



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13878.000011/96-92
SESSÃO DE : 24 de fevereiro de 2003
ACÓRDÃO Nº : 301-30.519
RECURSO Nº : 124.935
RECORRENTE : THATIMALHAS INDÚSTRIAS E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/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 24 de fevereiro de 2003

MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente

JOSÉ LENCE CARLUCI
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES, ROOSEVELT BALDOMIR SOSA e MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ. Esteve Presente o Procurador LEANDRO FELIPE BUENO.

RECURSO Nº : 124.935
ACÓRDÃO Nº : 301-30.519
RECORRENTE : THATIMALHAS INDÚSTRIAS E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP
RELATOR(A) : JOSÉ LENCE CARLUCI

RELATÓRIO

A empresa em epígrafe foi autuada na entrega de DCTF relativa aos períodos de março a dezembro de 1995.

Foram dados como infringidos o Regulamento do Imposto de Renda (RIR, de 1994), aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, art. 1001, o Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 5º e as Instruções Normativas SRF nº 73 e 129, de 1986.

Foi exigido o valor de multa de R\$ 5.176,85, posteriormente corrigido para R\$ 3.153,70.

Inicialmente, a interessada (fl. 01) requereu, à autoridade impugnada, que fosse autorizada a apresentar as referidas declarações sem a cobrança de multa, em face de ter cometido erro na análise dos requisitos de obrigatoriedade de apresentação.

Ademais, somente teria excedido o limite de obrigatoriedade no mês de março, e somente 3.000 Ufir.

Alegou, ainda, que seria aplicável ao caso a disposição da Lei nº 5.172 (Código Tributário Nacional - CTN), de 25 de outubro de 1996, art. 138, relativamente à denúncia espontânea, e teria efetuado o pagamento dos tributos.

Por fim, deveria ainda ser levada em conta a disposição do Decreto-lei nº 1.042, de outubro de 1969, art. 4º que autorizaria o Ministro da Fazenda a “relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência no recolhimento de tributos federais(...)”, na hipótese de ter havido “erro ou ignorância escusável do infrator, quanto à matéria de fato”.

Juntados os documentos de fls. 03 e 21, a SASIT/ DRF/Sorocaba exarou o despacho decisório de fls. 22 e 23, concluindo pela improcedência da alegação, e determinando o prosseguimento da cobrança.

Na fl. 25, foi sugerida a emissão de Notificação de Lançamento, posteriormente emitida pelo Delegado da Receita Federal (fl. 26).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.935
ACÓRDÃO Nº : 301-30.519

A interessada, num primeiro momento, apresentou o pedido de reconsideração de fls. 30 e 39. Após, no entanto, apresentou a impugnação de lançamento de fls. 40 a 43, acompanhada da documentação de fls. 44 a 54.

Alegou, que a sustentação de suas alegações estaria na denúncia espontânea e na competência originária do Sr. Ministro da Fazenda (...), “delegada ao Sr. Secretário da Receita Federal pela Portaria MF 214/79 e subdelegada ao senhor Coordenador do Sistema de Tributação pela Portaria SRF nº 362/82.

Segundo a interessada a decisão tomada pelo Delegado deveria ter sido tomada, em primeira instância pelo Coordenador, sendo nula tal decisão, “configurando a hipótese do artigo 59, inciso II, parte final, do Decreto nº 70.235/1972, da qual não poderia emergir o lançamento aqui impugnado que, por consequência, também é nulo na disposição do seu parágrafo primeiro”.

Ademais, a decisão também seria nula, por ter desconsiderado a possibilidade de relevação na forma pretendida no início, preterindo o direito de defesa ao considerá-la definitivamente julgada para fins de efetivação do lançamento de fls. 26 (...).

Alegou, no mérito, que teria havido denúncia espontânea, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 7º, I, e § 1º e do CTN art. 138, parágrafo único.

Ademais, “qualquer notificação de lançamento somente será possível na forma do art. 11 do Decreto nº 70.235/1972, após a decisão definitiva exarada em última instância administrativa por pessoa competente (...).

Em relação à jurisprudência, juntou cópias de ementas publicadas no Diário Oficial (fls. 49 e 52). Citou, além disso o Parecer MF/SRF/COSIT DITIR nº 722, de 24 de agosto de 1994 (fls. 53).

Por fim, requereu a declaração de nulidade do lançamento e ainda alegou que a legislação capitulada não se aplicaria ao caso, pois seriam relativas a Informações sobre os rendimentos que pagaram ou creditaram no ano anterior”.

Ademais deveria ainda ser reconhecida “a decadência ocorrida pelo transcurso ocorrido entre os fatos e a data da pretendida formalização”, eis que as DCTF foram entregues em data de 12/02/96 (fls. 03 a 13) e a notificação do lançamento da multa pelo atraso na entrega ocorreu a 24/08/00 (fls. 26).

Colocado o processo em pauta, foi julgado no dia 29 de outubro de 2001, tendo sido pronunciado o acórdão de fls. 60 a 66, mantendo a exigência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.935
ACÓRDÃO Nº : 301-30.519

Dada ciência à interessada (fls 70/72) foi efetuada a correção no Sapli (fl. 73), uma vez que os dados foram alimentados com o valor da multa reduzida de 70% (fls. 26 e 71).

A interessada apresentou o pedido de fls. 74 e 75, alegando que a decisão manteve multa maior do que a lançada, e que entendia que teria direito a recolher o valor de R\$ 1.576,85, ainda com desconto de 30% se não recorresse da decisão, uma vez que teria apresentado as DCTF “antes de qualquer procedimento de officio”.

O processo foi redistribuído, em face de o relatório original (fls. 62) ter trazido o valor incorreto da multa aplicada, em face da disposição da Portaria SRF nº 258, de 2001, art. 22 §1º e 27.

Verificado que a impugnação satisfaz os requisitos formais de admissibilidade, e rebatendo os argumentos nesta despendidos manifestou-se a DRJ/Ribeirão Preto –SP (fls. 78 à 85) que decidiu pela procedência do lançamento, alegou resumidamente o seguinte:

- a) que inexistente contraditório em relação à fase oficiosa do processo administrativo que precede o lançamento, sendo impossível haver nulidade de despacho da autoridade lançadora, sob as alegações de cerceamento de defesa e de incompetência para sua prática.
- b) que a apreciação de pedido de relevação de penalidade, por alegada incidência de erro escusável, é de competência originária do Sr. Coordenador do Sistema de Tributação, e, no âmbito de processo de impugnação de lançamento, cabe somente aos Conselhos de Contribuintes efetuar a proposta de sua aplicação.
- c) que as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, estão fora do alcance dos efeitos da denúncia espontânea.

Posteriormente a ciência da decisão em 11 de abril de 2002, tempestivamente o contribuinte recorre voluntariamente (fls. 92 à 99) a este Colendo Conselho tendo efetuado o depósito recursal (fl. 100), no qual repete “*ipsis literis*” os termos e argumentos da impugnação.

É o relatório.

RECURSO Nº : 124.935
ACÓRDÃO Nº : 301-30.519

VOTO

A despeito de concordar com os demais argumentos expendidos pela autoridade julgadora de Primeira Instância, discordo com o seu posicionamento quanto a eficácia da denúncia espontânea.

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 autônomas 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.

RECURSO Nº : 124.935
ACÓRDÃO Nº : 301-30.519

Por sua vez os adeptos da corrente contrária argumentam:

1. a lei não distingue entre infrações formais ou materiais ao dispor sobre exclusão da penalidade às infrações denunciadas espontaneamente 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.

Às 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

RECURSO Nº : 124.935
ACÓRDÃO Nº : 301-30.519

comerciantes de produtos farmacêuticos e alimentícios também são constrangidos a 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. Saliencia 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 impositivo. 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.935
ACÓRDÃO Nº : 301-30.519

estar-se-ia estimulando a contumaz desobediência a lei, anteponho o argumento de 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.

Sabidamente 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 24 de fevereiro de 2003


JOSÉ LENCE CARLUCI - Relator

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


Processo nº: 13878.000011/96-92
Recurso nº: 124.935

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 301-30.519.

Brasília-DF, 15 de abril de 2003.

Atenciosamente,



**Moacyr Eloy de Medeiros
Presidente da Primeira Câmara**

Ciente em: