



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10384.007208/99-31  
Recurso nº : 130.177  
Acórdão : 303-32.763  
Sessão de : 26 de janeiro de 2006  
Recorrente : JOAQUIM NORONHA NETO  
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 improcedente lançamento que as utilizou (parágrafo único do art. 4º do Decreto nº 2.346/97). Mantém-se a cobrança das contribuições, 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.

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 e Relatora

Formalizado em: 03 FEV 2006

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

Processo nº : 10384.007208/99-31  
Resolução nº : 303-

## RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

“Contra o Contribuinte acima identificado, proprietário do imóvel rural denominado "Fazenda São Joaquim", localizado no município de Paragominas - PA, foi emitido o lançamento do ITR/1994, de fl. 8, do imóvel rural de número na SRF 4371582-6 , na importância total de R\$ 420.458,83 (quatrocentos e vinte mil, quatrocentos e cinquenta e oito reais e oitenta e três centavos), relativo a imposto, contribuições e multa por atraso na entrega da declaração.

2. Dentro do prazo legal, o Contribuinte apresentou a Impugnação, de fls. 01/07, alegando, em síntese, que:

2.1 – o lançamento do ITR foi procedido com base na declaração anual de informações de 1994, sendo uma para cada imóvel, onde a requerente cometeu erros na distribuição da área, na qual deixou de informar a área de preservação permanente em uma delas e reserva legal em todas, que na região das citadas propriedades é de no mínimo de 50% da área total do imóvel. A requerente está anexando aos autos, declarações de informação retificadoras, onde inclui nos quadros 04 e 05 as informações referentes a áreas em quantidade de hectares dos imóveis citados, utilizada na preservação permanente, reserva legal e pastagem;

2.2 – o lançamento do crédito tributário em discussão, referente ao exercício de 1994 foi elaborado com base nos dados informados na declaração de informações do exercício de 1994 apresentada pela autora, na qual consta erro no seu preenchimento que afeta a área tributável e o grau de utilização do imóvel e o cálculo do imposto devido;

2.3 – a autora não incluiu nos quadros 04 e 05 da declaração de informações do ITR referente ao exercício de 1994, as informações sobre as áreas, em hectares, de preservação permanente, reserva legal e pastagem. Para reparar o erro de fato, a requerente está anexando aos autos, declaração de informações retificadora do ITR de 1994, onde está informando as citadas áreas sendo indicado o erro do preenchimento da mencionada declaração;

2.4 – a requerente apresentou ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, informações contidas nos Atos Declaratório Ambiental referente ao

*ADP*

Processo nº : 10384.007208/99-31  
Resolução nº : 303-

imóvel objeto do lançamento do crédito tributário em análise, destacando como área de preservação permanente e reserva legal as constantes das declarações retificadoras que acompanha esta impugnação;

2.5 – o erro de fato é de ser admitido para conduzir à revisão do lançamento, porque o mesmo há de ser feito de acordo com o tipo abstrato da norma legal, para poder conformar-se à realidade fática, que no caso, se trata de demonstrar que a distribuição das áreas utilizadas da propriedade rural, não é aquela indicada pela autoridade lançadora do crédito na notificação de lançamento, e sim, as informações constantes da declaração retificadora;

2.6 – a autoridade fiscal está aplicando multa por atraso na entrega da declaração do ITR, fato que contraria a norma legal, porque a apresentação espontânea da declaração de informações não está sujeita a aplicação de multa. A entrega da declaração a destempo, por iniciativa do sujeito passivo, impede a aplicação de multas de natureza punitiva, entre elas, aquelas por atraso na entrega da declaração de rendimentos e ou informações.

3. O interessado juntou cópia dos documentos, de fls. 08/12. Pelo despacho, de fl. 18, o presente processo foi desmembrado, formando os processos de nº 10280.004664/2003-53 e 10280.004665/2003-06, para os dois outros imóveis rurais.”

A DRJ em Recife/PE ementou assim a sua decisão:

“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 1994

Ementa: BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

A base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial rural – ITR é o Valor da Terra Nua – VTN constante da declaração anual apresentada pelo contribuinte retificado de ofício caso não seja observado o valor mínimo de que trata o § 2º do art. 3º da Lei nº 8.847/94 e art. 1º da Portaria Interministerial MEFP/MARA Nº 1.257/91.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO *AVD*

Processo nº : 10384.007208/99-31  
Resolução nº : 303-

Não se retifica a declaração, por iniciativa do próprio declarante, que vise a reduzir ou excluir tributo, quando não fica comprovado por documentos hábeis, o erro em que se funde.

#### MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO

A apresentação da declaração de informações do ITR fora do prazo sujeitará o contribuinte à multa, conforme preceitua o art. 16, da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994.

#### Lançamento Procedente”

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes, repetindo as razões de impugnação e acrescentando, ainda, que não há no processo qualquer prova de que tenha sido cientificado da existência de crédito tributário. Portanto, o crédito em discussão foi alcançado pela decadência, em virtude de já ter transcorrido mais de cinco anos entre a data de ocorrência do fato gerador (01/01/1994) e a constituição do crédito tributário objeto da Notificação de Lançamento (31/12/1999), data em que foi formalmente intimado.

Insiste em afirmar que cometeu erro no preenchimento da Declaração.

Alega que na região norte a área de reserva legal é de, no mínimo, 50% da propriedade. Dessa forma, a área que antes foi considerada tributável deve ser subtraída, bem como a área de preservação permanente, conforme informações contidas na DITR retificadora.

À fl. 57 consta Relação de Bens e Direitos que diz o seguinte: “Vem apresentar a anexa Relação de Bens e Direitos para Arrolamento, permitindo o seguimento do recurso voluntário no processo 10280.004665/2003-06.” Todavia, o processo que está em curso é o de nº 10384.007208/99-31.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para julgamento sem nenhuma manifestação do órgão de origem a respeito de tal Relação de Bens e Direitos.

É o relatório. *ARD*

Processo nº : 10384.007208/99-31  
Resolução nº : 303-

## VOTO

Consta do processo 10280.004665/2003-06 a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento relativa aos presentes autos. Portanto, entendo que o recurso, tempestivo, deve ser conhecido.

A questão da falta de prova de que a recorrente teria sido cientificada do lançamento é matéria preclusa, não trazida por ocasião da impugnação. Mesmo que assim não fosse, o que se admite somente para argumentar, salta aos olhos que a empresa, seja por que meio o fez, tomou ciência da notificação de lançamento antes de 24/05/1999, data em que foi protocolada a impugnação.


Por outro lado, trata o presente processo do lançamento do Imposto Territorial Rural relativo ao exercício 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



Processo nº : 10384.007208/99-31  
Resolução nº : 303-

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: *anex*

Processo nº : 10384.007208/99-31  
Resolução nº : 303-

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.”

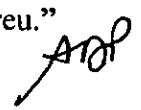
A MP 399 e a Lei 8.847/94 – a primeira explícita e a segunda implicitamente – revogaram o art. 50, da Lei 4.504/64 (Estatuto da Terra), na redação conferida pela Lei 6.746/79. Nesse sistema, o lançamento do ITR era feito com base nas informações prestadas pelo contribuinte. Todavia, a MP 399 e a Lei 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 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.”



Processo nº : 10384.007208/99-31  
Resolução nº : 303-

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.

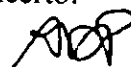
Com efeito, o parágrafo único do art. 4º do Decreto nº 2.346/97 assim dispôs:

"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, exigências cujo amparo legal não era a MP nº 399/93.

No que concerne a multas por atraso na entrega de declarações, 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:



Processo nº : 10384.007208/99-31  
Resolução nº : 303-

“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.

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

Processo nº : 10384.007208/99-31  
Resolução nº : 303-

suspende sua exigibilidade e, portanto, é alterada a data do vencimento da obrigação para depois da notificação da decisão administrativa que transitará em julgado.

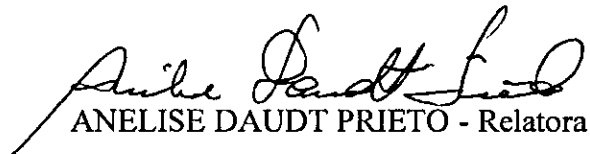
Por outro lado, é correta a aplicação dos juros de mora, uma vez que eles não se revestem do caráter de penalidade pelo não pagamento do débito fiscal, sendo compensatórios pela não disponibilização do valor devido ao Erário. Como já transcrito de Sacha Calmon, acima, têm caráter indenizatório. Hugo 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

  
ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora