



MINISTÉRIO DA FAZENDA

WEF

Sessão de 27 de outubro de 19 80

ACORDÃO Nº-CSR/03-0.185

Recurso nº -RP/303-0.020

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido TERCEIRA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: AÇOS INAFER S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO

FATURA COMERCIAL. Sua apresentação após esgotado o prazo estabelecido em "termo de responsabilidade" não elide a sanção prevista no art. 106, inciso IV, alínea "a", do Decreto-lei nº 37/66. A infração tributária é formal e a responsabilidade objetiva, independentemente da intenção do agente e da natureza e extensão dos efeitos do ato (art. 136 do C.T.N.).

ESPONTANEIDADE. Não se configura, no caso, por já ter sido a infração objeto de procedimento administrativo ou medida de fiscalização (art. 138, parágrafo único, do C.T.N.).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros: Hindemburgo Dobal Teixeira e Wilfrido Augusto Marques.

Sala das Sessões (DF), em 27 de outubro de 1980.

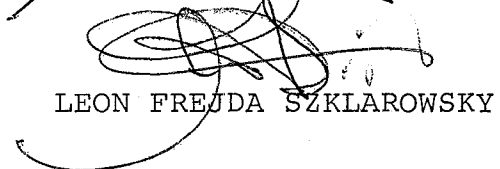
AMADOR OUTERELO FERNANDEZ

PRESIDENTE



EDWALDO REIS DA SILVA

RELATOR



LEON FREJDA SZKLAROWSKY

PROCURADOR DA FAZENDA
DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conse
lheiros: PAULO DE ALMEIDA e RANDOLFO HENRIQUE DE SOUZA NETO. Au
sentes os Conselheiros: Enila Leite de Freitas Chagas e Sebas
tião Rodrigues Cabral.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0880/045.612/78

RECURSO N.º: -RP/303-0.020

ACÓRDÃO N.º: CSRF/03-0.185

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: 3a. CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: - AÇOS INAFER S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO

R E L A T Ó R I O

Apreciando recurso voluntário interposto por AÇOS INAFER S.A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, a 3a. Câmara do Egrégio 3º Conselho de Contribuintes, pelo Acórdão nº 19.156, de 23-04-80 (fls. 41/44), lhe deu provimento por maioria de votos, para considerar inaplicável a multa prevista no art. 106, inciso IV, alínea "a", do Decreto-lei nº 37, de 18.11.66, pela falta de apresentação, no prazo fixado em "termo de responsabilidade", da fatura comercial correspondente às mercadorias estrangeiras submetidas a despacho pela D.I. nº 03.219/78 (fls. 14/16).

Os fundamentos do v. aresto vêm assim resumidos na respectiva ementa, "verbis":

"Fatura. Denúncia espontânea de infração feita pelo contribuinte, antes de iniciada qualquer ação, procedimento ou medida fiscal, exclui a responsabilidade do denunciante. Art. 138 e seu parágrafo, do CTN - Interpretação mais favorável, do texto legal, face à natureza e a extensão do evento. Art. 112, II, do mesmo diploma. Recurso provido, para cancelar o Auto de Infração."

Dessa decisão recorre o ilustre Procurador da Fazenda Nacional junto àquela Câmara (fls. 46/49), sustentando o descabimento da exclusão de responsabilidade pela infração em

causa, face à não ocorrência da alegada espontaneidade do sujei
to passivo.

Não foram apresentadas contra-razões pelo sujei
to passivo.

Leio na íntegra em plenário o v. Acórdão recorrido, bem como os termos do recurso especial, a fim de que fiquem fazendo parte integrante do presente (lê).

A douta Procuradoria junto a este órgão, em seu parecer de fls. 55/56, também lido em sessão, opina pelo acolhimento do recurso especial, cujos fundamentos legais sustenta, concluindo pela inoccorrência de "denúncia espontânea", visto tratar-se de despacho aduaneiro processado mediante assinatura de termo de responsabilidade e, assim, esgotado o prazo legal para apresentação da fatura, configurada está a infração, que não pode ser elidida pela apresentação posterior daquele documento.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro EDWALDO REIS DA SILVA, Relator:

Nos termos dos arts. 44 e 45 do Decreto-lei nº 37/66, para o despacho aduaneiro de mercadoria importada, qualquer que seja o regime, serão exigidos, além da Declaração de Importação e de outros documentos previstos em leis e regulamentos, a prova de propriedade da mercadoria e a fatura comercial.

São, portanto, documentos essenciais e imprescindíveis ao despacho aduaneiro o "conhecimento de transporte" e a "fatura" da mercadoria importada.

Assim, estabelece a lei a multa de 10% (dez por cento), proporcional ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0880/045.612/78
Acórdão nº-CSRF/03-0.185

ou redução,

"pela inexistência da fatura comercial ou falta de sua apresentação no prazo fixado em termo de responsabilidade" (art. 106, inciso IV, alínea "a", do Decreto-lei nº 37/66).

No caso "sub judice", inexistente a fatura no momento do registro da D.I. (o que já constituía a infração prevista na primeira parte da aludida alínea a), facultou-se ao importador a assinatura de compromisso para sua apresentação no prazo de 120 dias.

Findo o prazo sem prorrogação tempestiva (esta, obviamente, de iniciativa do importador-compromissado), prevalece o termo de responsabilidade para os efeitos do disposto na parte final do parágrafo único do art. 138 do Código Tributário Nacional, ou seja, como "qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração".

Não há, pois, falar em espontaneidade do sujeito passivo, no caso. E, não havendo essa espontaneidade, claro está que não será possível considerar a falta como já sanada, por ter sido a fatura apresentada intempestivamente mas antes da notificação da multa.

Consoante o princípio inscrito no art. 136 do C.T.N., em nosso direito tributário a infração fiscal é formal e a responsabilidade objetiva: não se indaga da intenção do agente, nem da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, salvo quando a lei determinar em contrário.

Na lição de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro". 4a. Ed., pág. 436), isto quer dizer que, "realizados em pequena intensidade ou não realizados os efeitos do ato, como, p. ex., o risco para o Erário ou a possibilidade de sonegação, a infração se reputa consumada pela ocorrência do presuposto de fato da lei".



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0880/045.612/78
Acórdão nº-CSRF/03-0.185

E, como esclareceu proficientemente Fábio Fanucchi ("Curso de Direito Tributário Brasileiro", 4a. Ed., Vol. I, pág. 259):

"A lei poderá estipular que inexiste infração se e quando não se verificar prejuízo para a Fazenda Pública, com a omissão ou a prática do ato exigido ou vedado. Só quando faça isso de forma expressa, é que a infração está excluída".

Importa ressaltar, ainda, que nesse sentido é o entendimento antigo e pacífico da 2a. Câmara do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes, titular, na espécie, da competência regimental "ratione materiae", bastando citar, entre as decisões mais recentes, os seguintes acórdãos unânimes: 23.620, 23.628 e 23.701, de 1978, relatados pelo então Conselheiro Enrique Manuel Guarido; 23.812, também de 1978, relatado pela Conselheira Enila Leite de Freitas Chagas; 23.931 e 24.004, ainda de 1978, da lavra deste relator, além de numerosos outros.

Isto posto, não se caracterizando, na espécie dos autos, a espontaneidade do sujeito passivo, descabe o benefício de exclusão da penalidade, uma vez que a infração - falta de apresentação da fatura - já fora objeto de medida de fiscalização específica. O texto da lei tem, aliás, sentido bastante amplo, eis que menciona qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Dou, assim, provimento ao recurso especial.

Brasília - DF., 27 de outubro de 1980.


EDWALDO REIS DA SILVA

- RELATOR.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0880/045.612/78
Acórdão nº-CSRF/03-0.185

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO PAULO DE ALMEIDA

Termo de responsabilidade de apresentação de fatura comercial - ou melhor, compromisso formal de o fazer dentro de determinado prazo - é típica medida de fiscalização relacionada com a infração constituída pela não apresentação e, como tal, exclui a espontaneidade, de conformidade com o prescrito no parágrafo único do art. 138 da Lei nº 5.172/66.

Pelo referido ato administrativo, compromete-se o responsável a apresentar o documento exigido, sob pena das sanções legais. É por meio do termo que se consigna a omissão e a obrigação de repará-la, se fixa o prazo e, portanto, se fiscaliza seu cumprimento, para efeito de aplicação da sanção no caso de inadimplência.

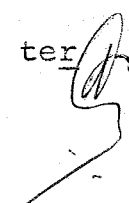
A perda da espontaneidade é inerente ao ato de que se trata: ao assiná-lo, já reconhece o responsável que deixou de apresentar o documento na proposição do despacho aduaneiro, como estava obrigado, comprometendo-se a sanar a omissão dentro do prazo então fixado, incorrendo em punição pecuniária.

Com o termo, previne-se a Fazenda Nacional quanto à inadimplência, reserva formalmente sua precedência para a iniciativa procedimental visando à efetivação da punição. E isso com a anuência expressa do responsável.

O termo de responsabilidade já configura a infração, sob condição resolutória da apresentação do documento, no prazo marcado. Decorrido este e inadimplente o responsável, tem a Fazenda Nacional a disponibilidade da ação fiscal para cobrar a penalidade resultante do descumprimento. E tem-na até que esgotado o prazo decadencial, único limite para sua atuação.

Se mais fosse necessário, poder-se-ia mesmo dizer que o responsável, ao assinar o termo, perde espontaneamente a espontaneidade, pois obriga-se livremente a fazer algo sem coação, mas sob sanção por ele mesmo reconhecida previamente.

Não pode, pois, o importador signatário de ter

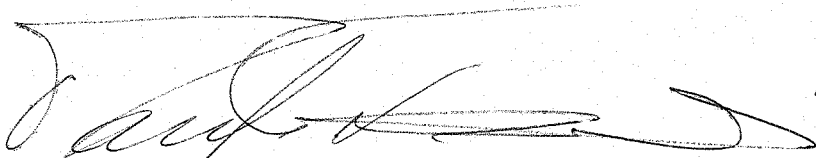


SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0880/045.612/78
Acórdão nº-CSRF/03-0.185

no da responsabilidade pela apresentação da fatura, dentro de certo prazo, exhibir o documento impunemente, fora da dilação, sob pretexto de que beneficiado pela espontaneidade. Nenhuma disposição legal ou apenas normativa prevê a caducidade de tal termo, não se podendo impor ao Fisco, portanto, a ação imediata para a imposição da penalidade, pois ele tem a seu favor a prevenção procedimental, a exclusão de espontaneidade gerada pelo próprio ato administrativo, podendo, assim, dispor do direito até o limite temporal já assinalado.

Admitir o contrário é condenar o termo de responsabilidade à inocuidade, pois o responsável acabaria por agir como se ele não existisse, sem qualquer conseqüência, o que equivaleria a dar ao termo caráter liberatório, quando sua função é exatamente a oposta, a de vincular formalmente o responsável ao cumprimento do prazo, sob pena de multa.✕

Dou, assim, provimento ao recurso especial.



PAULO DE ALMEIDA -

VOTO DO CONSELHEIRO AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, PRESIDENTE

Como se verifica dos autos, do sujeito passivo foi exigida a multa de 10% (dez por cento) do imposto, dado que não tendo ele apresentado a "Fatura Comercial" por ocasião do desembarço aduaneiro, e tendo assinado o competente termo de responsabilidade para:

"apresentá-la dentro de 120 (cento e vinte dias), sob pena das sanções legais."

não o fez no prazo estabelecido, nem requereu prorrogação para fazê-lo, apresentando-a fora do prazo que lhe fora fixado, tendo a repartição considerada consumada a infração prevista no art. 106, inciso IV, alínea "a", do Decreto-lei nº 37, de 18.11.66, onde se estabeleceu:

"Art. 106 - Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação de mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução:

.....

IV - De 10% (dez por cento):

- a) pela inexistência da fatura comercial ou falta de sua apresentação no prazo fixado em termo de responsabilidade". (grifos da transcrição).

Entendeu a Câmara recorrida que, tendo o contribuinte apresentado a "Fatura Comercial" fora do prazo fixado no termo de responsabilidade, mas antes da lavratura do "Auto de Infração", tal fato equivaleria à denúncia espontânea a que se refere o art. 138, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66, e art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.03.67), in verbis:

"Art. 138 - A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acom

panhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depende de apuração."

Conclui-se, assim, que o pretense fundamento para a dispensa da multa teria sido a elisão da infração com a apresentação "espontânea" do documento, cuja falta foi detectada pela Repartição Fiscal por ocasião do desembaraço aduaneiro, razão pela qual fora assinado o termo de responsabilidade com prazo certo.

Desta forma, antes de analisarmos se efetivamente houve a apresentação espontânea a que se refere o art. 138 do C.T.N. examinemos, preliminarmente, se a apresentação da "Fatura Comercial" fora do prazo estabelecido no termo de responsabilidade (como a própria recorrente reconhece), mas antes de lavrado o Auto de Infração descaracterizou a infração, ou seja, se com a apresentação do aludido documento a infração não chegou a materializar-se pela regularização, oportuno tempore, da irregularidade apontada.

Segundo uma classificação, geralmente aceita, as normas jurídicas são de duas espécies: impositivas e sancionatórias. As primeiras prescrevem um dever; as segundas impõem uma sanção para o descumprimento do dever jurídico imposto por aquelas.

Todas as normas jurídicas (impositivas ou sancionantes) se decompõem em duas partes: a previsão abstrata, pressuposto ou hipótese normativa, o chamado conteúdo da hipótese, e o efeito ou consequência jurídica, também denominado mandamento.

O conteúdo da hipótese da norma impositiva é um fato lícito (v.g. obtenção da renda, embora essa renda seja o resultado de uma atividade lícita, e.g.: trabalho; ou ilícita, e.g.: jogo de bicho). Todavia, o conteúdo da hipótese de uma norma sancionante é um ilícito, isto é, o descumprimento de um dever legal preexistente (previsto em outra norma ou revelado pela própria norma sancionatória).

A norma sancionatória obedece aos princípios da



Acórdão nº-CSRF/03-0.185

legalidade e tipicidade e só incide quando os "tipos delituais" descritos nas hipóteses dessas normas ocorrerem no mundo real. Assim, acontecido o fato jurígeno, antes previsto hipoteticamente, necessariamente decorre a consequência, também estatuída; isto é, realizado o "suposto" advém a consequência, no caso a sanção.

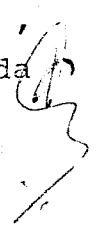
Conseqüentemente, materializado o fato tipo descrito na norma sancionatória - que como dissemos não é objeto de dúvida nestes autos - indispensável observar se é possível o arrependimento eficaz ou correção através da denominada denúncia espontânea. Na hipótese negativa, o sujeito passivo continuará sujeito a uma sanção indenizatória ou repressiva.

Deste modo, para analisar se a denúncia espontânea exclui ou não a sanção, mister se faz a análise da natureza da hipótese de incidência e do comando da norma jurídica, visto que:

a) certas transgressões legais somente são passíveis de sanção se o contribuinte não corrigiu a situação ensejadora da sanção. Se houver regularização e denúncia espontânea, isto é, se a infração foi praticada e regularizada antes que a Autoridade Administrativa tome conhecimento da irregularidade: não haverá sanção;

b) outras infrações, mesmo sendo passíveis de correção antes que a Autoridade Pública delas tome conhecimento, a própria lei já as dota de sanções alternativas, isto é, se o adimplemento da obrigação for exigido pela Administração, a sanção será maior; se o adimplemento for levado a efeito, extemporânea mas espontaneamente, a sanção será menor;

c) finalmente existe outra espécie de infração que, uma vez ocorridos todos os elementos que a materializam, não admitem a minoração da sanção, eis que a sanção está condicionada a um proceder no tempo e essa sanção ou comando já está vinculada ao próprio proceder previsto na hipótese de incidência, isto é, a sanção foi prevista para a ausência de cumprimento da



Acórdão nº-CSRF/03-0.185

obrigação ou seu cumprimento fora do prazo em lei estabelecido.

Embora entendamos que o disposto no caput do já transcrito art. 138 do C.T.N., se aplique tanto às infrações consideradas principais, isto é, àquelas que se referem ao pagamento de tributos, como às infrações meramente formais: não temos dúvida de que, se a infração consiste no descumprimento de uma obrigação a termo certo, não realizado o ato nesse prazo, a infração estará consumada, pois a sua realização a posteriori não ilidirá a infração de "deixar de praticar o ato no prazo certo"; isto porque, como no caso dos autos, a infração não consiste na falta de apresentação de um documento, "mas na falta de apresentação desse documento em determinado prazo".

A prática do ato fora do prazo estabelecido, que é a hipótese da incidência da norma repressora, não gera qualquer efeito, dado que esse prazo (prorrogável ou não), quando eleito pela lei como hipótese de incidência da norma sancionatória, é fatal; sendo princípio comezinho de direito que, assim como só a lei pode estabelecer uma sanção; também, somente ela poderá indicar as hipóteses de exclusão dos seus efeitos.

E o que estabelece o preceito sancionatório do art. 106, inciso IV, alínea "a" do Decreto-lei nº 37/66? Que "a falta da apresentação da fatura comercial no prazo fixado em termo de responsabilidade" ou dito de outra forma: que a falta de sua apresentação, ou a sua apresentação fora do prazo estabelecido, implicaria em uma multa de 10% (dez por cento) do valor do imposto.

Ora, se a infração consiste no inadimplemento da obrigação ou seu cumprimento fora do prazo estabelecido, é impossível considerar o seu atendimento fora do prazo: simultaneamente hipótese de incidência (preceito) da norma sancionatória e hipótese de sua exclusão!

Esta espécie de obrigação, cujo cumprimento se



Acórdão nº-CSRF/03-0.185

dá perante a autoridade pública, ao contrário do que ocorre com outros tipos em que a autoridade pública somente verifica o seu cumprimento tempestivo ou, se intempestivo, espontaneamente efetuado: uma vez consumada a infração, somente se regulariza a situação fiscal com a liquidação da sanção prevista.

O mestre, sempre lembrado, ALIOMAR BALEEIRO, ao comentar o disposto no parágrafo único do art. 138 do C.T.N., na sua conceituada obra "Direito Tributário Brasileiro", pág. 438, declara que:

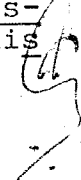
"A disposição, até certo ponto, equipara-se ao art. 13 do C.Penal: "O agente que, voluntariamente, desiste da consumação do crime ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados." (grifos da transcrição).

Observe-se que a disposição exige que o "agente desista da consumação do crime" e estabelece que o agente "só responde pelos atos já praticados."

Logo, se a infração já se consumara, o agente terá de responder pelas sanções estabelecidas para a infração tipificada e já consumada. Valendo salientar que, ao contrário do que sucede no Direito Penal, a responsabilidade no Direito Tributário, em razão de disposição expressa, é objetiva, isto é, "independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato", nos termos do art. 136 do C.T.N.

Neste sentido pronunciou-se a Colenda Terceira Turma do Egrégio TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS que, em decisão unânime, acolheu o jurídico voto (sempre brilhante) do Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO, para, reformando a sentença do Juiz Federal MILTON LUIZ PEREIRA, prolatada na decisão objeto da REMESSA "EX OFFICIO" Nº 54.489-PR, assentar:

"O simples fato de não ser apresentada a fatura comercial, no prazo fixado em termo de responsabilidade, caracteriza infração. É ler a dis



posição inscrita no art. 106, IV, "a", do Decreto-lei nº 37/66, acima transcrita. No caso, houve a ocorrência do fato em apreço, certo que a apresentação espontânea do documento, após o transcurso do prazo, não elide a infração, a menos que se comprovasse força maior, o que não aconteceu, "in specie". (grifos da transcrição).

Portanto, é desacertada a posição da Conselheira relatora de alguns dos acórdãos recorridos (nºs 19.210 e 19.211, entre outros, datados de 17.06.80) e daqueles que a acompanharam na votação, quando escreve:

"O procedimento fiscal não teria objeto. Penalizar pela falta de apresentação da fatura comercial ou por sua inexistência, quando já fora a mesma apresentada e aceita para os fins convenientes?"

Não alcançou a Relatora que o objeto da ação fiscal não é o cumprimento da obrigação de apresentar a Fatura Comercial, mas a exigência da multa, prevista em lei, pela apresentação fora do prazo estabelecido no termo de responsabilidade. Noutros termos, a sanção imposta a autuada não é para obrigá-la a sanar a falha, mas tem por objeto o cumprimento da obrigação (sanção prevista em lei) pelo seu descumprimento oportuno tempore.

Isto porque, segundo o art. 113, § 3º, do C.T.N.:

"A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

e, uma vez constituído o crédito tributário pelo lançamento (C.T.N. art. 142), os Conselhos de Contribuintes têm competência para apreciar a sua legalidade, não lhe sendo facultado, porém, se concluírem pela sua escoreiteza, dispensar a sua exigência.

Sem dúvida, esta espécie de infração não é exclusiva da área aduaneira, existindo co-símbles, quer neste ramo da legislação tributária, quer em outros; sendo jurisprudência indiscrepante, em ambos os casos, que, mesmo que o contribuinte ve

"Apoiado no parecer de fls. 101, dou provi-
mento ao recurso e relevo, por equidade, de
acordo com o art. 4º, II, do Decreto-lei nº

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0880/045.612/78
Acórdão nº-CSRF/03-0.185

1.042, de 21 de outubro de 1969, a multa imposta na forma do artigo 169, I, do Decreto-lei nº 37/66. Encaminhe-se ao 3º Conselho de Contribuintes."

Hoje, embora atenuada a multa, essa irregularidade continua ainda severamente sancionada, pois a Lei nº 6.562, de 18.09.78, reduziu a pena para 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria, como se observa do art. 169, inciso III, alínea "b", do Decreto-lei nº 37/66, com a redação que lhe foi dada pelo art. 2º da citada Lei nº 6.562/78.

Ainda na própria área aduaneira, pode ser mencionada a infração prevista no art. 106, inciso II, alínea "b", do Decreto-lei nº 37/66, que declara:

"Art. 106 - Aplicam-se as seguintes multas proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução.

.....
II - De 50% (cinquenta por cento);
.....

b) - pelo não retorno ao exterior, no prazo fixado dos bens importados sob regime de admissão temporária;" (grifamos)

sendo jurisprudência mansa e pacífica do 3º Conselho de Contribuintes que o retorno de mercadoria ao exterior, depois de expirado o prazo fixado, ou a eventual prorrogação concedida, sujeita o infrator à sanção prevista no dispositivo acima transcrito.

Nesse sentido, veja-se, entre muitos outros, o consignado na ementa do Acórdão nº 18.375, ipsis litteris:

"Admissão temporária: devolução da mercadoria ao exterior, depois de esgotada a prorrogação de prazo concedida pela autoridade aduaneira. Cabível a multa do art. 106, inciso II, letra b, do Decreto-lei nº 37/66. Recurso negado por unanimidade de votos."



Verifica-se, assim, que, tanto no passado, como no presente, a tentativa de sanar a irregularidade, cujo cumprimento se dá perante a Autoridade Pública, nunca prosperou, isto porque, tratando-se de infração consumada, qualquer providência a posteriori é írrita e de nenhum efeito, quando se objetivar ilidir a sanção em lei prevista para infração, dado que só dispositivo expresso de lei poderia extinguir a punibilidade.

Também na área do Imposto sobre a Renda encontramos obrigações que devem ser cumpridas perante a autoridade administrativa, em prazo certo, impondo a lei severa sanção pelo seu descumprimento ou cumprimento extemporâneo. Neste sentido, dispõe o vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 02.09.75, que

"Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas de 50% e 150% passarão para 75% (setenta e cinco por cento) e 225% (duzentos e vinte e cinco por cento) respectivamente" (art. 534, § 1º).

e que é permitido

"deduções (na Cédula "D") acima de 20% do rendimento bruto, quando o contribuinte demonstrar a veracidade do total dos rendimentos e das deduções, mediante a escrituração em livro Caixa, registrado, dentro do ano-base, no Órgão competente da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição". (art. 48, § 1º, inciso II).

Pois bem, com relação à falta de esclarecimentos no prazo assinalado, a jurisprudência das diversas Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes sempre foi pacífica no sentido de que a apresentação dos esclarecimentos fora do prazo estabelecido não ilide a majoração da multa, prevista no art. 534, § 1º, do RIR/75, podendo serem arrolados dezenas de acórdãos neste sentido. A título de ilustração, observemos o declarado recentemente pela Colenda 2a. Câmara do Egrégio 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 102-17.731, prolatado, a unanimidade de votos, em sessão de 05.08.80, sendo Relator o ilustre Conselheiro Dr. WAGNER GONÇALVES:



Acórdão nº-CSRF/03-0.185

"MULTA. Mantém-se a multa de 75%, imposta pela autoridade singular, quando comprovado que o contribuinte não apresentou esclarecimentos nos prazos marcados."

V O T O

"Insurge-se o Recorrente contra a multa aplicável. Inicialmente, foi taxada em 225% para, na decisão de 1ª Instância ser reduzida a 75%.

Só se justifica a multa de 75% quando o contribuinte não presta as informações no prazo solicitado pela autoridade singular - § 1º do art. 534, do Dec. 76.186/75.

Ora, no caso, ocorreu a hipótese legal.

De fato, o Recorrente não prestou informações nos prazos estabelecidos.

Intimado em 27.4.71 - fls. 10, requereu (fls. 11) a dilação do prazo. Decorrido o prazo solicitado, deixou de apresentar as informações. Intimado novamente, agora para comparecer a Delegacia - fls. 14, deixou passar in albis o prazo da intimação, só vindo a dar os esclarecimentos após a intimação de fls. 16/17, na qual a autoridade singular reiterara a intimação anterior.

Realmente, como assinalado na decisão a quo, vários esclarecimentos foram prestados a destempo e alguns de forma incompleta.

Diante da clareza do texto legal e da aplicação ao caso concreto, só nos resta manter a multa imposta."

Quanto à falta de registro do livro "Caixa", quer no Órgão da Secretaria da Receita Federal, quer no ano-base: em vista da gravidade da sanção imposta (impossibilidade de deduzir as despesas, o que significa no final de contas, em determinar que elas integrem a base de cálculo do tributo), a matéria já foi submetida, à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, seja porque o sujeito passivo tenha submetido o livro à autenticação dos órgãos do Registro de Comércio, Cartório de Títulos e Documentos ou do Juiz de Direito, seja porque o tenha registrado fora do ano-base, mas antes de qualquer ação fiscal.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0880/045.612/78
Acórdão nº-CSRF/03-0.185

Em ambos os casos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, à unanimidade, tem entendido não ter eficácia tal registro, mantendo as glosas das deduções acima do limite de 20% (cf. Acórdãos nºs - CSRF/01-0.065, de 23.05.80, e CSRF/01-0.050, de 15.01.80, declarando-se no excerto do fundamentado voto do Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES, Presidente da 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, constante do primeiro daqueles decisórios:

"Cingindo-nos ao inciso II do § 1º, que diz respeito ao caso em exame, podemos decompô-lo da seguinte maneira:

- a) os contribuintes do imposto de renda que tenham rendimentos classificáveis na cédula D;
- b) quando demonstrarem a veracidade do total dos rendimentos e das deduções (=despesas);
- c) mediante escrituração em livro Caixa registrado;
- d) dentro do ano-base;
- e) no Órgão competente da S.R.F. da sua jurisdição;
- f) poderão (=serão permitidas) deduzir despesas acima de 20% de rendimento.

.....

Assim, na letra (a) temos quem (os contribuintes do imposto de renda); na (c) como (mediante escrituração em livro Caixa registrado; na (d) quando (no ano-base); e, finalmente, na (e), onde (no Órgão competente da SRF de sua jurisdição).

Uma vez que os elementos pertinentes a quem, como, quando e onde são condições legais, excluem, por definição, qualquer resíduo de voluntariedade, quer do sujeito ativo, quer dos sujeitos passivos. Tratando-se de "conditiones iuris", não são supríveis, por ausência de permissivo legal.

A voluntariedade, reservada aos contribuintes, está restrita aos aspectos que a norma deixou a seu critério, e que vimos acima."

e, lendo-se no voto do eminente Presidente da 2a. Câmara do

1º

Conselho de Contribuintes, Dr. JACINTO DE MEDEIROS CALMON, ao fundamentar o voto proferido no Acórdão nº - CSRF/01-0.050, também a colhido, por unanimidade de votos:

"Observe-se que a expressão "dentro do ano-base", inexistente nos anteriores Regulamentos do Imposto de Renda, foi inserida, como um dos requisitos necessários para a concessão de deduções acima do limite de 20%, exatamente para definitivamente dirimir controvérsias sobre datas de registro do livro Caixa.

.....
Na vigência do atual Regulamento não há margem para qualquer discussão sobre a matéria: a norma legal é de tão meridiana clareza - "mediante escrituração em livro Caixa, registrado dentro do ano-base", que bem justificaria invocar o sempre lembrado brocardo jurídico - "interpretatio cessat in claris."

Carecendo, assim, a decisão recorrida de fundamentação legal, dou provimento ao recurso especial para restabelecer a decisão da instância singular."

Hoje, a jurisprudência das Câmaras competentes para a apreciação da matéria (2a. e 4a.) já é pacífica, como se verifica da ementa do recentíssimo Acórdão nº 102-17.634, prolatada pela 2a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, na sessão do dia 14.05.80, à unanimidade de votos, "in verbis":

"DEDUÇÃO - CÉDULA "D" - LIVRO CAIXA. O registro do Livro Caixa no respectivo ano-base é obrigação acessória e indispensável para que o contribuinte possa fazer jus às deduções da cédula "D", além do limite mínimo de 20%, para o qual não se exige comprovação. Recurso desprovido."

Deste modo, não sabemos com que outra infração a Relatora dos Acórdãos nºs 19.210 e 19.211, da 3a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, fez a comparação, para afirmar que

"as diversas áreas da atividade fiscal tributária da Secretaria da Receita Federal há

Acórdão nº-CSRF/03-0.185

uma tendência para harmonização do entendimento (através da própria legislação ou por força de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes) no sentido de que, nas condições focalizadas, isto é, falta simplesmente formal sanada antes de qualquer ação fiscal -, a penalidade específica é elidida."

Inexistindo, assim, qualquer dúvida quanto à ocorrência dos elementos tipificadores da infração fiscal, isto é, não se discutindo a consumação da transgressão ao disposto no artigo 106, inciso IV, alínea "a", do Decreto-lei nº 37/66, e demonstrado ser ineficaz qualquer tentativa de fugir à sanção estabelecida para a aludida infração, dado que o seu cumprimento espontaneamente faz parte da hipótese de incidência da norma sancionadora, examinemos, ad argumentandum tantum, se procederia a razão invocada pela Colenda 3a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes para tornar insubsistente a exigência fiscal, ou seja, se efetivamente houve a apresentação espontânea a que se refere o art. 138 do C.T.N. ou, se pelo contrário, inexistia a alegada "espontaneidade" do contribuinte, dado já anteceder "início de procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração", a que se refere o parágrafo único do art. 138 do C.T.N. e conceituado como tal o fato apurado no "despacho aduaneiro de mercadoria importada", nos termos do art. 7º, inciso III, do Processo Administrativo-Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 06.03.72.

Como já o demonstraram proficientemente os ilustres Presidentes das Colendas 1a. e 2a. Câmaras do 3º Conselho de Contribuintes, Drs. PAULO DE ALMEIDA e EDWALDO REIS DA SILVA, inexistiu a alegada "espontaneidade", isto porque como expressamente determina o parágrafo único do art. 138 do Código Tributário Nacional:

"Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração".

Igualmente o § 1º do art. 7º do Processo Administrativo



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 0880/045.612/78
Acórdão nº-CSRF/03-0.185

trativo-Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, estabelece que

"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."

Observando-se que o mesmo diploma processual, no caput do mesmo artigo 7º, declara textualmente

"O procedimento fiscal tem início com:

.....

III - O começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada."

Portanto, se o procedimento fiscal tem início com o começo de despacho aduaneiro e, se por ocasião deste despacho, se detecta a falta de apresentação da "Fatura Comercial", fixando-se-lhe, ao sujeito passivo, um prazo de 120 dias para a sua apresentação, sob pena de aplicação das sanções legais, com o qual concorda o sujeito passivo, assinando o respectivo termo de responsabilidade; como imaginar-se que a apresentação extemporânea, exatamente daquele documento, cuja falta foi apurada pela administração fiscal e comunicada ao sujeito passivo, possa considerar-se uma

"denúncia espontânea da infração"?

se a denúncia espontânea pressupõe, logicamente, um desconhecimento da ocorrência da irregularidade fiscal por parte do Fisco!

O Termo de Responsabilidade integra, necessariamente o despacho aduaneiro, o que impede cogitar-se de autodenúncia, pois esta tem de relacionar-se a fatos desconhecidos da Fiscalização e fora do seu controle; afetos, portanto, exclusi-

vamente, ao conhecimento e à economia doméstica do sujeito passivo. Na hipótese do processo em pauta, o fato era do domínio do Fisco, desde o seu início.

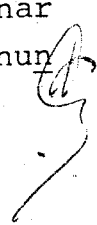
Não se alegue que, tendo a mercadoria sido desembaraçada terminara o procedimento fiscal; isto porque o procedimento terminou em relação às eventuais irregularidades não positivadas pela Administração Fiscal, mas, jamais em relação às já apuradas e de que foi dada ciência ao infrator, assinalando-se -
-lhe prazo certo para a sua regularização, sob pena de aplicação das sanções fiscais que efetivamente são aqui exigidas por descumprimento do compromisso assumido, visto que, em face da literalidade do texto,

não apresentar o documento no prazo estabelecido ou apresentá-lo fora do prazo, são formas sinônimas de dizer-se a mesma coisa (mera questão de semântica).

Assim também concluiu o Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO, quando no acórdão citado (REO nº 54.489-PR), declara:

"De outro lado, não tem aplicação, no caso, o art. 138 do CTN. É que, aqui, ocorrida a infração, ou o fato imponível, pela não apresentação da fatura dentro do prazo a que se obrigara, não poderia ser considerada "denúncia espontânea", nos moldes definidos no citado art. 138 CTN, a simples apresentação, inobstante voluntária, fora do prazo, do documento em apreço." (grifamos).

Nem se argúa, ainda, que a Administração Fiscal, no dia imediato ao vencimento do prazo estabelecido no termo de responsabilidade, estaria obrigada a autuar o contribuinte, pois para isto era indispensável que a lei o dissesse, não o fazendo, enquanto não decadente o direito de lançar, válida e eficaz será a exigência prevista em lei. Entender-se o contrário, seria, além de contrariar toda a sistemática da legislação fiscal, tornar letra morta o dispositivo sancionador, pois o Poder Público, nun



ca teve, nem terá, condições de ficar na espreita para, no mesmo dia em que se considera consumada uma infração fiscal, aplicar, de imediato, a sanção em lei estabelecida. Além do mais, seria exigir do tutor do interesse coletivo mais do que se exige dessa mesma coletividade o que, no mínimo, seria um contra-senso, que, só ante lei expressa, teria de ser acatado.

Assim, data venia, sem razão, mais uma vez, a Conselheira relatora dos Acórdãos nºs 19.210 e 19.211, da 3a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes e dos que a acompanharam na votação, quando no seu voto, após transcrever o item II.3 da Instrução Normativa - SRF - nº 58, de 27.05.80, onde se estabelece que nos

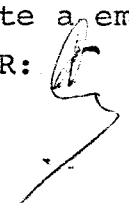
"Termos de Responsabilidade para apresentação futura da primeira via da Fatura Comercial -

3. Vencido o prazo assinalado no termo (com promisso) para a apresentação da 1a. via da fatura comercial sem que o importador o faça, expedir-se-á notificação, com o prazo de 3 (trinta) dias para pagamento da multa, observado o disposto nos subitens 2.2 e 2.3" (Grifei).

entende que

"Trata-se evidentemente, de comando dirigido à própria administração, visando à agilização de seus controles, com o objetivo da execução imediata dos compromissos assumidos pelo contribuinte. Não gera nenhum obstáculo a que se considere o fundamento relevante realçado no caso concreto, qual seja o de tratar-se de "falta já sanada antes da ação fiscal" e, portanto, inexistente quando da execução do termo de responsabilidade." (Grifos da transcrição).

Portanto, ratificando o nosso entender quanto aos dois aspectos jurídicos acima analisados (impossibilidade de ilidir a sanção estabelecida no art. 106, inciso IV, alínea "a", do Decreto-lei nº 37/66 com a apresentação da Fatura Comercial fora do prazo estabelecido no Termo de Responsabilidade e inexistência da denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do C.T.N.), vale transcrever parcialmente a ementa do venerando acórdão prolatado na REO nº 54.489-PR:



"1) PROCESSUAL TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO - PRO-
CEDIMENTO FISCAL - Decreto nº 70.235/72.

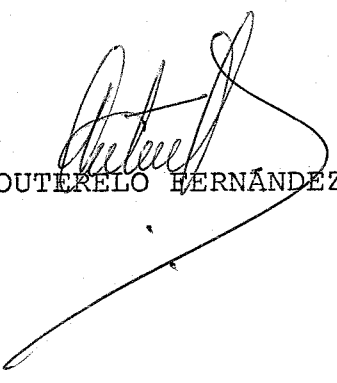
2) TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO - MULTA - FATURA
COMERCIAL: FALTA DE SUA APRESENTAÇÃO NO PRA-
ZO FIXADO EM TERMO DE RESPONSABILIDADE - D.L.
nº 37, de 1.966, art. 106, IV, "a".

.....

II. - O simples fato de não ser apresentada
a fatura comercial, no prazo fixado em termo
de responsabilidade, caracteriza a infração
e justifica a penalidade inscrita no art.
106, IV, "a", do Decreto-lei nº 37, de 1.966.
A apresentação da fatura após o transcurso do
prazo, não elide a infração, a menos que se
comprovasse força maior. Inaplicabilidade do
art. 138 do CTN, quando se trata de apresen-
tação da fatura fora do prazo."

Por todas essas razões, dou provimento ao recur-
so especial, apresentado pela Fazenda Nacional.

Brasília - DF., 27 de outubro de 1980.


AMADOR OUTERELE HERNÁNDEZ - PRESIDENTE