



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11080.008815/2003-61
Recurso nº : 134.367
Acórdão nº : 303-34.043
Sessão de : 25 de janeiro de 2007
Recorrente : ARMANDO BONO - ESPÓLIO
Recorrida : DRJ/CAMPO GRANDE/MS

RESPONSABILIDADE. Nos termos do art. 135, I, do Código Tributário Nacional, o inventariante é responsável pelos créditos tributários decorrentes de infração tributária.

ATRASSO NA ENTREGA DA DITR. É passível de aplicação de multa, a entrega fora de prazo da DITR, nos termos dos artigos 7º e 9º, da Lei nº. 9.393/96.

DITR/1998. Descumprimento do prazo estipulado pela IN/SRF 136, fr 20/11/1998.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANELISE DAUDI PRIETO
Presidente


MILTON LUIZ BARTOLI
Relator

Formalizado em: 12 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Zenaldo Loibman, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Tarásio Campelo Borges e Luis Carlos Maia Cerqueira (Suplente). Ausente o Conselheiro Sergio de Castro Neves.

Processo nº : 11080.008815/2003-61
Acórdão nº : 303-34.043

RELATÓRIO

Trata-se de Impugnação, pela qual se objetiva o cancelamento do Auto Infração (fls. 09), lavrado em razão da entrega intempestiva da DITR/1998, isto é, em 02/07/01, razão pela qual há cobrança de multa mínima, consubstanciada nos arts. 6º a 9º da Lei nº 9.393/96.

Informa a Impugnante (viúva do contribuinte autuado) que recebeu dois autos de infração referentes a multas por atraso na entrega da DITR do ano de 1998.

Alega que Armando Bono faleceu em janeiro de 1996, sendo, então, nomeada inventariante do espólio. O espólio possuía dois terrenos no município de Garopaba, que quando adquiridos por Armando Bono, incidia sobre eles ITR.

Em 2001, pagou o ITR referente aos terrenos, mas quando efetuou a venda de um dos terrenos, "apareceu" uma dívida enorme, não adiantando mostrar os recibos de pagamento do ITR.

A informação fornecida era de que a área em questão era urbana, portanto, devendo-se pagar IPTU e, posteriormente, pleitear a devolução dos valores pagos de ITR.

Ressalta que nunca pleiteou a devolução, porém acredita descabida a multa, posto já ter pago dois impostos no mesmo período, estando-se diante de repetição de indébito.

Em julho de 2001, a Receita Federal emitiu uma certidão de quitação de tributos e contribuições federais para o Espólio de Armando Bono, logo, o Espólio nada devia à Receita, finalizando-se o inventário em junho de 2002.

Acrescenta que, em junho de 2001, um dos terrenos fora vendido para Doraci Jacinta da Silva, consoante se comprova por documento. Já o outro terreno, fora herdado por André Bono, segundo comprovação.

Assim, alega que o acessório segue o principal e, conseqüentemente, o tributo acompanha o imóvel, portanto, a cobrança é totalmente indevida e descabida.

Requer que torne-se sem efeito a cobrança da multa, posto que paga a mesma dívida duas vezes: uma para a Receita Federal (ITR) e outra para a Prefeitura de Garopaba (IPTU), o que não poderia ocorrer, tratando-se de "repetição do indébito". Além disso, os terrenos não pertencem mais ao espólio de Armando

Processo nº : 11080.008815/2003-61
Acórdão nº : 303-34.043

Bono, como também a figura do Espólio não existe mais, estando a viúva totalmente desobrigada da responsabilidade de pagar a multa exigida.

Anexa os documentos de fls. 03/10.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS, esta julgou o lançamento procedente, tendo em vista que se o imóvel passou a integrar a zona urbana em 1998, conforme Lei Municipal nº 615/98, significa que o fato gerador do ITR ainda ocorreu para esse ano, sendo devido o tributo e as obrigações acessórias.

Ciente da decisão de primeira instância, a Recorrente apresenta tempestivo Recurso Voluntário às fls. 25/27, pelo qual aduz, em suma, que:

(i) como demonstrado nos documentos juntados, foram pagos dois impostos, ITR e IPTU, sobre os mesmos terrenos, nos anos de 1995, 1996, 1998, 1999, 2000 e 2001, sendo que os recibos anexados referem-se aos anos de 1998, 1999 e 2000;

(ii) quando os terrenos foram adquiridos, o imposto pago sobre eles era ITR;

(iii) não adiantou argumentar que já havia pago ITR sobre os terrenos, pagando IPTU sobre ele, pois se não o fizesse não poderia finalizar o inventário;

(iv) pagou dois impostos para o mesmo período, que recaíram sobre os mesmos imóveis e não pediu a devolução à Receita Federal, porém não pensa ser justo pagar multa pelo atraso na entrega da DITR, uma vez que pagou indevidamente ITR nos anos de 1999, 2000 e 2001.

Por último, questiona se as dívidas não se compensam e que se mais uma vez terá que se clara, sobre a injustiça e pagar, requerendo seja dado integral provimento ao Recurso, reformando-se na íntegra a decisão de primeira instância.

Anexa os documentos de fls. 28/47.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até às fls. 49, última.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº 314, de 25/08/99.

É o relatório.



Processo nº : 11080.008815/2003-61
Acórdão nº : 303-34.043

VOTO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator

Por conter matéria deste E. Conselho, conheço do Recurso Voluntário, tempestivamente interposto pelo contribuinte.

Há que ser ressaltado que a Recorrente, acertadamente, apresentou Recurso Voluntário sem garantias ao seguimento para segunda instância, em razão do valor da exigência tributária consubstanciada no presente processo administrativo ser inferior a R\$ 2.500,00¹ (dois mil e quinhentos Reais).

A exigência objeto do presente processo refere-se à multa por atraso na entrega da Declaração do ITR/1998.

De plano, cumpre consignar que o Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172, de 25/10/66), em seu artigo 113, dispõe que:

“Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.”

Este conceito legal, apesar de equiparar relações jurídicas distintas - uma obrigação de dar e outra obrigação de fazer - é um indicativo de que, para o tratamento legal dispensado à obrigação tributária, não é relevante a distinção se relação jurídica tributária, propriamente dita, ou se dever instrumental.

Com efeito, a apresentação da Declaração do ITR é uma obrigação tributária acessória e, como tal, nos termos do §2º do artigo 113 e artigo 115², do CTN, decorre de legislação tributária.

¹ Disposição contida no §7º, do artigo 2º, da Instrução Normativa nº. 264/2002.

² Art. 115. Fato Gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Vale destacar, sobre a obrigação acessória, definida por Roque Antônio Carraza, como dever instrumental, a seguinte passagem:

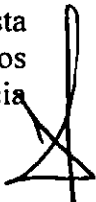
“Estes deveres foram de primeiro estudados por Renato Alessi, que os nomeou “poderes de contorno”. De fato, em torno do tributo emergem outras relações jurídico-tributárias, de conteúdo não-patrimonial, que se consubstanciam num fazer, num não-fazer ou num suportar. São os deveres instrumentais tributários, impostos pela lei (em sentido lato), seja para os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas), seja para terceiros, sempre no interesse do Fisco.

O primeiro lance de vista sobre nosso direito positivo já nos revela que os contribuintes, bem assim os terceiros a eles relacionados, são, amiudadas vezes, chamados pela lei a colaborar com a Fazenda Pública. Esta co-participação traduz-se em comportamentos positivos (expedir notas fiscais, fazer declarações, realizar registros etc.) e negativos (manter a escrituração em lugar acessível à Fazenda, tolerar a presença da Administração no estabelecimento comercial, conservar os documentos e os livros fiscais por, pelo menos, cinco anos etc.), que tipificam deveres de índole administrativa, cujo objeto não pode ser aferido em pecúnia.

Impende salientar que tais deveres são encontráveis em todos os vastos patamares do Direito e não só gravitando na restrita órbita dos tributos. Exemplificando, para melhor esclarecer, os motoristas têm o dever de prestar obediência às normas de trânsito, os farmacêuticos são constrangidos a especiais cautelas quando comerciam com substâncias entorpecentes, que podem causar dependência física ou psíquica (inclusive recolhendo a receita médica que as ministrou e preenchendo livros especiais), e assim por diante.

Todos estes deveres, repita-se, não possuem, em si mesmos, cunho patrimonial. Descumpridos, continuam com objeto imensurável, isto é, irredutível ao denominador comum da moeda. A circunstância de, vezes sem conta, seu inadimplemento ensejar multas não infirma esta asserção. Vejamos.

Os deveres instrumentais, sobre nascerem com os atributos inerentes ao nível eficaz médio (não necessitando, portanto, para se tornarem exigíveis, de qualquer ato administrativo ulterior), uma vez descumpridos, jamais atingem o grau eficaz máximo. Esta característica não passou despercebida à argúcia de Paulo de Barros Carvalho, quando, demoradamente, se debruçou sobre a decadência



e a prescrição tributárias.³ Inadimplida a prestação, que se traduz num fazer, num não-fazer ou num suportar, a relação jurídica que veicula um dever extingue-se, cedendo lugar a um liame de índole sancionatória – geralmente a uma penalidade de cunho pecuniário (multa) -, o que, retornando à idéia inicial, demonstra que o “vínculo dos deveres instrumentais nasce e se exaure no padrão eficaz médio”.⁴

Além disso, o legislador, ao sancionar o descumprimento de um dever jurídico com uma multa, está se limitando a recorrer a um dos mais corriqueiros expedientes do Direito para impor a obediência de seus mandamentos, isto é, está acenando com medida que vulnera fundo um dos bens mais preciosos da pessoa: a propriedade.” (CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros, 1998, p.223)

E, a respeito da conversão da obrigação acessória em principal, diz o ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado:

“Na verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, Malheiros, 1997, p. 88)

Destarte, especificamente com relação ao Imposto Territorial Rural-ITR, dispõe a legislação pertinente, qual seja, a Lei nº. 9.393, de 19/12/96, que:

“Art. 7º No caso de apresentação espontânea do DIAC fora do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal, será cobrada multa de 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto devido não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), sem prejuízo da multa e dos juros de mora pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota.

(...)

Art. 9º A entrega do DIAT fora do prazo estabelecido sujeitará o contribuinte à multa de que trata o art. 7º, sem prejuízo da multa e dos juros de mora pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota.”

³ Decadência e Prescrição, São Paulo, Resenha Tributária, 1976, pp. 87 e ss.

⁴ Idem, ibidem, p. 99

Processo nº : 11080.008815/2003-61
Acórdão nº : 303-34.043

Destaque-se, ainda, que a razão de ser da multa pelo atraso na entrega da declaração é claramente desestimular sua apresentação intempestiva, objetivo que obviamente não seria atingido se fosse permitido apresentá-la a qualquer tempo sem sujeição à multa, pelo simples fato de fazê-lo espontaneamente, logo, não há que se falar em aplicação do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

Este é o entendimento da E. Câmara de Superior, exarado através do Acórdão nº. 106-13489, Rel. Edison Carlos Fernandes, j. 09/09/2003, Rec. 133.826, vejamos:

“DOI – MULTA- ESPONTANEIDADE – A Câmara Superior tem entendimento reiterado de que o artigo 138 do CTN não se aplica ao caso de atraso na entrega de declarações. Recurso Negado”

No caso em questão, há que se destacar que em momento algum a Recorrente contesta a autuação quanto à entrega extemporânea da Declaração do ITR, e, inclusive, até efetuou o recolhimento correspondente ao imposto.

De fato, observa-se da cópia do Auto de Infração, constante às fls. 09, que a entrega da Declaração do ITR/1998 se deu em 18/01/2001, fato que a Recorrente não refutou. Ocorre que, a data limite para entrega da DITR/1998, se deu em 30/11/1998, conforme disposto na Instrução Normativa SRF nº. 136, de 20 de novembro de 1998, *in verbis*:

“Instrução Normativa SRF nº. 123, de 20/11/1998:
Dispõe sobre o prazo de entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

(...)

Artigo único. A entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, relativa ao exercício de 1998, a que se refere a Instrução Normativa nº 056, de 22 de junho de 1998, poderá ser efetuada até o dia 30 de novembro de 1998.”

Ultrapassada isto, destaco que *in casu*, ainda há que se apreciar a questão da responsabilidade quanto a exigência da multa pelo descumprimento, no prazo estipulado, da obrigação acessória de apresentar Declaração.

Alega a Recorrente (inventariante) que o contribuinte autuado falecera em janeiro de 1996, que o terreno não pertence mais ao espólio, além do fato deste último não mais existir.

Observo, porém, que às fls. 28 dos autos há cópia de documento relativo ao Inventário dos bens de Armando Bono, no qual consta a data de falecimento em 03/01/97.

Processo nº : 11080.008815/2003-61
Acórdão nº : 303-34.043

Não obstante, observo que numa data ou noutra (1996 ou 1997), o falecimento do contribuinte se deu antes da ocorrência do fato gerador, isto é, quando da ocorrência do fato gerador (1º de janeiro de 1998), já fora aberta a sucessão. A respeito, vejamos o que ensina Maria Helena Diniz⁵:

“Abertura da sucessão. No instante da morte do *de cujus* abre-se a sucessão, transmitindo-se, sem solução de continuidade, a propriedade e a posse dos bens do falecido aos seus herdeiros sucessíveis, legítimos ou testamentários, que esteja vivos naquele momento, independentemente de qualquer ato.”

Ocorre que, o que regula o conjunto de obrigações transferidas para o sucessores é exatamente o fato gerador.

Sendo assim, a obrigação tributária (principal ou acessória) originada de fato gerador ocorrido quando já aberta a sucessão, passa para a responsabilidade do sucessor, nos termos do artigo 131, inciso II, do Código Tributário Nacional, tendo em vista, que o inciso III deste mesmo dispositivo encerra responsabilidade ao espólio pelos tributos devidos pelo “*de cujus*” até a data da abertura da sucessão, o que ocorre, como mencionado, já no momento do passamento.

Vejamos:

“Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

(...)

II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação;

III – o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão.”

A respeito de referidos dispositivos, cabe-nos aqui transcrever a lição contida no Código Tributário Nacional Comentado⁶, de Coordenação de Vladimir Passo de Freitas, a qual, elucida bem a questão:

“Na verdade, há de se fazer uma análise sistemática e teleológica dos dispositivos. Cabe ao espólio, por transferência, arcar com o pagamento de todos os tributos devidos pelo falecido até o evento

⁵ DINIZ, Maria Helena. “Código Civil Anotado”. São Paulo. Saraiva, 2002, p.1161.

⁶ Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo/coordenação Vladimir Passos de Freitas – 2ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

Processo nº : 11080.008815/2003-61
Acórdão nº : 303-34.043

sinistro. Eventuais obrigações tributárias surgidas após tal fato não corresponderão mais a tributos “devidos pelo *de cuius*”, mas sim pelo próprio espólio, enquanto não houver a partilha, de maneira que ele deve responder pelo ônus. Já a responsabilidade dos sucessores e do cônjuge meeiro se restringirá às hipóteses em que não houver quitação dos tributos pelo espólio, sejam de débitos do *de cuius* ou do próprio espólio, tendo como limite de pagamento o montante recebido, obviamente após efetuada a partilha, seja a título de quinhão (no caso de herdeiro), legado (legatário) ou meação (cônjuge meeiro).

Na prática, é assim que ocorre, não sendo muito comum a existência de casos em que os sucessores ou o cônjuge meeiro venham a responder diretamente, no lugar do espólio, pois a partilha apenas é julgada com a apresentação de certidão negativa de dívida com a Fazenda Pública (art. 1026, CPC), o mesmo ocorrendo com a adjudicação (art. 1031, parágrafo único, CPC). Dessa forma, a responsabilidade das pessoas indicadas fica mais restrita às hipóteses em que há apuração de crédito após a partilha, quando não mais subsiste o espólio, aí sim acionando-se os sucessores e o cônjuge meeiro.

A questão das penalidades não difere do entendimento esboçado no artigo supra, não devendo haver extensão aos adquirentes nos casos de sucessão *mortis causa*, pois iria se onerar o herdeiro, o espólio ou o cônjuge meeiro que não tiveram qualquer participação na infração nem tampouco teriam qualquer mecanismo para se resguardar da penalidade, pois não seria possível solicitar, antes da aquisição, a prova de quitação dos tributos sendo diversa a situação quando a sucessão se der por ato *inter vivos*, pois o adquirente pode e deve exigir a certidão de quitação. Assim, não laborando, responde pela sua omissão, ficando solidário com o pagamento não só dos tributos como também das penalidades.”

Assim, observe-se que no presente caso a obrigação de entregar a DITR no prazo estabelecido pela IN/SRF nº 136, de 20/11/98, isto é, em 30/11/98, era do próprio espólio, já que à época em que nascera o dever de entregar a DITR/98 já ocorrera o passamento do “*de cuius*”.

Portanto, consoante leciona o Prof. Ives Gandra da Silva Martins:

“A sucessão causa mortis compreende dois momentos sucessórios bastante nítidos e distintos, a saber:



Processo nº : 11080.008815/2003-61
Acórdão nº : 303-34.043

- a. num primeiro momento, a responsabilidade sucessória é do espólio, que, em seguida à abertura da sucessão até a data da partida, subroga-se *si et quantum*, nas obrigações tributárias do falecido;
- b. num segundo momento, a responsabilidade sucessória é dos herdeiros, a após a partilha, se subrogam-se nas mesmas obrigações, mas na proporcionalidade dos respectivos quinhões, legados ou meação;”

Soma-se a isto, entretanto, o fato de em sucessões *inter vivos*, como ocorre no caso de venda de imóvel ou herança (com a partilha) haver a exigência da certidão negativa de débitos, de modo a resguardar o sucessor-adquirente dos débitos tributários, por ventura, não apurados até então.

Deste modo, inicialmente correta a decisão de primeira instância no momento em que julga ser do inventariante a responsabilidade pelos tributos devidos pelo espólio, com base no estabelecido no artigo 134, inciso IV, do Código Tributário Nacional:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;”

No entanto, a questão não se encerra aí, pois não se pode olvidar do que dispõe o Parágrafo Único deste mesmo dispositivo:

“ Parágrafo único. O dispositivo neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades às de caráter moratório.” (g.n.)

Deste modo, a responsabilidade mencionada no artigo 134 do CTN, só se aplica aos tributos e às penalidades de caráter moratório. E, *in casu*, trata-se de multa punitiva pela não entrega da DITR no prazo estipulado.

Porém, o artigo 135 do Código Tributário Nacional dispõe que:

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou **infração de lei**, contrato social ou estatutos:



Processo nº : 11080.008815/2003-61
Acórdão nº : 303-34.043

I – as pessoas referidas no artigo anterior;” (g.n.)”

Desta feita, a correta fundamentação aplicável para a hipótese está contida no artigo 135 do CTN, já que não tratando-se de multa de caráter moratório, os responsáveis do artigo 134 do CTN passam, então, à condição de responsáveis solidários pelos créditos decorrentes de obrigação tributária resultante de infração à lei (pela entrega em atraso da DITR), nos termos do artigo 135 do CTN.

Deste modo, entendo que a responsabilidade pela multa em apreço é de fato da inventariante, tal como indicado pela decisão *a quo*, porém sob outro fundamento.

Noutro giro, a Recorrente ressalta que “foi paga a mesma dívida duas vezes, uma para a Receita Federal, sob a forma de ITR e outra para a Prefeitura de Garopaba, sob forma de IPTU”.

Discordo da Recorrente também neste ponto, uma vez que a certidão juntada às fls. 04 menciona que o imóvel passou a ser tributado pelo Imposto Predial e Territorial Urbano-IPTU, a partir de 08/06/98, data em que iniciou-se a vigência do Decreto 615/98.

Logo, isto significa que somente a partir de 1999 o Município poderia dar início à cobrança do IPTU, face ao princípio da anterioridade. Já quanto ao ITR, seu fato gerador ainda ocorreu para 1998, já que este se dá em 1º de janeiro de cada ano, nos termos do disposto no artigo 1º da Lei nº 9.393, de 19/12/1996:

“Art. 1º - O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural- ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.”

Assim, tendo o fato gerador do ITR ainda ocorrido para 1998, devido o tributo e suas respectivas obrigações acessórias, dentre as quais, a entrega tempestiva da Declaração do ITR/98.

Nestes termos, tendo em vista inclusive o reconhecimento da Recorrente quanto à entrega a destempo da Declaração do ITR/1998, deve ser mantida a autuação, por conseguinte, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.**

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2007.


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator