



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10209.000476/2001-57
SESSÃO DE : 15 de outubro de 2002
ACÓRDÃO Nº : 301-30.376
RECURSO Nº : 124.972
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE

MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO
ACESSÓRIA. ENTREGA EXTEMPORÂNEA DE
DOCUMENTOS. INEXISTÊNCIA DE DANO.

A denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela entrega
extemporânea à repartição aduaneira de documentos, obrigação
acessória, pela inexistência de prejuízo e ausência de restrição legal.
RECURSO PROVIDO POR UNANIMIDADE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho
de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, na forma do
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A Conselheira Maria do
Socorro Ferreira Aguiar, suplente, declarou-se impedida.

Brasília-DF, em 15 de outubro de 2002

MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente

LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS
HENRIQUE KLASER FILHO, JOSÉ LENCE CARLUCI e LISA MARINI VIEIRA
FERREIRA (Suplente). Ausentes os Conselheiros ROBERTA MARIA RIBEIRO
ARAGÃO, JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI, FRANCISCO JOSÉ PINTO DE
BARROS e MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ. Fez sustentação oral o
representante da empresa, Dr. RUY JORGE RODRIGUES PEREIRA FILHO,
OAB/DF Nº 1.226.

RECURSO Nº : 124.972
ACÓRDÃO Nº : 301-30.376
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS
RECORRIDA : DRJ/FORTALEZA/CE
RELATOR(A) : LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES

RELATÓRIO

Trata-se de exigência de multa por falta de apresentação da fatura comercial no prazo constante dos Termos de Responsabilidade em quatro despachos aduaneiros e da multa prevista no art. 522, IV do R A, pelo descumprimento do prazo para sua apresentação.

A questão foi analisada pelo setor de Tributação da repartição de despacho, que esclareceu ser a Petrobrás beneficiária do regime de importação facilitada para a importação de petróleo e seus derivados, sendo-lhe facultado apresentar documentos no prazo de até 90 dias da data do registro da DI, em conformidade com o estabelecido na IN SRF 97/94, que não determina penalidade para o descumprimento desse prazo. Ademais, esclareceu o ADN 10/98 que a multa a ser aplicada, nesta hipótese, é a do art. 522, inciso IV do RA, pois não existe penalidade específica para o atraso na entrega do conhecimento de carga e que a multa pela falta de apresentação tempestiva da fatura está prevista no art. 521, inciso III, alínea “a” do RA. Existe, ademais, a sanção administrativa contida no art. 453, parágrafo único do citado Regulamento.

O Sr. Inspetor acatou esse entendimento, aplicou a sanção administrativa e determinou o lançamento da multas (fl. 28).

Em sua impugnação (fls. 30/35), a atuada afirma ser indevida a multa, pois a obrigação acessória em questão foi cumprida, embora a destempo, o que configura a denúncia espontânea, conforme previsto no art. 138 do CTN, o que exclui a responsabilidade por infração, discorrendo sobre a questão e citando opiniões doutrinárias.

Acrescenta que o adimplemento da obrigação a destempo nenhum prejuízo trouxe para o Fisco.

A decisão recorrida entendeu aplicáveis as duas multas e rejeitou a denúncia espontânea.

Citou, preliminarmente, os art. 142, 96 e 111 do CTN, referente à vinculação e obrigatoriedade da atividade administrativa do lançamento, à expressão “legislação tributária” e à sua interpretação literal.

Afirmou ser inaplicável o art. 138 do CTN nos casos de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.972
ACÓRDÃO Nº : 301-30.376

descumprimento de obrigação acessória. Primeiro, porque a mesma, descumprida, converte-se em obrigação principal, conforme disposto no § 2º do art. 113, do CTN. Segundo, porque apenas as multas punitivas podem ser excluídas pela denúncia espontânea, o mesmo não ocorrendo com as multas compensatórias, conforme disposto no PN CST 61/79. Sustenta que o descumprimento de obrigação acessória prejudica “os interesses, as atividades e os controles da administração tributária, refletindo-se na salvaguarda dos interesses maiores da Fazenda Nacional”. Terceiro, porque a dispensa da multa implica anulação do efeito de gradação das penalidades, colocando em igual situação o contribuinte adimplente e o que cumpriu sua obrigação a destempo. Cita, nesse sentido, texto da PFN e Acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes. Conclui dizendo que acatar a tese da denúncia espontânea significaria incentivo e anuência à desobediência dos prazos legais.

Em seu recurso, tempestivo e instruído com prova do depósito recursal, o contribuinte insiste na tese da denúncia espontânea, dizendo que a decisão recorrida inverteu os pólos do debate, atribuindo-lhe súplica de perdão, quando sustentou a inexistência de lei para apená-la, em função da denúncia espontânea.

Acusa as autoridades julgadoras de parcialidade, afirmando que a decisão decorreu apenas de construção do intérprete e na alegação de prejuízo sem prova do dano.

Sustenta que o art. 138 do CTN deve ser interpretado de forma ampla, condicionada a denúncia espontânea apenas ao pagamento do tributo, se for o caso, e dos juros de mora. Não distinguiu o mencionado dispositivo o principal do acessório e não se pode excluir a obrigação acessória. Acrescenta que, se o art. 138 quisesse incluir a exigência de penalidades pecuniárias, além dos tributos e juros de mora, o faria expressamente, mas não o fez.

Alega que o PN CST 61/79 não corresponde ao entendimento adotado na decisão recorrida, referindo-se exclusivamente à obrigação principal (pagamento), tendo havido ampliação interpretativa.

Sustenta, ainda, que houve insegurança dos julgadores.

É o relatório.



RECURSO Nº : 124.972
ACÓRDÃO Nº : 301-30.376

VOTO

Assiste razão à recorrente, não devendo ser mantida a exigência fiscal.

A legislação complementar permitiu à Petrobrás a apresentação dos documentos instrutivos dos seus despachos de importação de petróleo e seus derivados no prazo de 90 dias, contados do registro da DI (IN SRF 97/94). Neste caso, a recorrente entregou os documentos após o prazo fixado na legislação, mas antes de qualquer procedimento fiscal, sobre o que não há controvérsia.

Resta saber, portanto, se a denúncia espontânea exclui também a responsabilidade por infrações decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias ou se está limitada à obrigação principal. Entendo que sim.

Registro, inicialmente, que acompanho o entendimento deste Conselho no sentido de que a denúncia espontânea não afeta a multa de mora, pelo prejuízo sofrido pelo Erário e por outras razões cuja explicitação, neste voto, seriam impertinentes.

A manutenção da exigência fiscal apóia-se num dano que o atraso na entrega dos documentos teria acarretado para a Fiscalização Aduaneira e Tributária. Dano pecuniário indubitavelmente não houve e não se especificou o prejuízo para os controles aduaneiros. Defendo sempre a importância das denominadas obrigações acessórias e condeno o descaso com que, às vezes, seu descumprimento é tratado. Neste caso, no entanto, entendo que aceitar a denúncia espontânea atende muito mais ao objetivo de eficácia dos controles aduaneiros, do que desestimular o seu cumprimento intempestivo.

Considero, ademais, sem fundamento a tese da impossibilidade da denúncia espontânea do descumprimento de obrigações acessórias. Primeiro, porque não é condizente com o teor do art. 138 do CTN, que diz:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora,...”

A interpretação adotada na decisão recorrida torna absurda a expressão “se for o caso” constante deste artigo, a qual diz expressamente que ao excluir-se multa por descumprimento de dever formal não há pagamento a ser feito.

RECURSO Nº : 124.972
ACÓRDÃO Nº : 301-30.376

É nesse sentido a opinião uniforme da doutrina brasileira, do que é exemplo a opinião de Rosenice Deslandes, em “Denúncia Espontânea – Alcance e Efeitos no Direito Tributário”, ed. Forense, 1ª ed, p. 38:

“Indagação a nosso ver primordial diz respeito ao alcance da denúncia espontânea relativamente aos tipos de infração: Abrangeria as infrações substanciais e formais ou apenas estas últimas?”

Entendemos que a norma instituidora da denúncia espontânea se aplica indistintamente aos dois tipos de infração.

Nossa convicção foi formada através de elementos retirados da própria redação do art. 138 do CTN.

Segundo cediço princípio de hermenêutica, onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete distinguir.

Desta forma, quando o legislador prescreveu que “...a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração...”, referiu-se a todo tipo de infração – substancial e formal. Se tivesse por objetivo excluir um ou outro tipo, teria à mão vários recursos como adjetivar a palavra infração, ou mesmo complementar a sentença descrita acima: “...da infração à obrigação principal”, excluindo, assim, a infração formal, ou vice-versa.

Outro indício bastante concludente é a inserção, no corpo do artigo, da expressão “acompanhada, sendo o caso, do pagamento do tributo devido...” Esta expressão careceria de sentido se a exclusão se reportasse, apenas, às infrações formais. Significa dizer, se infração formal decorre do descumprimento de deveres instrumentais (fazer ou não fazer), inadmissível a existência de tributo a ser pago para convalidar a exclusão de penalidade. Logicamente, só haverá tributo a ser pago quando a infração tenha sido não pagá-lo, tratando-se, pois, de uma infração substancial.

Portanto, o instituto tem âmbito de incidência abrangente, alcançando, como demonstrado, tanto as infrações à obrigação principal (infrações substanciais), quanto às infrações aos deveres instrumentais (infrações formais).”

Discordo, também, do argumento de que essa vedação da denúncia espontânea decorreria do § 3º do art. 113 do CTN, segundo o qual a obrigação acessória descumprida converte-se em principal. Há duras e fundadas críticas dos doutrinadores à falta de rigor terminológica e conceitual do CTN, no caso sob exame,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.972
ACÓRDÃO Nº : 301-30.376

primeiro por denominar obrigação “acessória” ao que, na realidade, é um dever instrumental, formal, sem conteúdo patrimonial, e, sem segundo lugar, ao falar, numa conversão que não ocorre. O que de fato existe é uma omissão punível. Ademais, se houvesse essa transubstanciação, ao se transformar em principal, passaria a obrigação acessória ao âmbito de incidência da denúncia espontânea. Além disso, o argumento de que permanece, após a suposta conversão, “a natureza jurídica de mero crédito tributário” (fl. 57, subitem 13.2), reforça o entendimento favorável à denúncia espontânea, que não pode levar à exclusão do débito tributário, mas torna inexigível a penalidade.

Por outro lado, a distinção das multas fiscais em punitivas ou compensatórias, a meu ver, leva apenas a tornar incabíveis os efeitos da denúncia espontânea em relação à multa de mora, pela permanência do dano para o Fisco, o que não ocorre neste caso, em que o cumprimento intempestivo da obrigação acessória não acarretou prejuízo perceptível para a Administração Tributária.

Em outro giro, não se pode dizer que a dispensa da multa seria impedida por igualar o contribuinte adimplente ao que cumpriu sua obrigação a destempo. A uma, pela impossibilidade legal, pois este ficará sujeito à sanção administrativa, como ocorreu neste Processo, em que o ilustre Inspetor da Alfândega aplicou esta penalidade, com ponderação e justo discernimento. Segundo, porque é preferível igualar os citados contribuintes, do que tratar da mesma forma o importador que não se antecipa à exigência do Fisco e aquele que lança mão da denúncia espontânea.

Finalmente, parece-me, *data venia*, uma exacerbação do desatino lógico-jurídico apontado pelos doutrinadores a opinião citada na decisão recorrida (subitem 13.6, fl. 58), no sentido de que o descumprimento da obrigação acessória

“gera um débito com a seguinte estrutura: PRINCIPAL – multa (penalidade pecuniária) e MULTA – inexistente. Assim, não há como afastar a parte punitiva, simplesmente porque ela não existe.”

Acatar essa tese, não fora a evidente contradição conceitual, nos levaria a julgar improcedente o Auto de Infração porque dela consta expressamente que são exigidas multas ou aceitar a denúncia espontânea, porque a exigência diz respeito a obrigação principal.

Voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2002


LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES - Relator

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

Processo nº: 10209.000476/2001-57
Recurso nº: 124.972

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Primeira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº: 301-30.376.

Brasília-DF, 02 de dezembro de 2002.

Atenciosamente,



Moacyr Eloy de Medeiros
Presidente da Primeira Câmara

Ciente em: