



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	10680.007018/2004-16
Recurso n°	134.722 Voluntário
Matéria	ITR
Acórdão n°	303-34.322
Sessão de	23 de maio de 2007
Recorrente	EMPREENDIMIENTOS AGROPECUÁRIOS HELBA LTDA.
Recorrida	DRJ/BRASÍLIA/DF

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1999

Ementa: Normas gerais de direito tributário. Multa pelo atraso na entrega da DITR. Decadência.

O CTN disciplina o prazo decadencial em dois dispositivos: no artigo 150, § 4º, específico para tributos pagos sem prévio exame da autoridade administrativa; e no artigo 173, inciso I, que alcança o lançamento das penalidades.

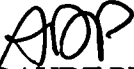
Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Entrega espontânea e a destempo. Multa.

A multa por atraso na entrega da declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural tem fundamento no ordenamento jurídico. O cumprimento extemporâneo de obrigação tributária acessória é ato puramente formal não alcançado pelo instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN (precedentes do Superior Tribunal de Justiça).

ADP *JAS*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de insubsistência da penalidade em face do princípio constitucional da eficiência administrativa, bem como a prejudicial de decadência e negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


TARASIO CAMPELO BORGES
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Zenaldo Loibman, Marciel Eder Costa e Luis Marcelo Guerra de Castro. Ausente momentaneamente o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Primeira Turma da DRJ Brasília (DF) que julgou procedente o lançamento¹ da multa por atraso na entrega da declaração do ITR, exercício de 1999, incidente sobre o imóvel denominado Fazenda Esplanada, NIRF 1.624.986-0, localizado no município de Águas Formosas (MG), com área de 58 ha.

Tempestivamente inaugurada em 8 de junho de 2004, versa a lide sobre: (1) decadência do direito operada na data do lançamento; (2) incompetência de servidor lotado em unidade da SRF de Belo Horizonte para lançar penalidade por atraso de obrigação acessória de tributo incidente sobre imóvel localizado no município de Águas Formosas; (3) denúncia espontânea da infração; e (4) *bis in idem*.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão resumidos no excerto que transcrevo:

A impugnação foi considerada tempestiva pelo órgão preparador e atende as formalidades legais, razão pela qual merece ser acolhida.

Da análise das peças que compõem o presente processo, verifica-se que a declaração do ITR, exercício de 1999, somente foi entregue, em 23/05/2002, extrato de fls. 10. Portanto, essa declaração foi entregue fora do prazo fixado pela SRF, através da IN/SRF nº 088, de 20/07/99 (até 30/09/1999).

A multa por atraso na entrega da declaração visa punir a falta de cumprimento de obrigação acessória e tem amparo nos artigos 6º ao 9º, da Lei 9.393/1996, assim dispondo o art. 7º:

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.

Quanto ao instituto da decadência alegado pela contribuinte, citando o § 4º do art. 150 do CTN que concede o prazo de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para que a Fazenda se pronuncie a respeito do lançamento, sob pena de extinção definitiva do crédito tributário, cabe ressaltar que aplicação desse dispositivo legal pressupõe, necessariamente, em relação ao ITR, a entrega da correspondente declaração e o pagamento do imposto apurado no auto-lançamento, dentro dos prazos legalmente previstos. Caso contrário, o prazo para se contar a decadência inicia-se no 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I do art. 173 do CTN).

¹ Auto de infração acostado à folha 5.

Como a entrega da DITR/99 pela contribuinte se deu 23/05/2002, na melhor das hipóteses, o prazo começa a contar a partir de 1º de janeiro de 2000 encerrando-se em 31 de dezembro de 2004. Portanto, não há que se falar em decadência neste caso, pois cabe pressupor, com base na data de protocolização do presente processo de impugnação, que a autuada tomou ciência do lançamento antes dessa data final.

Em relação ao pagamento efetuado pela impugnante, extratos de fls. 06/07, verifica-se que essa quitação refere-se ao ITR/1999 devido e a seus acréscimos legais (multa e juros de mora), cobrados nos termos do art. 161 da Lei nº 5.172/1966 – CTN. Esses acréscimos não se confundem com a multa por atraso na entrega da declaração do ITR, a que se sujeita a contribuinte, conforme arts. 7º da Lei nº 9.393/1996, já citado. Assim, a mesma é devida.

Sobre o local de lavratura do auto de infração, cabe esclarecer que trata-se de lançamento eletrônico, cuja notificação foi emitida pelo Delegado da DRF, em Belo Horizonte – MG, pelo fato da requerente ter indicado como domicílio tributário, para efeito de recebimento de intimações, nos termos do § 3º, do art. 6º, da Lei 9.393/1996, endereço localizado nessa cidade, e não pelo Delegado da DRF, em Governador Valadares – MG, como seria correto, caso fosse observada a jurisdição do município de localização do imóvel. De qualquer forma esse fato não acarretou qualquer prejuízo à defesa da autuada, que foi regularmente intimada da exigência e apresentou a sua impugnação dentro do prazo legalmente previsto.

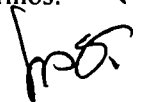
A contribuinte alega, ainda, como justificativa para impugnar o lançamento do ITR/1999, que, conforme o Art. 138 de CTN, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração e que, tendo entregado a declaração espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal, não está obrigada ao pagamento da multa.

Vê-se que, a entrega da declaração em atraso, mesmo que de forma espontânea ou antes de qualquer notificação, não tem o condão de afastar a incidência da multa, visto que o prazo para declaração foi previamente fixado na legislação, bem assim a penalidade que recai sobre o seu descumprimento.

A multa por atraso na entrega da declaração visa punir a falta de cumprimento de obrigação acessória, e deve ser exigida mesmo no caso de entrega espontânea após o prazo fixado na legislação.

No entendimento oficial da Secretaria da Receita Federal, ao qual estou vinculado, consoante disposto na Portaria MF n.º 258/2001, artigo 7º, mesmo na situação versada nos autos, em que a contribuinte antecipou-se a qualquer ato do fisco, é devida a multa por atraso na entrega da declaração.

Corroborando com o entendimento da SRF, peço vênias para transcrever o voto do relator, no Recurso Especial n.º 208.087 – Paraná, do Superior Tribunal de Justiça, datado de 08/06/1999, proferido pelo Ilustre Ministro Hélio Mosimann que, por unanimidade, deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional, nos seguintes termos:



Decidiu a instância antecedente, ao enfrentar o tema - aplicação de multa por atraso na entrega da declaração do imposto de renda - que, em se tratando de infração formal, não há o que pagar ou depositar em razão do disposto no art 138 do CTN, aplicável à espécie'.

A egrégia Primeira Turma, em hipótese análoga, manifestou-se na conformidade de precedente guarnecido pela seguinte ementa:

'TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA' COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

1.A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do Imposto de Renda.

2.As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN.

3. Há de se acolher a incidência do art 88, da Lei n.º 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138 do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.

4. Recurso provido.' (Resp n.º 190.388-GO, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22.3.99).

Na linha do precedente colacionado, conheço do recurso e lhe dou provimento.

É como voto.

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar argüida e, no mérito, julgar **procedente** o lançamento consubstanciado no auto de infração eletrônico, doc./cópia de fls. 05, referente à multa por atraso na entrega da DITR/1999.

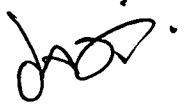
Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Brasília (DF), recurso voluntário foi interposto às folhas 21 e 22. Nessa petição: (1) invoca o princípio constitucional da eficiência para aduzir que o disposto no artigo 18, § 1º, da Lei 10.522, de 2002, ao determinar o cancelamento de débitos de valor igual ou inferior a R\$ 100,00 e inscritos na dívida ativa da União, também põe fim ao presente auto de infração, porquanto "não há se falar em constituir crédito tributário no valor de R\$ 50,00"²; (2) reitera as razões iniciais quanto à decadência e à denúncia espontânea da infração.

² Recurso voluntário, folha 22, antepenúltimo parágrafo.

ba.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa³ os autos posteriormente distribuídos a este conselheiro e submetidos a julgamento em único volume, ora processado com 24 folhas. Na última delas consta o registro da distribuição mediante sorteio.

É o Relatório.



³ Despacho acostado à folha 23 determina o encaminhamento dos autos para o Primeiro Conselho de Contribuintes que promoveu o encaminhamento para este Terceiro Conselho de Contribuintes.

Voto

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 21 e 22, porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

Conforme relatado, tratam os autos da multa por atraso na entrega da declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, lançada pelo seu valor mínimo (R\$ 50,00), que a ora recorrente entende indevida: seja em face do princípio constitucional da eficiência administrativa perante o disposto no artigo 18, § 1º, da Lei 10.522, de 2002; seja porque operada a decadência do direito na data do lançamento; seja com fundamento no instituto da denúncia espontânea da infração.

Preliminarmente, a propósito do princípio constitucional da eficiência administrativa, “Odete Medauar diz que [...] a Administração Pública deve agir de modo rápido e preciso para produzir os resultados que satisfaçam às necessidades da população”⁴. Nesse sentido, Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López lecionam:

O princípio da eficiência comunga os propósitos do princípio da razoabilidade (ou proporcionalidade) na medida em que este contribui para a escolha da solução mais adequada ao interesse público, de modo a satisfazer plenamente a demanda social. Caberá ao administrador a escolha da melhor solução quando houver necessidade de decidir, presente duas ou mais alternativas legais, tendo, por conseguinte, espaço livre na avaliação do motivo e na eleição do objeto por juízo de conveniência e oportunidade. Tal discricionariedade administrativa fundamenta-se no dever de boa administração, intimamente relacionada à eficiência. Mas mesmo diante de atos ou decisões oriundos do poder vinculado, há sempre uma certa margem de liberdade sobre o modo de cumprimento do dever previsto na norma jurídica.⁵

Com o escopo de enfrentar as razões do recurso, essas lições da doutrina devem ser avaliadas em conjunto com a determinação contida no § 1º do artigo 18 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, *verbis*:

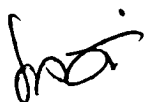
Art. 18. [...]

.....

§ 1º Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais).

⁴ MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 4. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 152, *apud* Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martínez López. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 72.

⁵ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Tereza Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 72.



Por conseguinte, amparado no princípio da eficiência administrativa, entendo que a autoridade administrativa competente poderia ter deixado de lançar a multa ora discutida, porquanto, a despeito de lançada, ela não pode ser exigida.

Nada obstante, não percebo no princípio da eficiência nem no artigo 18, § 1º, da Lei 10.522, de 2002, óbice à manutenção do crédito tributário lançado e fadado a ser extinto pelo decurso do prazo prescricional⁶.

Logo, rejeito a preliminar de insubsistência da penalidade em face do princípio constitucional da eficiência administrativa.

No mérito, a decadência, norma geral de direito tributário privativa de lei complementar por força do disposto no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, é matéria disciplinada nos artigos 150, § 4º [⁷], e 173 [⁸], ambos do Código Tributário Nacional.

Na situação fática que se apresenta, não há se falar em pagamento antecipado de tributo: o objeto do lançamento litigioso é uma penalidade. Assim, afasto o artigo 150, § 4º, para considerar pertinente ao caso concreto a regra do artigo 173.

Por conseguinte, é de cinco anos o prazo concedido à Fazenda Pública para a constituição do crédito tributário, esse prazo é contado a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”⁹ e o único desafio que se apresenta é definir o *dies a quo* do prazo previsto no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Como a declaração que deu origem à cobrança da penalidade somente foi entregue no dia 23 de maio de 2002, o *dies a quo* para a aferição do prazo decadencial é 1º de janeiro de 2003.

Destarte, rejeito a tese da decadência do direito operada na data do lançamento.

⁶ CTN, artigo 174: A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

⁷ CTN, artigo 150: O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

⁸ CTN, artigo 173: O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (I) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (II) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

⁹ CTN, artigo 173, inciso I.

No que respeita à alegada proteção do instituto da denúncia espontânea da infração, cabe destacar que a multa por atraso na entrega da declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural tem fundamento no ordenamento jurídico vigente: Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, artigo 9º c/c artigo 7º.

Embora espontâneo o adimplemento da obrigação acessória, entendo incabível, no caso ora examinado, a exclusão da responsabilidade com fundamento no artigo 138 do CTN, porquanto a responsabilidade tributária ali albergada não alcança as obrigações acessórias autônomas.

Neste particular, há, inclusive, jurisprudência mansa e pacífica das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, conforme nos dá conta a ementa do acórdão referente ao Recurso Especial 208.097 – PR, a saber:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA PELO ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. RECURSO DA FAZENDA. PROVIMENTO.

O voto condutor do acórdão acima referido, da lavra do Ministro Hélio Mosimann, cita precedente da Primeira Turma daquele Tribunal (REsp. 190.388 – GO, acórdão da lavra do Ministro José Delgado, DJ de 22 de março de 1999), cuja ementa tem o seguinte teor:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

- 1. A entidade denúncia espontânea não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a declaração do Imposto de Renda.*
- 2. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.*
- 3. Há de se acolher a incidência do art. 88, da Lei nº 8.981/95, por não entrar em conflito com o art. 138, do CTN. Os referidos dispositivos tratam de entidades jurídicas diferentes.*
- 4. Recurso provido.*

Por outro lado, nada obstante os julgados paradigmáticos do Superior Tribunal de Justiça tratem de Declaração do Imposto de Renda, os fundamentos de tais decisões têm perfeita aplicação, também, para o caso de declaração anual do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), uma vez que esta é uma obrigação tributária de igual natureza daquela.

Outrossim, o estudo da incidência ou não da penalidade moratória nos adimplementos espontâneos e a destempo das obrigações tributárias acessórias poderia até revelar uma antinomia aparente entre a inteligência do § 3º do artigo 113 e a dicção do artigo 138, ambos do Código Tributário Nacional, *verbis*:

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



.....

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

.....

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, 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 dependa de apuração.

.....

Ambos pertencem ao Livro Segundo do CTN, que traça normas gerais de direito tributário, e ao Título II, que cuida das obrigações tributárias. Dito isso, recorro ao critério da especialização para solucionar antinomias aparentes no ordenamento jurídico: a norma específica prevalece sobre a norma geral.

In casu, entendo preponderante a inteligência do § 3º do artigo 113, que prevê a penalidade pecuniária pelo simples fato da inobservância da obrigação tributária acessória, quando confrontada com a dicção do artigo 138, vinculado à responsabilidade tributária por infrações. Consoante essa exegese, os dispositivos tratam de assuntos distintos: este exclui a multa de natureza penal (multa de ofício) na denúncia espontânea da infração; aquele prevê a penalidade de caráter moratório (multa de mora) pelo inadimplemento de obrigação acessória, independentemente da atuação da Fazenda Nacional.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007


TARASIO CAMPELO BORGES - Relator