



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.007020/2004-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.630 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de outubro de 2019
Recorrente EMPREENDIMENTOS AGROPECUÁRIOS HELBA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 1999

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício.

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica o instituto da denúncia espontânea à penalidade decorrente pelo atraso na entrega da declaração, pois a multa sempre é aplicada em razão do descumprimento do prazo pelo contribuinte, não podendo se cogitar a espontaneidade nestes casos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Na resolução que determinou a conversão do julgamento em diligência (fls. 78/82), assim foi relatado o processo:

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ-Brasília/DF que manteve a exigência relativa à multa por atraso na entrega da DITR de 1999, relativa à propriedade denominada Fazenda Jaguará, localizada em Joaima-MG, inscrita na Receita Federal do Brasil sob NIRF nº. 1.624.985-2, calculada sobre o valor do imposto devido.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório proferido em Primeira Instância de fls. 18:

Contra a empresa interessada foi emitido o auto de infração eletrônico, doc./cópia de fls. 05, intimando-a a recolher o crédito tributário de R\$ 3.883,14, a título de multa por atraso na entrega da declaração (DIAC/DIAT) do exercício de 1999, incidente sobre o imóvel rural denominado "Fazenda Jaguará" (NIRF 1.624.985-2), localizado no município de Joaima — MG.

Cientificada do lançamento, a contribuinte protocolou, em 08/06/2004, a impugnação deus. 01 e 02), alegando o seguinte, em síntese:

- *diz o art. 1º da Lei 9.393/96, que o fato gerador do ITR é 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;*
- *já o § 4º do art. 150 do CTN 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;*
- *portanto, extinto definitivamente o suposto crédito tributário em análise, tendo em vista que de 1º de janeiro de 1999 até maio de 2004, transcorreram 5 anos e 4 meses;*
- *depreende-se do art. 10 do Decreto 70.235/72 que o auto de infração será lavrado por servidor competente no local da verificação da falta. Portanto, deveria ter sido lavrado por servidor lotado no Município de localização do imóvel e não por servidor lotado em Belo Horizonte;*
- *conforme o Art. 138 de CTN, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração. Assim, tendo entregado a declaração espontaneamente, antes de qualquer procedimento fiscal, não está obrigado ao pagamento da multa, dessa maneira não há que se falar em multa por atraso na entrega da declaração de ITR/99;*
- *pagou o ITR/99 quando se dirigiu a SRF, espontaneamente, e quitou o tributo por meio de cálculo realizado pela própria SRF e incluiu eventuais penalidades. Dessa feita, a multa compôs o valor pago;*
- *a multa objeto do presente processo já está sendo exigida em outro auto de infração, devidamente impugnado (processo nº 10630.001318/2003-04), em andamento na 1ª Turma de Julgamento da DRJ/BSA, e*
- *por fim, solicita o cancelamento do crédito tributário exigido.*

Para instruir os autos, anexou os documentos/extratos de fls. 02/05."

Diante da Impugnação apresentada, a DRJ—Brasília/DF considerou procedente o lançamento do crédito tributário, por entender que:

1. os acréscimos legais efetuados quando do pagamento do ITR pelo contribuinte não se confundem com a multa por atraso de entrega da declaração, sendo essa devida pelo contribuinte.

2. a multa em questão foi calculada com base no valor do imposto devido R\$ 11.421,14, lançado através do auto de infração constante do processo 10630.001318/2003-04, aplicando-se sobre esse valor o percentual de 34%, correspondente aos meses/fração em atraso, conforme auto de infração de fls. 05.

Intimada da decisão supra a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 08/05/2006, alegando que:

a) ocorreu a decadência do crédito em questão, devendo ser aplicado o prazo contido no artigo 150, ,§ 4º do CTN, uma vez que, não houve fraude ou simulação o que equivale dizer não deve ser aplicado o prazo do art. 173, inciso I;

b) foi caso de denúncia espontânea definida no artigo 138 do CT1V, assim não há que se falar na cobrança de multa por não entrega da declaração;

c) o pagamento foi efetuado na própria SRF, sendo o cálculo por ela formulado, neste devendo ser incluído não só o imposto como eventuais penalidades;

d) a presente multa tem como base débito oriundo em outro processo administrativo, que está pendente de julgamento, e ademais os débitos estão sendo cobrados nos dois processos, configurando duplicidade na cobrança;

Da Resolução convertendo em diligência

Durante a sessão de julgamento realizada em 13/08/2008 (fls. 78/82), a Egrégia 1ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes entendeu por converter o julgamento em diligência para que este processo fosse apensando ao processo nº 10630.001318/2003-04 e, após realizada a diligência determinada neste último, ambos retornassem para julgamento conjunto.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Decadência

Alega a RECORRENTE que teria ocorrido a decadência do direito de aplicar a multa objeto deste processo, pois ela se refere a 1º de janeiro de 1999 e o lançamento somente ocorreu em maio de 2004. Assim, invocou o art. 150, §4º, do CTN para defender a decadência da multa.

Em seus fundamentos alega, em suma, que a DRJ de origem não constatou a decadência por aplicar equivocadamente a regra de decadência prevista no artigo 173, I, do CTN ao invés daquela prevista no artigo 150, § 4º.

Contudo, não assiste razão à RECORRENTE em seu pleito.

É que o art. 150 do CTN está voltado para os lançamentos por homologação de tributos, sendo que as multas nunca decorrem de lançamento por homologação, mas sim por ato de ofício da autoridade fiscal.

Sobre o termo inicial de contagem do prazo decadencial, importante esclarecer que os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias sujeitam-se ao regime de decadência referido no art. 173 do CTN, pois tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta a incidência da contagem do prazo estabelecida no art. 150, § 4º, do CTN.

Neste sentido, é a jurisprudência deste CARF, conforme ementa abaixo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/05/2008

(...)

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. PRAZO DO ART. 173, I DO CTN.

O prazo aplicável para a verificação do decurso do prazo decadencial para lançamento de multas dado o descumprimento de obrigações acessórias rege-se pelo art. 173, I do CTN, por não comportarem elas pagamento antecipado.

(...)

(Acórdão nº 2402-005.815; 2ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; julgado em 09/05/2017)

Sendo assim, não há dúvidas que se aplica ao caso o art. 173 do CTN:

Art. 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;

No presente caso, a multa aplicada refere-se ao exercício 1999. Como a Declaração de ITR deveria ter sido entregue até 30/09/1999 (conforme art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 959/2009), já no dia subsequente a multa poderia ser cobrada em razão da

declaração apresentada com atraso. Ou seja, em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 1999.

Consequentemente, “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” foi o dia 01/01/2000. Assim, a multa poderia ser lançada até 01/01/2005.

Considerando que a ciência do lançamento ocorreu no dia 14/05/2004, não há que se falar em decadência no presente caso.

MÉRITO

Da denúncia espontânea

Trata-se de auto de infração lavrado por atraso na entrega da declaração de ITR referente ao exercício 1999, calculado no montante de 34% do imposto apurado e discutido nos autos do processo nº 10630.001318/2003-04 (R\$ 11.022,73).

Depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

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.

(...)

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.

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

Por sua vez, dispõe o art. 138 do CTN que a responsabilidade pela infração será excluída caso o contribuinte “cumpra” espontaneamente a obrigação que lhe era devida, antes do início de qualquer fiscalização. A conferir:

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.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Este é o chamado instituto da denúncia espontânea. Seu objetivo é premiar aquele que denuncia a infração, poupando esforços da burocracia fiscal e, se for o caso, paga o tributo com juros de mora, evitando custosos procedimentos de cobrança.

No presente caso, trata-se de multa por descumprimento de obrigação acessória lançada pelo atraso na entrega da declaração do ITR do exercício de 1999, aplicada nos termos dos arts. 7º a 9º da Lei nº 9.393/96 (redação vigente à época dos fatos):

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.

Seção V

Da Declaração Anual

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.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

Entrega do DIAT Fora do Prazo

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 consulta ao extrato de fls. 22, verifica-se que a declaração foi apresentada pela internet em 24/07/2002; de fato, antes de iniciada a fiscalização que deu origem ao processo nº 10630.001318/2003-04 (obrigação principal), que teve início em 03/10/2003 e com primeira intimação do contribuinte em 08/10/2003.

Contudo, ao contrário do que argumenta o contribuinte, não há que se falar em denúncia espontânea no presente caso, pois o simples fato de entregar a declaração fora do prazo estabelecido já enseja a aplicação da multa. Caso prevalecesse o argumento da RECORRENTE nunca haveria multa por atraso na entrega da declaração, pois sempre que a mesma fosse entregue a decorrência lógica seria a inaplicabilidade da multa.

Desta feita, seriam inúteis os estabelecimentos de prazos pela administração fazendária pois, na hipótese de prosperar o argumento da defesa, qualquer pessoa poderia entregar a declaração de ITR quando bem entendesse. Bastaria entregar a declaração antes de qualquer fiscalização que estaria livre da multa.

Esta interpretação não merece prosperar.

O art. 9º da Lei nº 9.393/96 é bastante claro ao afirmar que “*a entrega do DIAT fora do prazo estabelecido sujeitará o contribuinte à multa*”; ou seja, a própria norma pressupõe a entrega da declaração pelo contribuinte, porém aplica uma penalidade por ele ter entregue com atraso.

Apenas para argumentar, esclareço que o instituto da denúncia espontânea está voltado para aquelas situações em que o contribuinte retifica sua declaração originalmente entregue para fazer nela constar fato ou situação por ele não mencionada na declaração original e que acarretará na majoração do tributo devido. Neste caso, o art. 138 do CTN permite que o contribuinte faça essa “denúncia”, apure o que deixou de pagar e recolha esse valor apenas com juros de mora (pois o pagamento deveria ter sido realizado em data anterior). A denúncia espontânea livra o contribuinte de recolher a multa de mora e a multa de ofício de 75% aplicada nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Portanto, não assiste razão o argumento do RECORRENTE de que o crédito deve ser excluído em razão do instituto da denúncia espontânea, pois a multa decorre justamente por ter entregue a declaração fora do prazo, independentemente de intimação acerca de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.

Neste sentido, como a declaração foi apresentada em 24/07/2002 e o prazo para entregá-la foi 30/09/1999, transcorreram 34 meses de atraso.

Aplicando-se o art. 7º da Lei nº 9.393/96, a multa deve ser de 34% sobre o imposto devido. Nos termos do processo nº 10630.001318/2003-04 (obrigação principal), este imposto devido foi calculado em R\$ 11.421,14 (soma do imposto inicialmente declarado de R\$ 398,41 com o imposto suplementar objeto de lançamento de ofício de R\$ 11.022,73).

Tendo em vista que o lançamento do processo nº 10630.001318/2003-04 foi mantido por esta mesma Turma julgadora em sessão realizada no mesmo dia que a apreciação do presente processo, foi integralmente mantido o valor do imposto suplementar então apurado pela fiscalização.

Sendo assim, reputo como correto o cálculo de fl. 10 que apurou a multa pelo atraso na entrega da declaração de R\$ 3.883,14 (= 34% de R\$ 11.421,14).

Deste modo, não merecem prosperar as alegações da RECORRENTE.

Do bis in idem

A RECORRENTE afirma que pagou o ITR/99 quando se dirigiu à SRF, apresentou a declaração e quitou o tributo. Assim, afirma que a “*infração em tela compôs o valor pago*”.

No entanto, não se pode confundir o pagamento do tributo feito pelo contribuinte (ainda que acrescido dos valores decorrentes da mora) com a penalidade ora discutida. Uma coisa é o pagamento do tributo com atraso, o que enseja o recolhimento do mesmo acrescido dos juros moratórios; outra coisa é a aplicação pelo fato de o contribuinte ter apresentado a DITR fora do prazo.

São situações que não se confundem.

Caso naquela ocasião o contribuinte tenha pago o tributo acrescido da multa de mora e quera se valer do instituto da denúncia espontânea, esta é matéria estranha ao presente caso e não pode ser discutida neste processo. A multa aqui aplicada seguiu todos os ditames legais.

Alega, também, que haveria *bis in idem* no fato de a presente multa ter como base o débito oriundo do processo nº 10630.001318/2003-04 (obrigação principal), o que configuraria dupla cobrança da mesma penalidade. Afirma que já está pagando multa e juros no referido processo.

Mais uma vez, são situações que não se confundem.

A multa de ofício de 75% e os juros de mora SELIC são, por determinação legal, aplicados sobre a obrigação principal não recolhida, conforme art. 44, I, e art. 61, §3º, ambos da Lei nº 9.430/96. A multa aplicada neste processo decorre do descumprimento de obrigação acessória, qual seja, entregar a declaração do ITR fora do prazo previsto.

Tanto que se o contribuinte tivesse apresentado exatamente a mesma declaração dentro do prazo previsto, sofreria apenas a cobrança objeto do processo nº 10630.001318/2003-04 (acompanhado da multa de 75% e dos juros, evidentemente). Contudo, a sua declaração, foi entregue com atraso, o que ensejou a aplicação da multa estritamente por este fato, conforme determinam os arts. 7º a 9º da Lei nº 9.393/96.

Sendo assim, a autoridade fiscal tem o dever de lançar tanto o tributo como a penalidade prevista em lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Por todo o acima exposto, não há que se fale rem *bis in idem* no presente caso.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim