MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10240.001338/2005-22

Processo nº	10240.001338/2005-22
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2402-007.644 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	8 de outubro de 2019
Recorrente	AGRO PECUARIA P. DO NORTE LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2000

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Inexiste cerceamento do direito de defesa quando a fiscalização atua dentro da estrita legalidade e o julgador encontra, nos autos, fundamentos e provas suficientes para proferir sua decisão.

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (DITR). MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A multa por atraso na entrega intempestiva, mas espontânea, da DITR tem por base de cálculo o valor do imposto devido ali declarado, respeitando-se o limite mínimo de R$ 50,00. Logo, resta indevida sua incidência sobre o imposto apurado de ofício em procedimento fiscal, cuja penalidade tem fundamento legal diverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, de modo que a multa de 1% (um por cento), aplicada por atraso na entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) seja calculada com base no imposto devido declarado espontaneamente.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Denny Medeiros da Silveira, Paulo Sérgio da Silva, Wilderson Botto (suplente convocado), Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário constituído mediante auto de infração.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 11-24.773 - proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife - DRJ/REC (e-fls. 43 a 49), transcrito a seguir:

> Por meio do Auto de Infração eletrônico de fl. 07, o contribuinte acima identificado foi intimado a recolher o crédito tributário, a titulo de Multa por Atraso na Entrega da declaração do ITR do exercício de 2000, no valor de R$ 15.496,80 (quinze mil,quatrocentos e noventa e seis reais e oitenta centavos), incidente sobre o imóvel rural denominado "Gleba Campinas", localizado no município de Porto Velho - RO, com área total de 34.1l9,5 ha, cadastrado na RFB sob o n° 3.844.352-0, A ciência do lançamento ocorreu em 27/04/2005, conforme AR de folha 21.
>
> 2. Em 25/05/2005, o interessado impugnou o Auto (fls. 01/06), alegando, em síntese, que houve erro de identificação do sujeito passivo da obrigação, conforme já verificado em outra fiscalização; que o valor do imposto devido foi impugnado em outro processo, o que foi desconsiderado pelo fiscal; que o lançamento é ilegal; que a multa só poderá incidir sobre o valor declarado pelo contribuinte ou após o julgamento definitivo do recurso; que requer a unificação dos processos, para facilitar seu julgamento.

Julgamento de Primeira Instância

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife, por unanimidade, julgou procedente em parte a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa segue transcrita (e-fls. 43 a 49):

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR
>
> Exercício: 2000
>
> MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.
>
> Deve ser mantida a exigência relativa à multa por atraso na entrega da DITR quando restar comprovada sua entrega fora do prazo previsto na legislação de regência, sendo que esta incide sobre o imposto devido apurado em procedimento de oficio e mantido após instaurado o litígio, e não sobre o imposto declarado.
>
> IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.
>
> No caso de Multa por Atraso na Entrega da DITR não se aplica o disposto no artigo 130 do CTN, pois este trata apenas do imposto e o caso em tela se refere a obrigação acessória. Logo, deve-se cobrar o valor lançado daquele que declarou o imóvel, e que detinha sua posse no exercício em questão.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, argumentando o que segue sintetizado (e-fls: 56 a 66):

1. a decisão recorrida é ilegal, pois manteve autuação da multa por atraso na entrega da declaração com base no valor do imposto apurado de ofício, o qual está com a exigibilidade suspensa;

2. a fiscalização não observou o principio da legalidade, lançando o imposto sobre áreas de reserva legal, áreas de interesse ecológico, que são isentas de tributação nos

termos do artigo 10 § 1° Inciso II Alínea "b" da lei 9393/96. Portanto totalmente ilegal o auto de infração que lançou de oficio ITR/2000, bem como o ora impugnado, que lançou o valor da multa por atraso na entrega da declaração, com base no valor lançado de oficio pela fiscalização;

3. o lançamento da multa por atraso na entrega da declaração deverá ser feito com base no valor declarado pelo Contribuinte, pois o lançado de ofício foi objeto de impugnação;

4. embora o lançamento do imposto apurado de ofício tenha sido considerado procedente na primeira instância (Acórdão 11-20754, de 30/10/2007), o crédito constituído continua suspenso, já que foi impetrado recurso voluntário;

5. enquanto não houver decisão administrativa definitiva, deverá prevalecer o princípio *in dubio pro contribuinte*, previsto no art. 112 do CTN;

6. o imóvel é isento de imposto por estar inserido em uma Reserva Florestal criada pelo estado de Rondônia, como tal, não havendo necessidade de reconhecimento pelo IBAMA mediante ato declaratório ambiental (ADA), já que existente independentemente de manifestação desse Órgão;

7. a exigência do ADA é obrigação acessória, cujo descumprimento não pode gerar tributo;

8. foi anexada ao recurso uma certidão da SECRETARIA DE DESENVOLVIMENTO AMBIENTAL- SEDAM, atestando a incidência do imóvel em área de interesse ecológico;

9. discorre acerca da legalidade do lançamento do imposto apurado de ofício, cujo crédito está suspenso, trazendo jurisprudência perfilhada ao seu entendimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

A contestação é tempestiva, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 27/05/2009 (e-fl. 55) e a peça recursal foi recebida em 12/06/2009 (e-fl. 56), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

A Recorrente se insurge alegando nulidade da decisão recorrida por ofensa ao princípio da legalidade, sob o fundamento genérico de que a manutenção da autuação da multa por atraso na entrega da declaração com base no valor do imposto apurado de ofício, o qual está com a exigibilidade suspensa, vai de encontro com a lei. No entanto, dito argumento não pode prosperar, já que o processo seguiu os trâmites pertinentes, na medida em que a fiscalização atuou dentro da estrita legalidade e no limite institucional de sua competência, inclusive oportunizando ao contribuinte prestar as informações e esclarecimentos necessários à condução dos trabalhos fiscais, os quais não foram satisfatoriamente atendidos.

Tocante a isso, vale ressaltar que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para

proferir sua decisão. Assim sendo, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, cuja decisão poderá ser fundamentada com outros elementos probatórios anexados que entenda suficientes à formação de sua convicção.

É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1°, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil - CPC) o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), verbis:

> O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Por oportuno, cabe destacar, ainda, que referido Código e, por consequência, os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no processo administrativo fiscal (PAF). A esse respeito, trata o Acórdão 2402006.494, proferido por este órgão julgador:

> PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.
>
> O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Isto posto, rejeita-se reportada alegação de nulidade.

Mérito

Delimitação da lide

Consoante visto no Relatório, a matéria em litígio se refere à multa por atraso na entrega da DITR/2000, a qual, no entender da Recorrente somente poderia incidir sobre o imposto por ela declarado ou sobre aquele fixado no julgamento definitivo do recurso interposto contra a autuação de ofício que, indevidamente, serviu-lhe de base. Logo, a problemática a ser solucionada diz respeito ao alcance dado à expressão "imposto devido" pelo art.7º da a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

Posta assim a questão, passo à análise da controvérsia suscitada.

Conforme o art. 113, §§ 1º, 2º e 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, somente há duas espécies de obrigações tributárias impostas ao contribuinte, quais sejam: a principal e a acessória. A primeira trata do pagamento de tributo ou penalidade; a segunda diz respeito a todas as imposições feitas ao sujeito passivo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Ademais, esta última se transforma em principal no tocante ao pagamento de penalidade pecuniária, **quando** legalmente prevista. Confira-se:

> 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 à penalidade pecuniária.

Olhando em dita perspectiva, a apresentação da DITR é uma obrigação tributária acessória, cujo fato gerador está delimitado no art. 115 do mesmo Código, que assim estabelece:

> 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.

Até então, relevante registrar que reportada obrigação acessória poderá ser definida pela legislação tributária, e não exclusivamente por meio de lei, bem como se converterá em penalidade pecuniária se houver previsão legal - obrigação principal - quando descumprida.

Por oportuno, a matriz legal que ampara dito procedimento fiscal - lançamento da multa por atraso na entrega da DITR - está contida no nos arts. 4º, 7º, 8º e 9º da já apontada Lei nº 9.393, de 1996. Nesse contexto, o contribuinte - assim entendido como *o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título* - deverá entregar, nas **datas e condições** fixadas pela Receita Federal do Brasil (RFB) o Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), assim como o Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR (DIAC), os quais compõem a Declaração do ITR - DITR - correspondente a cada imóvel de sua propriedade. Confirma-se:

> Art. 4º Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.
>
> 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 (cinqüenta reais), sem prejuízo da multa e dos juros de mora pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota.
>
> Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.
>
> [...]
>
> 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.

Em decorrência do acima exposto, a Receita Federal do Brasil fixa o prazo para a entrega anual da DITR, cuja apresentação extemporânea faz surgir o fato gerador da obrigação principal referente à penalidade pecuniária pelo descumprimento de mencionada obrigação acessória, caracterizada pela multa de 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto devido não inferior a R$ 50,00 (cinqüenta reais). Nesse mister, por meio da Instrução Normativa SRF n° 75, de 20 de julho de 2000, a Repartição Fiscal estabeleceu o dia 29/9/2000 como o termo final de apresentação da mencionada DITR do exercício do respectivo exercício. Confira-se:

> Art. 3o A DITR deverá ser entregue até o dia 29 de setembro de 2000.

Quanto a isso, consta nos autos que a contribuinte entregou com atraso a DITR/2000, em 4/12/2000, o que implicou a presente atuação, em 13/04/2005, conforme auto de infração à e-fl. 10. No caso, há de se ressaltar que a problemática se apresentou a partir da base de calculo escolhida pelo autuante, que foi o imposto apurado no procedimento fiscal, e não aquele declarado espontaneamente pela Contribuinte.

Por oportuno, a citada Lei traz, em seu art. 14, § 2º, o fundamento do procedimento de ofício que pretenda apurar eventual descumprimento da legislação tributária por parte do contribuinte. Confira-se:

> Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.
>
> [...]
>
> § 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.

Analisando sistematicamente os dispositivos legais em comento, infere-se que o eixo mandamental da multa por atraso na entrega da DITR (art. 7º) é infinitamente distinto daquele da multa de ofício, própria do procedimento fiscal (art. 14, § 2º). Isto, por si só, já afasta a pertinência da presente autuação por absoluta ausência de amparo legal, já que, conforme se pode ver a seguir, o legislador foi claro e preciso quando definiu:

1. a multa por atraso na entrega da DITR, empregou a expressão *[...]* ***apresentação espontânea [...],*** estabelecendo que a alíquota aplicável será variável de *1% (um por cento)* ***ao mês ou fração*** *sobre o imposto* ***devido*** *não inferior a R$ 50,00 (cinqüenta reais), sem prejuízo da multa e dos juros de mora pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota* (art. 7º); (grifo nosso)

2. a multa aplicável às infrações apuradas em procedimento de ofício, delimitou sua incidência a situações específicas, nesses termos: *No caso de* ***falta*** *de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de* ***subavaliação*** *ou prestação de informações* ***inexatas, incorretas ou fraudulentas [...]***. Ademais, não deixou margem para a aplicação de outro **percentual**, senão aqueles dispostos no art. art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (art. 14, § 2º). (grifo nosso)

Nesse entendimento, considerando que a definição deve abranger o **todo** definido e tão **somente** ele, como correlacionar uma infração à outra, se a própria Lei nº 9.393, de 1996, as trata de modo e em contextos distintos. Afinal, o início do procedimento fiscal afasta a espontaneidade vista na penalidade por descumprimento da obrigação acessória - art. 7º (***apresentação espontânea)*** - e a infração apurada por ocasião de sua conclusão tem penalidade diversa - art. 14, § 2º (multa de ofício). Logo, infere-se que a primeira incide sobre o valor do imposto devido, este aquele declarado **espontaneamente** pelo contribuinte, sendo a segunda aplicada quando houver falta de apresentação da DITR ou a prestação de informações inverídicas.

Mais precisamente, a multa por atraso na entrega da declaração se restringe às situações em que há a entrega da DITR, a qual, embora atrasada, carregada da presunção de boa-fé do contribuinte, bastando a prova de sua intempestividade. De outro modo, na multa de ofício,

a falta da entrega de mencionada declaração, assim como a inexatidão das informações nela prestadas terão de ser provadas. Nesse cenário, não seria razoável a decisão de origem prosperar, pois, a nosso ver, existente **equívoco** insanável, porque incidente no **conteúdo** de sua própria motivação, ressaltando flagrante **dissonância** com os preceitos tributários vigentes.

Do que se expôs, entendo incorreta a interpretação dada pelo acórdão recorrido, que delimitou como base de cálculo da multa pelo atraso na entrega da declaração o imposto apurado pela autoridade fiscal, e não aquele declarado espontaneamente pelo contribuinte. Nestes termos, afastada a base de cálculo da penalidade em discussão, não mais subsiste relação entre esta e o crédito suspenso em face do recurso interposto. Portanto, o pedido da Recorrente para que o julgamento do presente processo fique suspenso até a decisão definitiva do processo principal fica sem objeto.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do presente recurso, rejeito a preliminar nele suscitada e, no mérito, DOU-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz