



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO N° : 13839.000998/00-41
SESSÃO DE : 27 de fevereiro de 2003
ACÓRDÃO N° : 301-30.555
RECURSO N° : 124.684
RECORRENTE : CASA LEOPARDI LTDA.
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - DCTF.

A multa por atraso na entrega da DCTF é alcançada pelo instituto da denúncia espontânea art. 138 do CTN, que, em seu art. 136 se refere a infração à legislação tributária sem distinguir entre infração formal ou material. Interpretação sistemática da Seção IV, do Capítulo V, Título II, e expressão “se for o caso”, do art. 138 do CTN.

PROVIDO POR MAIORIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros José Luiz Novo Rossari e Roberta Maria Ribeiro Aragão.

Brasília-DF, em 27 de fevereiro de 2003

MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente

JOSÉ LENÇE CARLUCI
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES, ROOSEVELT BALDOMIR SOSA e MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ. Ausente o Conselheiro CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.684
ACÓRDÃO N° : 301-30.555
RECORRENTE : CASA LEOPARDI LTDA.
RECORRIDO : DRJ/CAMPINAS/SP
RELATOR(A) : JOSÉ LENCE CARLUCI

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração (fls. 10), cientificado ao contribuinte no dia 16/06/2000, relativo à exigência de multa por atraso na entrega das DCTF dos períodos 30/06/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 30/09/95, 28/12/95, 31/10/1995, 30/12/1995, 30/06/1996, 31/07/1996, 31/08/1996, 30/09/96, 31/10/1996, 30/11/1996 e 31/12/1996.

Conforme descrição dos fatos (fls. 09) a multa foi reduzida à metade uma vez que as declarações foram entregues espontaneamente em 29/09/1997.

Em 13/07/00, a contribuinte, por seu representante legal, interpôs impugnação de fls. 38/45, argumentando, em síntese e com fundamento no art. 138 do CTN estar isenta de qualquer penalidade porque, embora tenha apresentado as DCTF fora do prazo legal o fez de forma espontânea. Cita doutrina a respeito, bem como, transcreve jurisprudência judicial e administrativa.

A DRJ/CAMPINAS/SP decidiu pela procedência do lançamento, considerando que a multa por atraso na entrega de DCTF tem fundamento em ato com força de lei, não violando, portanto, os princípios da tipicidade e da legalidade; por se tratar a DCTF de ato puramente formal e de obrigação acessória sem relação direta com a ocorrência do fato gerador, o atraso na sua entrega não encontra guarida no instituto da exclusão de responsabilidade pela denúncia espontânea.

Ampara sua decisão em arestos dos tribunais judiciais e administrativos que menciona.

Tempestivamente o contribuinte recorre da decisão, comprovado o depósito recursal, reiterando os argumentos, doutrina e jurisprudência, constantes da impugnação.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.684
ACÓRDÃO Nº : 301-30.555

VOTO

O problema da espontaneidade na entrega a destempo de formulários fiscais exigidos pela legislação tributária e sua subsunção a regra do art. 138 do Código Tributário Nacional é polêmico, haja vista a jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais nos dois sentidos.

Não sendo remansosa a jurisprudência pretendo resumir os argumentos jurídicos em que se fundamentam as duas correntes.

A corrente que não admite o benefício da denúncia espontânea previsto no dispositivo citado se ampara em síntese nos seguintes argumentos:

1. a entrega de declarações (DIR, DCTF, DIRF, etc) é uma obrigação acessória autônoma, puramente formal;
2. as obrigações acessórias autônomos que não possuem vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo instituto da denúncia espontânea;
3. quando o contribuinte deixa de cumprir uma obrigação acessória, essa conduta acaba prejudicando os interesses, as atividades e os controles da administração tributária quanto a verificação e o controle do correto cumprimento da legislação tributária, refletindo-se na salvaguarda dos interesses maiores da Fazenda Nacional;
4. o fato de se aplicar o instituto da denúncia espontânea ao contribuinte que cumpre fora do prazo uma obrigação acessória, constitui uma injustiça em relação aos demais contribuintes que cumprem tempestivamente as suas obrigações tributárias, revelando-se um incentivo à prática de desobediência aos prazos.
5. diferentemente das penalidades impostas por descumprimento da obrigação principal, as penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias não têm caráter punitivo, são indenizatórias, ou compensatórias e não estão alcançadas pelo instituto.

Por sua vez os adeptos da corrente contrária argumentam:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.684
ACÓRDÃO Nº : 301-30.555

1. a lei não distingue entre infrações formais ou materiais ao dispor sobre exclusão da penalidade às infrações denunciadas espontâneamente pelo contribuinte;
2. as multas, sejam elas indenizatórias ou compensatórias e punitivas são penalidades e como tal são alcançadas pelo instituto;
3. tanto a obrigação principal quanto as acessórias são previstas na legislação tributária que a elas comina penalidades pelo seu descumprimento e nesse sentido, o artigo 136 do CTN se refere a “infrações da legislação tributária” genericamente;
4. a expressão “se for o caso” constante no art. 138 do CTN permite se aplique o instituto aos casos em que não haja pagamento de tributos, como os atos meramente formais de entrega de declarações.

A despeito dos judiciosos e ponderáveis argumentos em que se apoiam os que se posicionam a favor da não abrangência do instituto da denúncia espontânea às infrações às obrigações acessórias, inclino-me a discordar posicionando-me em sentido contrário.

Essa posição encontra eco em quase uma centena de acórdãos nas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais em pesquisa efetuada para o período de 1992 a 2002.

As obrigações acessórias designou Renato Alessi, secundado por Geraldo Ataliba, de deveres acessórios, e são impostos pela Lei aos contribuintes e terceiros, no interesse da fiscalização.

Assim os contribuintes, como terceiros, que de qualquer modo possam colaborar com a fiscalização tributária, são pela lei constrangidos a prestarem declarações, fazerem denúncias, comunicarem fatos, manterem livros etc.

Tais deveres só encontram sentido, significado e explicação, em função do tributo; como que gravitam ao seu redor. Por isso correspondem à fiscalização, atribuição administrativa que mereceu do citado Alessi a designação de poderes de contorno; faculdades que à Administração incumbe, de exigir sua observância.

Esses deveres encontram abundantes símiles no direito sanitário, aeronáutico, urbanístico e em outros setores do direito administrativo. Os fabricantes e comerciantes de produtos farmacêuticos e alimentícios também são constrangidos a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.684
ACÓRDÃO Nº : 301-30.555

manterem livros, fazer comunicações, escriturar dados referentes a certas substâncias, documentar certos atos etc.

Os tributaristas citados negam às chamadas “obrigações” acessórias o caráter de verdadeiras obrigações. Esta categoria (a obrigação) universal do direito – que não é peculiar a nenhum dos seus ramos, embora quase que exaustivamente elaborada pelos civilistas – tem entre suas características essenciais a transitoriedade e o cunho patrimonial.

A transitoriedade se traduz na sua visceral vocação ao desaparecimento. O direito obrigacional ao se exercer morre. O jurista brasileiro Clóvis Bevilacqua - autor do ante-projeto que se converteu no código civil vigente – assinalou que “a faculdade correspondente à obrigação ... é de natureza transitória, esgota-se com seu uso”.

Também o arguto e claro Washington de Barros Monteiro faz questão de frisar o caráter de transitoriedade ínsito à obrigação. Salienta bem o contraste entre direito obrigacional e os demais, especialmente a propriedade que “tem um sentido de perenidade”, constituindo-se “para durar indefinidamente.”

Este autor detém-se em assinalar - com raro espírito de concisão e singular felicidade expositiva – não haver obrigação perpétua: “a duração dela é sempre transitória, estando fadada a desaparecer...”

A obrigação existe para desaparecer ao contrário das outras relações jurídicas que existem precisamente para assegurar a estabilidade de certas situações e, por isso, têm caráter estável, duradouro.

O tributo é obrigação precisamente porque a sua prestação extingue o vínculo jurídico, que entre o fisco e o contribuinte se estabelece, por ocasião da ocorrência do fato imponível. Morre a obrigação tributária, quando cumprida.

Por outro lado, toda obrigação jurídica tem cunho patrimonial. Seu objeto é um bem econômico, ou, pelo menos, pode ser apreciado economicamente. A prestação pode ser avaliada, mensurada. Disso depende, aliás, a responsabilização do devedor que de outra forma, seria impossível. Nesse sentido, a obrigação tributária é obrigação por excelência, já que seu objeto é, o próprio dinheiro.

Por isso, as chamadas obrigações acessórias não são propriamente obrigações por faltar a elas o caráter de patrimonialidade e de transitoriedade. São deveres.

Além disso, contrariamente ao argumento de que ao se aplicar o instituto ao cumprimento espontâneo, porém intempestivo das obrigações acessórias estar-se -ia estimulando a contumaz desobediência a lei, antepenso o argumento de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.684
ACÓRDÃO Nº : 301-30.555

que, a aplicação do instituto desestimula o contribuinte que, por qualquer razão ultrapassou o prazo, a persistir na clandestinidade de seu ato.

Da mesma forma, a aplicação do instituto se revela eficaz instrumento à administração tributária no sentido de se evitar a decadência do direito de lançar o tributo. Isto porque, mesmo a destempo, o contribuinte presta valiosas informações ao FISCO, para pesquisa de todos os fatos que deram ou darão origem a obrigação tributária principal e seus consectários, entre eles, o lançamento.

Sabiamente o legislador inseriu esse estímulo como prêmio ao contribuinte que presta as informações sobre suas atividades a qualquer tempo, antecipando-se ao FISCO, que nem sempre age dentro do prazo decadencial.

As obrigações acessórias de fato, não tem um vínculo direto com o fato gerador do tributo, porém, permitem ao FISCO dele tomar conhecimento mesmo a destempo e de agir a tempo de evitar o perecimento do direito de lançar.

Portanto, o argumento de que, a entrega extemporânea de uma declaração obrigatória causa prejuízo à fiscalização e arrecadação dos tributos não me parece procedente, eis que, ela propicia, isto sim, ao FISCO atuar, pois, via de regra, ocorrem, a tempo, paralelamente os lançamentos de ofício quanto à obrigação principal.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2003


JOSE LENCE CARLUCCI - Relator

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

Processo nº: 13839.000998/00-41
Recurso nº: 124.684

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 301-30.555.

Brasília-DF, 15 de abril de 2003.

Atenciosamente,



Moacyr Eloy de Medeiros
Presidente da Primeira Câmara

Ciente em: