



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10280.004665/2003-06
Recurso nº : 130.178
Acórdão nº : 303-32.751
Sessão de : 26 de janeiro de 2006
Recorrente : JOAQUIM NORONHA MOTA
Recorrida : DRJ-RECIFE/PE

ITR/94.

Declarada, pela Corte Maior, a inconstitucionalidade da utilização das alíquotas constantes do Decreto-lei 399/93 para a cobrança do ITR no exercício de 1994, não resta outra alternativa a este Colegiado que não seja considerar insubsistente o lançamento que as utilizou (parágrafo único do art. 4º do Decreto nº 2.346/97). Mantém-se a cobrança das contribuições CNA e SENAR, cujo amparo legal não era a MP 399/93.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DITR/94.

Incabível a aplicação do instituto da denúncia espontânea, por se tratar de infração meramente formal.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, considerar insubsistente a cobrança do ITR/94 e manter o lançamento das contribuições e da multa por atraso na entrega da DITR, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


ZENALDO LOIBMAN
Relator

Formalizado em: 09 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Nilton Luiz Bartoli, Marciel Eder Costa e Tarásio Campelo Borges. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno Tierno.

Processo nº : 10280.004665/2003-06
Acórdão nº : 303-32.751

RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrada a Notificação de Lançamento de fls.08, para exigir o ITR/1994, além de contribuições e multa por atraso na entrega da declaração, no valor total de R\$ 26.712,11. O imóvel objeto da exigência, denominado "Fazenda São Joaquim II", é cadastrado na SRF sob o nº 4371580-0, com área total de 4.227,0 hectares, localizado no Município de Paragominas/PA.

Inconformada com a exigência a interessada apresentou tempestivamente a impugnação, de fls. 01/07, na qual em resumo apresenta as seguintes alegações:

1. A requerente cometeu erros quanto à distribuição das áreas na declaração de ITR de 1994, deixou de informar a área de preservação permanente em uma delas e reserva legal em todas, posto que na região de localização das suas propriedades citadas há exigência de reserva legal de no mínimo 50% da área total do imóvel. Anexa as informações retificadoras quanto às citadas áreas e também área de pastagem.

2. A requerente apresentou ao IBAMA as informações constantes do ADA referente ao imóvel objeto do lançamento.

3. O erro de fato é de ser admitido para a revisão do lançamento.

4. A aplicação de multa por atraso na entrega da declaração é contrária à lei pois que a apresentação pelo sujeito passivo foi espontânea e não está sujeita à multa.

Foram juntados os documentos de fls. 08/12. Conforme atesta o despacho de fls. 15 o presente processo foi desmembrado do processo nº 10384.007.208/99-31.

A DRJ/Recife, por sua 2ª Turma, decidiu, por unanimidade, ser procedente o lançamento (fls.26/31). Suas razões principais foram as seguintes:

a) O lançamento foi efetuado com base no VTN mínimo fixado pela IN SRF 16/95. A sua revisão poderia prosperar com amparo em laudo técnico de avaliação nos termos previstos na Lei 8.847/94, art. 4º, § 3º.

b) O interessado não apresentou nenhum documento ou laudo que comprovasse o erro que alega ter cometido na declaração apresentada em 29/08/1995 (fls. 12 e 16/22). No entanto, alega que teria prestado as informações ao IBAMA, que

Processo nº : 10280.004665/2003-06
Acórdão nº : 303-32.751

estariam contidas em ADA destacando área de preservação permanente e de reserva legal conforme informação prestada em retificação à declaração original. Junta cópia do protocolo do IBAMA, às fls. 11, datado de 07/07/1998. Portanto tal documento não prova as áreas isentas para o exercício de 1994. Não ficou comprovado o erro na declaração do ITR/94 apresentada em 29/08/1995. Pelo que se deve manter o lançamento.

c) É direito do contribuinte apresentar as provas que julgar necessárias, no entanto o PAF estabelece parâmetros a serem observados. As provas devem ser apresentadas com a impugnação, admitindo-se a juntada de provas documentais em outro momento somente se ficar demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna, refira-se a fato superveniente, seja para contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada. Assim a presente decisão considera as provas apresentadas pelo contribuinte até o momento.

d) Quanto à alegação de que não caberia multa por atraso na entrega da declaração do ITR por ter sido apresentada espontaneamente, não prospera a alegação em face do disposto no art. 16, da Lei 8.847/94, que determina que a apresentação da declaração fora do prazo (no caso em 29/08/2005) sujeitará o contribuinte à multa, sem prejuízo da multa de ofício e dos juros referentes à falta ou insuficiência de recolhimento do imposto

Inconformada com a decisão da DRJ, a interessada apresentou tempestivamente seu recurso voluntário nos termos dispostos às fls. 40/51, do qual se retiram as seguintes principais alegações:

1. Preliminarmente deve ser dito que não existe prova de que foi dada ciência ao requerente da existência de crédito tributário lançado conforme a Notificação nos autos. O crédito em discussão relativo ao ano de 1994 foi alcançado pela decadência, já que transcorreram mais de cinco anos entre a data de ocorrência do fato gerador, em 01/01/1994 e a constituição do crédito tributário objeto da Notificação constante dos autos, da qual o requerente não foi intimado formalmente até 31/12/1999. Se não houve ciência do lançamento até 31/12/1999, houve decadência.

2. Se não acatada a decadência, a requerente também não concorda com o valor apontado ao crédito tributário lançado. A decisão recorrida considerou que os documentos apresentados não comprovariam a existência de áreas isentas de preservação permanente e de reserva legal para o exercício de 1994, e que não comprovou erro na declaração apresentada em 29/08/1995, o que evidentemente não pode prosperar tendo em vista que a requerente fez a prova devida. Segue em anexo a certidão que comprova a averbação de área de reserva legal da propriedade em causa junto à matrícula do imóvel, assim como de preservação permanente.

Processo nº : 10280.004665/2003-06
Acórdão nº : 303-32.751

3. O interessado não incluiu, por erro, nos quadros 04 e 05 da DITR/94 as informações correspondentes à área de preservação permanente, de reserva legal e área de pastagem. Cometeu erro de fato, e para repará-lo anexou aos autos declaração retificadora, e solicitação SRL indicando o erro cometido.

4. Na região Norte e na parte norte da região Centro-Oeste é exigida por lei a área de Reserva Legal de no mínimo 50% da propriedade. De forma que da área tributada deve ser excluída a área de reserva legal (ARL), bem como a área de preservação permanente que existia, apenas, por erro, não foi informada na DITR/94. Como prova, estamos anexando a averbação da ARL, e, portanto, não há que se falar em falta de comprovação.

5. A requerente apresentou ao IBAMA informações contidas no ADA nº 1500004768-4, referente ao imóvel objeto deste processo, destacando as áreas de reserva legal, e de preservação permanente nos mesmos termos da declaração retificadora apresentada nestes autos.

6. A jurisprudência administrativa é clara no sentido de não admitir a exigência de multa e juros, em lançamento por declaração, enquanto não for concluído o procedimento, pelo que requer seu cancelamento.

7. Também se está exigindo multa pelo atraso na entrega da declaração do ITR, fato que contraria a norma legal, posto que a apresentação espontânea da DITR não está sujeita a multa punitiva, entre as quais se situa aquela aplicada por atraso na entrega de declaração ou de informações.

Pede o cancelamento do acórdão DRJ, para que se julgue improcedente a Notificação em causa.

Foi apresentada a relação de bens e direitos, de fls. 53, para arrolamento, indicando valor superior a 30% do valor exigido, nos termos da IN SRF nº 264/2002. Em seguida a repartição preparadora se limita a encaminhar o processo ao Conselho sem levantar qualquer objeção, pelo que se entende que foi cumprida a garantia recursal.

É o relatório.

Processo nº : 10280.004665/2003-06
Acórdão nº : 303-32.751

VOTO

Conselheiro Zenaldo Loibman, Relator

Estão presentes os requisitos de admissibilidade para o recurso, trata-se de matéria da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes, e foi apresentado tempestivamente.

Verifica-se que os três processos constantes da pauta de janeiro de 2006 referentes ao mesmo interessado surgiram do desmembramento de um processo original mencionado no relatório, e que o arrolamento de bens procedido serviu de garantia aos três recursos voluntários encaminhados, inclusive o referente a este processo.

Prejudicial de decadência afastada. O recorrente afirma que não há nos autos qualquer prova de que foi cientificado da Notificação antes de 31/12/1999. Ora a própria impugnação foi protocolada em 24/05/1999, ademais nela o interessado, no primeiro parágrafo, afirma que foi notificado, portanto não faz sentido a arguição.

Vamos ao mérito. Trata o presente processo do lançamento do Imposto Territorial Rural relativo ao exercício de 1994. Adotarei o entendimento exposto pela ilustre conselheira e Presidente desta Câmara, Anelise D. Prieto, com relação ao lançamento referente ao ITR/94 depois da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, por infração ao princípio da anterioridade do exercício, quanto à utilização da tabela de alíquotas para o lançamento do ITR/94 somente publicada no curso de 1994.

Ocorre que o Egrégio Supremo Tribunal Federal, em decisão recente, proferida no Recurso Extraordinário 448.558, interposto pela União contra decisão do TRF da 4ª Região, entendeu, por unanimidade, que a alíquota do ITR constante da MP 399/2003 somente poderia ser cobrada a partir do exercício de 1995.

O acórdão do TRF havia recebido a seguinte ementa:

“EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ITR. ANO BASE 1994. ALÍQUOTAS FIXADAS PELA LEI 8.847/94. CONVERSÃO MEDIDA PROVISÓRIA 399/03. MP RETIFICADORA. DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA.

1. É pacífico o entendimento de que a Medida Provisória é lei em sentido material, sendo o veículo formal posto à disposição do

Poder Executivo para regular os fatos, atos e relações do mundo fático, desde que obedecidos os critérios de urgência e necessidade que, no entendimento do Supremo Tribunal Federal, dependem do poder discricionário do Presidente da República.

2. O termo inicial do prazo para cumprimento do princípio da anterioridade corresponde à data da publicação da medida provisória.

3. A Medida Provisória n. 399/03 foi publicada em 30 de dezembro de 2003 (SIC). Contudo, na data originalmente publicada, a citada Medida Provisória não continha as alíquotas do ITR. Tal omissão fez com que fosse publicada, em 07 de janeiro de 1994, uma retificação da aludida Medida Provisória, no Diário Oficial, contendo as novas tabelas de alíquotas.

4. A retificadora não tem o condão de retroagir à data da publicação original 30 de dezembro de 1993 -de forma a cumprir o disposto no artigo 150, III, b, da Constituição Federal de 1988 e tornar possível a cobrança do ITR ainda no ano de 1994.

5. Como o instrumento legal modificador de alíquota só foi publicado no ano de 1994, a cobrança do ITR com base nas alíquotas constantes na Lei n. 8.847/94 é vedada, nos termos do artigo 150, III, b, da Constituição Federal, para o ano de 1994.”

O voto do Ministro Gilmar Mendes no STF, por sua vez, foi o seguinte:

No presente caso discute-se se houve ou não violação ao princípio da anterioridade tributária ao se cobrar o ITR, com base na MP nº 399, de 1993, convertida na Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, referente ao fato gerador ocorrido no exercício de 1994.

Para tanto, deve-se analisar se houve instituição de imposto ou sua majoração.

Ao sentenciar, o Juiz Arthur César de Souza assim examinou a controvérsia (fls. 253/254):

“A Lei 8.847/94 é conversão da MP 399, publicada em 30.12.93. Entretanto, na publicação da MP 399 de 30.12.93 não acompanhou o Anexo I, que continha as Tabelas imprescindíveis à incidência do tributo. Assim, em 7.1.94, foi reeditada a MP 399, agora com o Anexo I e as respectivas tabelas contendo as alíquotas.

O art. 150, I e III, “a” e “b”, CF, estabelece:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”

A MP 399 e a Lei 8.847/94 – a primeira explícita e a segunda implicitamente – revogaram o art. 50, da Lei 4.504/64 (Estatuto da Terra), na redação conferida pela Lei 6.746/79. Nesse sistema, o lançamento do ITR era feito com base nas informações prestadas pelo contribuinte. Todavia, a MP 399 e a Lei 8.847/94 inovaram aumentando o valor do tributo, pois estabeleceram um valor mínimo de terra nua por hectare (VTNm/ha), e criaram novas alíquotas. O fato gerador do ITR, segundo a MP 399 e a Lei 8.847/94, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, em 1º de janeiro de cada exercício, localizado fora da zona urbana do município (art. 1º, MP 399 e Lei 8.847/94).

O art. 144, caput, CTN, dispõe:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

Percebe-se que a embargada, utilizando-se da MP 399 convertida, posteriormente, na Lei 8.847/94, está cobrando ITR em relação a fato gerador ocorrido no próprio exercício de 1994. Impossível se admite a existência de ‘lei’ anterior com base na MP 399 publicada em 30.12.93, porque ausente na publicação o Anexo I que trazia as tabelas, cujo conhecimento dos contribuintes era indispensável para determinação das alíquotas do tributo. A republicação da MP 399 é

Processo nº : 10280.004665/2003-06
Acórdão nº : 303-32.751

de ser considerada lei nova ante o disposto no art. 1º, § 4º, LICC:
‘As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

Assim, como a MP 399 e a Lei 8.847/94, foram publicadas, validamente, em 1994, só poderiam incidir sobre fato gerador ocorrido a partir de 1º.1.95 (art. 1º, MP 399, art. 1º, Lei 8.847/94, art. 144, caput, art. 150, I, e III, “a” e “b”, CF), jamais, a partir de 1º.1.94, como ocorreu.”

Portanto, ao se verificar que houve de fato instituição de nova configuração do imposto e que esta apenas se aperfeiçoou em 07 de janeiro de 1994, com a publicação, a título de “retificação”, do Anexo à MP 399, essenciais à caracterização e quantificação da alíquota da exação por força do mesmo diploma, conclui-se que a exigência do ITR sob esta nova modalidade, antes de 1º de janeiro de 1995, por força do art. 150, III, “b”, da CF, viola o princípio constitucional da anterioridade tributária.

Cabe ressaltar que o referido princípio constitucional é uma garantia fundamental do contribuinte, não podendo ser suprimido nem mesmo por emenda constitucional, conforme assentado por esta Corte no julgamento da ADI 939, Plenário, Rel. Sydney Sanches, DJ 18.03.94.

Assim, nego provimento ao recurso.”

Declarada, pela Corte Maior, a inconstitucionalidade da utilização das alíquotas constantes da Medida Provisória nº 399/93 para a cobrança do ITR no exercício de 1994, não resta outra alternativa a este Colegiado que não seja considerar improcedente lançamento que as utilizou.

Com efeito, o parágrafo único do art. 4º do Decreto nº 2.346/97 assim dispôs:

“Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso **ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição**, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.”(grifei)

Em face do exposto, entendo que o lançamento do ITR encontra-se desprovido de amparo legal. Vale lembrar que tal conclusão não abrange o lançamento das contribuições CONTAG, CNA e SENAR, exigências cujo amparo legal não era a MP nº 399/93.

Processo nº : 10280.004665/2003-06
Acórdão nº : 303-32.751

No que concerne à multa por atraso na entrega de declaração , no caso, a DITR, não há que se falar em denúncia espontânea. Tal conclusão está amparada em jurisprudência já firmada pelo Superior Tribunal de Justiça.

A motivação de tais decisões, no que concerne à multa por atraso na entrega da DCTF, está muito bem explanada no voto do julgamento do Agravo Regimental no RESP-258.141-PR, em que a Primeira Turma confirmou a decisão monocrática do Eminentíssimo Ministro José Delgado, do qual extraio o seguinte excerto:

“Penso que a configuração da ‘denúncia espontânea’ como consagrada no artigo 138 do CTN, não tem a elasticidade que lhe emprestou o v. Acórdão supradestacado, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

A extemporaneidade na entrega da declaração do tributo é considerada como sendo o descumprimento no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

A responsabilidade de que trata o art. 138, do CTN, é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Elas se impõem como normas necessárias para que possa ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador do mesmo.

A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte.”

O Relator remete-se, ainda, ao voto que proferiu no RESP 190.388-GO, publicado no DOU de 22/03/1999, onde se posiciona quanto à entrega da Declaração do Imposto de Renda fora do prazo fixado pela administração tributária e antes de iniciado qualquer procedimento administrativo tendente à verificação do ilícito e onde afirma que:

“A entrega extemporânea da Declaração do Imposto de Renda, como ressaltado pela recorrente, constitui infração formal, que não poder ser tida como pura infração de natureza tributária, apta a atrair a aplicação do invocado no art. 138 do CTN.

Processo nº : 10280.004665/2003-06
Acórdão nº : 303-32.751

O precedente afigura-se perigoso, na medida que pode comprometer a própria administração fiscal do imposto em questão, ficando ao talante do contribuinte a fixação da época em que deverá entregar sua Declaração do Imposto de Renda, sem qualquer penalidade.”

Quanto à multa de mora, observo que ela não consta do lançamento em tela. Ressalto que a sua cobrança seria totalmente descabida pois, conforme o art. 151, III, do CTN, a impugnação tempestiva ao lançamento do crédito tributário suspende sua exigibilidade e, portanto, é alterada a data do vencimento da obrigação para depois da notificação da decisão administrativa que transitará em julgado.

Por outro lado, é correta a aplicação dos juros de mora, uma vez que eles não se revestem do caráter de penalidade pelo não pagamento do débito fiscal, sendo compensatórios pela não disponibilização do valor devido ao Erário. Como já transcrito de Sacha Calmon, acima, têm caráter indenizatório. Hugo de Brito Machado, no mesmo diapasão, afirma que “os juros, embora denominados juros *de mora*, também não constituem sanção. Eles remuneram o capital que, pertencendo ao fisco, estava em mãos do contribuinte”. (In Mandado de Segurança em Matéria Tributária. 2.ª ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 1995, p. 164)

Tal posição é corroborada pelas disposições do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/79, em seu artigo 5º, *in verbis*:

“Art. 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.”

Em face de todo o exposto, voto por declarar a insubsistência do lançamento do ITR/94, mantendo a cobrança das contribuições e da multa por atraso na entrega da DITR, com os respectivos juros de mora.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2006


ZENALDO LOIBMAN – Relator.