinte ao termo final desse prazo. Assim, apenas o atraso na entrega de declaração cujo prazo tenha expirado na mesma data ou em data posterior à da entrada em vigor da MP nº 2.037-21, de 2000, ensejaria a aplicação da multa prevista nessa MP. Portanto, a aplicação do art. 46 da MP nº 2.158-35, de 2001, guarda estreita relação com o prazo estabelecido para a entrega, no caso em exame, da Declaração de Informações Consolidadas – CPMF.

6. Em face disso e considerando que a MP nº 2.037-21 foi publicada em 28 de agosto de 2000, data em que entrou em vigor, tem-se, em suma, que o atraso na apresentação da supracitada Declaração cujo prazo de entrega tenha sido fixado até 27 de agosto de 2000, por força do disposto no art. 5º, § 3º, do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, enseja a aplicação da multa prevista no art. 11, § 3º, do Decreto-lei nº 1968, de 23 de novembro de 1982, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, observadas as conversões e atualizações monetárias posteriores, salvo se a multa prevista no art. 46 da MP nº 2.158-35, de 2001, for mais favorável ao sujeito passivo, e, no caso de termo final de prazo de entrega ocorrido a partir de 28 de agosto de 2000, o atraso reclama a aplicação da multa prevista nesse último dispositivo legal.

7. Com essas observações, solucionam-se as questões suscitadas pela Cofis, por meio da Nota Cofis/Dime nº 2, de 23 de janeiro de 2002.”

A Recorrente tem razão em parte!

Como já demonstrei alhures, estamos aqui tratando de uma obrigação principal que decorre do descumprimento de uma obrigação acessória, de sorte que, consoante a regra do art. 144 do CTN, “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Mas, a qual “obrigação” se refere o artigo? Resposta: à obrigação de entregar as declarações contendo a movimentação relacionada à apuração da CPMF.

E qual é a data da ocorrência da obrigação? Resposta: a data fixada para a entrega da declaração.

Ora, se, conforme apontou a Recorrente, uma declaração retificadora não possui um prazo de entrega, já que pode ser efetuada quando assim o entender o contribuinte, haveremos mesmo de considerar que os fatos geradores ensejadores da aplicação da multa regulamentar calculada sobre as informações inexatas, incompletas ou omitidas, devam ser as datas de vencimento da entrega das declarações originais.

Veja-se, a propósito, trecho do voto proferido no Acórdão nº 204-01.325, acima citado, com o qual concordo:

“Portanto, a pergunta é: quando nasceu a obrigação principal de que aqui se cuida?

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

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

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

Porém, e aqui cabe novamente a ressalva, o Acórdão acima transcrito tratou exclusivamente de multa aplicada por conta de atraso na entrega das declarações e não de informações inexatas, incompletas ou omitidas, o que, a meu ver, encerra posicionamento dispares.

Explico.

Já foi dito alhures que dentre as retificações que a Recorrente efetuou (três levadas), duas delas se deram após o início da ação fiscal, o que, portanto, e nos termos do disposto no parágrafo 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, acima reproduzido, fez com que a sua espontaneidade em relação às mesmas tivesse sido excluída..

Assim, não se concebe que o fato de uma declaração retificadora não possuir prazo para de entrega possa significar o salvo conduto para que o contribuinte a entregue quando bem assim o entender e sem que sofra as consequências de tal ato, mormente quando já sob uma ação fiscal.

Somente aquelas retificadoras entregues de forma espontânea, isto é, sem que as inexatidões de suas declarações originais tivessem sido apontadas pela fiscalização [o que se deu, como vimos, em relação às declarações originais], é que estão livres da sanção ora questionada; do contrário, não.

Assim, por não estarmos tratando de “prazo de entrega”, mas, sim, de informações inexatas, incompletas ou omitidas em declarações retificadoras entregues após o início da ação fiscal, é que entendo que a data de fato gerador deva ser tomada como a data de entrega daquela que contém os erros e que foi substituída e não o prazo de vencimento da declaração original.

De se manter, pois, a multa lançada em face dos erros constantes da *primeira leva de declarações retificadoras* e que foram apurados quando da entrega da *segunda leva de retificadoras*.

a.3 - Multa -confronto 3ª leva de retificadoras x 2ª leva de retificadoras

Aqui trataremos da multa regulamentar aplicada sobre as informações inexatas, incompletas ou omitidas na *segunda leva de declarações retificadoras* entregues em fevereiro de 2002, as quais foram apuradas do confronto que se fez com a *terceira leva de retificadoras* entregues em agosto de 2002. O valor da multa lançada foi de R\$ 1.025.720,00.

Inicialmente, se esclarecer que, também para esta multa, a Recorrente lançou mão do argumento já enfrentado no tópico anterior (“a.2”) acima, de sorte que valem para ela as mesmas considerações por mim explicitadas no referido tópico.

Leva de retificadoras entregues por imposição do fisco

Adicionalmente, sustenta a Recorrente que essa terceira leva de declarações retificadoras somente foi entregue por imposição da fiscalização no curso dos seus trabalhos, visto que considera correta a forma com que registrou as operações para as quais reteve a CPMF a maior de alguns de seus clientes e, percebendo o equívoco, estornou os valores, devolveu-os e compensou a CPMF em pagamentos futuros, de sorte que tais operações foram informadas nas declarações pelo líquido, já descontadas as compensações.

Lembro aos meus pares que esse item da autuação guarda estreita relação com a exigência de diferenças de CPMF por suposta falta de recolhimento, já tratado no primeiro tópico deste julgamento.

Naquele tópico, a fiscalização considerou como informações inexatas, incompletas ou omitidas o registro da movimentação para a apuração da CPMF pelo seu valor “líquido”, isto é, tendo efetuado a retenção e o recolhimento da contribuição a maior num período, valeu-se a autuada das regras do art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e compensou o recolhimento da CPMF em outro período.

Assim, mantendo a mesma linha que lá defendi, qual seja, de que o procedimento da Recorrente – de proceder à compensação nos recolhimentos da CPMF e de informar a movimentação de acordo como os fatos ocorreram – está correto e não mereceria qualquer sanção.

Ressalto, todavia, que não tem razão a Recorrente ao contestar a exigência valendo-se do argumento de que ela somente surgiu por conta de uma intimação do Fisco para que “mostrasse seus erros”; de que, portanto, teria “feito prova contra si”.

Ora, o que a fiscalização fez não foi outra coisa senão a de exigir que o contribuinte prestasse as informações relacionadas às apurações da CPMF segundo as regras que, ele Fisco, entendia deveriam prevalecer, não havendo nisso qualquer ofensa a preceito legal; ao contrário.

De outro lado, porém, segundo o entendimento que defendi no primeiro item do auto de infração, acima, o procedimento da autuada está correto, e, portanto, não haveria erro ou informação alguma que possa ser considerada como “inexata, incompleta ou omitida” na sua terceira leva de declarações retificadoras, entregue em agosto de 2002.

Por essas razões, voto pelo cancelamento da multa regulamentar calculada sobre a segunda leva de declarações retificadoras, porém, apenas parcialmente, ou seja, em R\$ 873.514,00.

A origem ou o motivo de ser o provimento apenas parcial merecem explicações e argumentações adicionais.

Antes, é fundamental que se tenha na lembrança que os erros encontrados pelo Fisco foram da ordem de 1.025.720, o que implicou na multa de R\$ 1.025.720,00.

Procurou-se demonstrar acima que esta multa de R\$ 1.025.720,00 somente teria sido lançada em face de o Fisco ter exigido do contribuinte a apresentação de declarações nas quais não estivessem presentes os efeitos da “compensação” que ela realizara.

Então, se esses erros surgiram somente em face das compensações, as informações inexatas constantes dos arquivos “com compensação” e “sem compensação” deveriam ser as mesmas.

Todavia, não é isso que demonstra os quadros elaborados pela Auditora-Fiscal encarregada da diligência, às fls. 1.276/1.277, ou seja, há uma diferença nas quantidades de erros, de 152.205, conforme abaixo:

Quantidade de erros na declaração “com a compensação”	1.025.720
Quantidade de erros na declaração “sem a compensação”	873.514
Diferença de erros	152.205

Isto significa que aquela premissa inicial do qual sempre se teve em conta – de que os erros identificados na segunda leva de retificadoras seriam todos oriundos dos procedimentos de compensação – não se confirma, de modo que 152.205 erros nada têm a ver com a dita compensação e consistem e inexistências tais quais aquelas verificadas nos tópicos anteriores.

Por isso é que essa observação tem importância para o julgamento deste tópico, de modo que o meu voto é por cancelar a multa de R\$ 873.514,00, que está atrelada às compensações, e manter a multa de R\$ 152.205,00, por se tratar de outros erros que não os decorrentes da compensação.

b - Violação aos princípios da isonomia, e da proporcionalidade e do não confisco e proposição da aplicação da equidade

Caso minha proposta de voto tenha passado incólume até este tópico, temos, em relação à multa regulamentar aplicada, que restariam, de um lado, canceladas aquelas aplicadas sobre as declarações originais [apuradas em face da leva de retificadora entregue em abril de 2001], e uma parte da multa que incidiu sobre a terceira leva de retificadoras [apuradas em face da leva de retificadoras entregue em agosto de 2002], e, de outro, mantida a multa calculada sobre a primeira leva de declarações retificadoras [apurada em face da leva de retificadora entregue em fevereiro de 2002].

Não obstante essa minha proposição, coloco em discussão parte do Recurso Voluntário em que a Recorrente, *ad argumentandum*, faz considerações sobre alegada ofensa aos princípios constitucionais da isonomia, da proporcionalidade e da vedação ao confisco, bem como em que clama pela proposição à instância especial da aplicação do princípio da equidade.

Vejamos, pois do que tratam os argumentos da Recorrente sobre tais temas.

→ Isonomia

Considera a Recorrente o malferimento ao princípio da isonomia o fato de ter sofrido a imposição de uma multa por ter apresentado de “boa-fé”, e antes que o Fisco as identificasse, as informações sobre as quais o Fisco se baseou para calculá-la. Ou seja, entende que foi colocada na mesma situação de um contribuinte que, mesmo tendo cometido as mesmas irregularidades, não as confessou, ou não as admite ao Fisco.

Mas, é isso mesmo!

Como já visto acima, a Recorrente perdera a sua espontaneidade para confessar irregularidades, de sorte que a sua alegada boa-fé não a redime da pena prevista em lei, por conta, justamente, de tê-las cometido e não se antecipado à ação do Fisco. Não se confunda aqui o início da atividade fiscal com a perfeita identificação das irregularidades, ou seja, uma vez iniciada a ação fiscal voltada para a verificação da correção ou não das informações prestadas acerca da apuração da CPMF, caracterizada está a perda da espontaneidade para a confissão de quaisquer erros cometidos naquela tarefa, independentemente de que as identifique; seja o Fisco, seja o próprio contribuinte, inclusive, aquele que age de boa-fé.

→ Proporcionalidade e não confisco

Como corolário da argumentação mencionada no item “isonomia”, acima, a Recorrente reclama que na legislação não há uma previsão para redução da multa nos casos em que o contribuinte saneie seus equívocos de boa-fé, tal como entende ter efetuado no presente caso, o que caracterizaria uma ofensa ao princípio da proporcionalidade e do não confisco.

Questiona a Recorrente o fato de que o princípio da proporcionalidade determina que a penalidade a ser aplicada deva ser na mesma proporção da infração realizada, o que não teria sido observado no presente caso, e que, com isso, restaria ferido também o princípio do não confisco.

Essas questões, todavia, por dever regimental não podem ser enfrentadas por este colegiado, a teor do enunciado da Súmula Carf nº 2, consolidada nos termos do artigo 2º da Portaria nº 49, de 1º de dezembro de 2010 (DOU 09/12/2010, Seção I, p. 235), segundo a qual, "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Assim, de não se conhecer do Recurso Voluntário na parte em que o mesmo alega inconstitucionalidades na legislação que trata da multa que lhe foi aplicada.

→ Proposição da aplicação do princípio da equidade

Ad argumentandum, a Recorrente postula que este Colegiado formule proposição à Instância Especial no sentido de aplicação da equidade ao caso concreto, por entender que estaríamos diante de uma ausência de norma adequada.

Com a devida vênia, não se configura a ausência de norma adequada para o presente caso; ao contrário, lá está ela, clara e estabelecida de forma a dar a importância devida à complexidade que envolve a prestação das informações por parte das entidades eleitas pelo legislador como responsáveis pela retenção e recolhimento de tão importante contribuição, razão pela qual não vejo cabimento na proposição da equidade.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: a) cancelando integralmente o item 001 do auto de infração, e b) cancelando as multas regulamentares de R\$ 42.485.837,00 e de R\$ 873.514,00.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho

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

Autenticado digitalmente em 05/06/2012 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Assinado digitalmente em

12/06/2012 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 05/06/2012 por EMANUEL CARLOS DANTAS

DE ASSIS, Assinado digitalmente em 18/06/2012 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 03/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, redator designado para elaborar o voto vencedor em relação à multa regulamentar por informações inexatas, incompletas ou omitidas (item 002 do Auto de Infração).

Peço vênia ao ilustre relator para dele discordar em relação à multa lançada com base em informações inexatas, incompletas ou omitidas, constantes de declarações retificadoras da CPMF. Apesar de reconhecer a força dos seus argumentos, entendo, na companhia da maioria dos meus pares neste Colegiado, que somente a declaração original poderia servir de base para aplicação de tal penalidade.

A multa em questão foi instituída pelo art. 46 da Medida Provisória nº 2.037-21, de 25/08/2000, reeditada até a edição sob nº 2.158-35, de 24/08/2001 (art. 46 desta). Aqui, no tocante ao suporte legal da penalidade, não há discordância com o voto vencido, que rejeitou a possibilidade de ser empregado o art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968/82, específico do Imposto sobre a Renda, e segundo a fiscalização devia ser conjugado com o art. 5º, § 3º, do Decreto-Lei nº 2.124/84, de modo que a multa poderia ser exigida antes da publicação da MP nº 2.037-21, em 28/08/2000. À unanimidade o Colegiado entendeu que a penalidade tem suporte nas referidas Medidas Provisórias⁹, cujo art. 46 (na última edição), estabelece:

Art.46. 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. 44 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 I, se o formulário ou outro meio de informação padronizado for apresentado fora do período determinado.

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

Segundo o *caput* do artigo acima transcrito, a multa é exigida quando houver o descumprimento das obrigações acessórias estabelecidas pela Receita Federal do Brasil, que por meio da IN SRF nº 122, de 08/10/1999 (seguida da IN SRF nº 45, de 02/05/2001), estabelecera a Declaração Trimestral da CPMF. Apesar de essa obrigação tributária acessória

⁹ Assim, também, o Acórdão nº 204-01.325, processo nº 10384.001303/2002-14, julgamento unânime na sessão de 23/05/2006, relator o Presidente desta Quarta Câmara, ilustre Conselheiro Júlio César Alves Ramos. A ementa é a seguinte:

CPMF. MULTA REGULAMENTAR. ATRASO NA ENTREGA DE DECLARAÇÕES. As declarações de informações relativas à CPMF foram instituídas com base no art. 11 da Lei nº 9.311/96, não se lhes aplicando as disposições do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/84. Somente se aplica a multa prevista no art. 47 da Medida Provisória nº 2037-21, de 25 de agosto de 2000, para as declarações cujos prazos de entrega se tenham vencido após esta data. Anteriormente, não há multa a ser aplicada.

ser anterior à MP nº 2.037-21/2000, antes de sua edição a penalidade não podia ser aplicada. Afinal, ato infralegal, como Instrução Normativa, pode criar obrigação acessória, mas não instituir penalidade pelo seu não-cumprimento. Para imposição de multa há necessidade de lei (sentido largo), que na situação em é MP nº 2.037-21/2000, reeditada até a de nº 2.158-35/2001.

Nos termos do art. 1º da IN SRF nº 122/1999 (e do art. 1º da IN SRF nº 45/2001), que cuida da declaração original, **deverão** (obrigação) apresentar a Declaração Trimestral da CPMF as instituições responsáveis pela retenção e recolhimento da Contribuição, relacionadas no art. 5º da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996. A declaração retificadora, por sua vez, é prevista no art. 5º das mesmas Instruções Normativas, com a seguinte redação (negrito acrescentado):

*Art. 5º A alteração de Declaração já entregue **será efetivada** mediante apresentação de outra, a título de retificação, que conterá todas as informações anteriormente declaradas, ainda que não sujeitas a alteração, bem assim as informações a serem adicionadas, se for o caso.*

Parágrafo único. A Declaração retificadora substituirá, integralmente, as informações apresentadas na Declaração anterior, vedada a complementação.

Como é cediço e a redação do art. 5º acima transcrito confirma (aqui não é dito que a alteração da Declaração “deverá” ser efetivada, mas simplesmente que “será efetivada”, ou “poderá” ser efetivada, numa leitura mais apropriada), a retificação é faculdade dos contribuintes, e não obrigação. Detectando erros na declaração original, eles **poderão** fazer as alterações, sendo que a retificadora substituirá a anterior integralmente (não é admitida declaração complementar, ou seja, os contribuintes não podem informar os dados da CPMF por partes, uma Declaração adicionando informações à anterior).

Por ser facultativa, e não obrigatória, “uma declaração retificadora não possui um prazo de entrega, já que pode ser efetuada quando assim o entender o contribuinte em cada retificadora” – assim admite o voto vencido. Não há prazo porque a retificação, longe de constituir obrigação, é uma possibilidade concedida ao contribuinte, que por meio da correção das informações pode se eximir da multa a ser aplicada a partir do confronto entre os dados da declaração original e os apurados pela fiscalização.

Neste processo, a fiscalização lançou a multa levando em conta as diferenças entre cada declaração retificadora e a anterior. Em vez de confrontar os valores declarados com os apurados na ação fiscal, adotou um critério que penaliza sobremaneira o contribuinte: quanto mais retificações ele fizesse, na tentativa de corrigir erros cometidos anteriormente, mais multa dele seria exigida.

Tal critério não encontra amparo na legislação de regência. O que se poderia admitir, levando-se em conta que a declaração retificadora substitui integralmente a original – assim prevê o parágrafo único do art. 5º da IN SRF nº 122/1999 (repetido na IN SRF nº 45/2001) -, seria o confronto da última retificadora com os dados apurados pela fiscalização.¹⁰

¹⁰ No Acórdão nº 202-17588, processo nº 16327.003849/2002-62, julgado na sessão de 06/12/2006, prevaleceu, pelo voto de qualidade, um outro entendimento, diverso, ainda, do deste voto vencedor e do vencido no processo ora julgado. Segundo o voto vencedor, da lavra do ilustre Cons. Antonio Zomer, diversas declarações trimestrais retificadoras da CPMF podem servir de base para a multa ora debatida, desde que não haja duplicidade na apuração da quantidade de inexactidões e a retificações não sejam espontâneas. Como explica o voto vencedor:

Nesta hipótese, apenas a retificadora entregue em 29/08/2002 serviria de base para a multa, na linha de argumentação constante da peça recursal.¹¹ Contudo, também rejeito a hipótese aqui levantada porque somente a Declaração Trimestral da CPMF original é obrigatória. A retificadora, sendo permitida, mas não obrigatória, deve ser confrontada com a original para reduzir a penalidade (na medida em que corrija os erros iniciais), mas não aumentá-la.

Dentre os três modais deônticos, a dividir as condutas dos sujeitos de direito em obrigatória, proibida ou permitida, esta última não admite qualquer sanção negativa¹²,

Esta infração refere-se às declarações trimestrais referentes aos quatro trimestres de 1998, em relação aos quais o Banco entregou as declarações originais e uma retificadora espontaneamente e mais duas retificadoras mediante intimação.

A Fiscalização denominou a declaração original de Or1 e a primeira retificação de R2 e as demais de R3 e R4, para consignar que eram a 2ª, 3ª e 4ª declarações para os mesmos períodos. A partir destas denominações, comparou as declarações da seguinte forma: R2 x Or1; R3 x R2 e R4 x R3. Em cada comparação contou os campos com informações diferentes e somou tudo ao final.

(...)

Examinando a forma de apuração desta multa, principalmente o demonstrativo de fl. 242-v, constata-se que a apuração dos erros não foi cumulativa como alega a defesa. A forma de apuração utilizada pela fiscalização impede que erros já contabilizados sejam contados na comparação seguinte. Assim, não há reparos a fazer quanto a esta parte.

(...)

Entretanto, embora a penalidade por atraso na entrega da declaração deve ser aplicada em qualquer caso, entendo que a multa devida por inexactidões existentes na declaração só é cabível quando a retificação for efetuada após o início do procedimento fiscal.

Esta é, sem dúvida, a exegese a ser dada ao § 4º do art. 11 do DL nº 1.968/82 e ao inciso II do art. 46 da MP nº 2.158-35/2001, pois é a que melhor se coaduna com o procedimento espontâneo de retificação da declaração, conforme dispõe o art. 21 do Decreto-Lei nº 1.967/82, ao referir-se à declaração de rendimentos da pessoa jurídica, e o art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.968/82, ao tratar da declaração do Imposto de Renda das Pessoas Físicas...”

A parte da ementa relativa à matéria em tela é a seguinte:

“DECLARAÇÕES RETIFICADORAS. FORMA DE APURAÇÃO DA MULTA. Excluem-se do cálculo os erros constantes da declaração retificadora apresentada antes do início do procedimento fiscal, apurando-se a multa com base na somatória nas inexactidões cometidas nas retificações apresentadas mediante intimação.”

¹¹ Como informado no relatório, a Recorrente alega o seguinte:

“... teria havido equívoco na metodologia aplicada pela fiscalização para encontrar as tais incorreções, por entender a Recorrente, na linha do que dispõe o art. 5º da IN SRF nº 45, de 02/05/2001, que uma declaração retificadora substitui integralmente uma declaração entregue anteriormente, seja ela original ou retificadora. Assim, no presente caso, o único documento que poderia servir de base para o Fisco confrontar com as operações a que se refere e, eventualmente, encontrar incorreções, seria a terceira declaração retificadora, entregue em agosto de 2002. Não poderia, portanto, prevalecer o critério adotado pela fiscalização de considerar, para fins de aplicação da multa regulamentar, as incorreções encontradas quando do confronto entre as primeiras declarações retificadoras e as declarações originais, nem quando do confronto entre as segundas declarações retificadoras e as primeiras declarações retificadoras, e nem quando do confronto entre as terceiras declarações retificadoras e as segundas declarações retificadoras. E, segundo a Recorrente, não tendo havido o único confronto possível, qual seja, o da terceira declaração retificadora com as operações nela reportadas, não haveria nenhuma informação inexata, incompleta ou omitida a ensejar a aplicação da multa regulamentar.”

¹² Afasto-me da noção de sanção como punição, apenas (sanção negativa), para compreendê-la também como prêmio (sanção positiva) e admitir as duas modalidades não somente no campo filosófico, mas também no âmbito do Direito Positivo. Nessa linha, Miguel Reale, in *Filosofia do direito*, São Paulo, Saraiva, 1990, p. 673, considera que as sanções “podem ser preventivas, repressivas ou premiais.” Tercio Sampaio, por sua vez, in “O pensamento jurídico de Norberto Bobbio”, na apresentação de BOBBIO, Norberto, *Teoria do ordenamento jurídico*, trad. Maria Celeste Cordeiro dos Santos, Brasília, Universidade de Brasília, 1997, p. 11, informa: “se desde Kelsen e, antes dele, com Jhering, a teoria jurídica sempre encarou a sanção particularmente como uma forma repressiva, isto não escondia a existência das chamadas sanções positivas, que não eram punições, mas recompensas. Isso sempre foi admitido na literatura jurídica e filosófica, mas, para o Direito, a relevância das sanções negativas obscurecia a importância das outras.” A relevância dada às sanções negativas, a que se refere Tercio Sampaio,

exceto se norma expressa dispuser o contrário. Se determinada conduta, como a entrega (ou não) de declaração retificadora, é apenas permitida, não pode ser aplicada multa (sanção negativa) quando do seu descumprimento. Somente se a conduta fosse obrigatória, o não-cumprimento acarretaria penalidade (tanto quanto a realização de uma conduta proibida). Ou, então, se houvesse norma dizendo que a multa por informações inexatas, incompletas ou omitidas é aplicável inclusive nas declarações retificadoras, apesar de não obrigatórias.

Além da ausência de previsão legal – não localizei qualquer dispositivo veiculando norma no sentido de que informações inexatas, incompletas ou omitidas, em declaração retificadora, serve à imputação da multa em discussão –, a forma de cálculo da fiscalização é incoerente, pois uma retificação que em regra objetiva eliminar ou reduzir a penalidade enseja exatamente (mas injustamente) o contrário. O comportamento facultativo do contribuinte, que poderia atenuar a penalidade, é tido como se fosse obrigatório, a agravá-la.

Diferente da regra aplicada pela fiscalização, a norma extraída do art. 46, I, da MP nº 2.158/35-2001, interpretado em conjunto com o art. 1º da IN SRF nº 122/1999 (ou IN SRF nº 45/2001), determina que se a instituição financeira responsável pela retenção e recolhimento da CPMF entregar a Declaração Trimestral **original** com informações inexatas, incompletas ou omitidas, em relação às informações apuradas pela fiscalização, para cada grupo de cinco informações dessas espécies deve ser exigida a multa de R\$ 5,00 (cinco reais). Após alguma retificação espontânea a multa deve ter como base os erros que remanesceram na Declaração original, nunca as diferenças de informações entre uma e outra, como adotou a fiscalização. Quanto às retificadoras entregues após o início da ação fiscal, por não gozarem de espontaneidade devem ser desprezadas para fins da redução das inexatidões, incompletudes ou omissões presentes na original.

Antes da MP nº 2.037-21/1999 (reeditada até a MP nº 2.158-35/2001, esta última em vigor até hoje por conta do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001), a norma era diferente, pois a entrega da Declaração original com informações inexatas, incompletas ou omitidas não acarretava a sanção em questão. A multa só passou a existir depois. Mas antes ou depois, somente a Declaração original era obrigatória. Daí não caber aplicar a penalidade com base nas retificadoras.

Pelo exposto, e levando o restante do voto vencido (como já dito, a discordância da maioria ficou restrita à multa por informações inexatas, incompletas ou omitidas), dou provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o lançamento.

Emanuel Carlos Dantas de Assis

certamente deve-se à teoria kelseniana. Kelsen, na sua Teoria Pura do Direito, trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1987, p. 27 e seguintes, embora considere que prêmio e castigo podem estar compreendidos no conceito de sanção (em sentido amplo), não admite a sanção positiva como própria do Direito. Para ele, as normas jurídicas que estatuem recompensas desempenham apenas um papel “inteiramente subalterno”, sendo a sanção jurídica “um ato de coação”, isto é, “um mal – como a privação da vida, da saúde, da liberdade, de bens econômicos e outros –, um mal que é aplicação ao destinatário mesmo contra sua vontade, se necessário empregando até mesmo a força física – coativamente, portanto.” (Idem, ibidem, p. 36/39). Na passagem retrotranscrita Kelsen embaralha os conceitos de sanção e coação. Com isto, ao considerar o Direito como uma ordem “coativa”, nega-lhe a possibilidade de sanções positivas.

Processo nº 16327.004299/2002-07
Acórdão n.º **3401-001.624**

S3-C4T1
Fl. 22

CÓPIA