



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10930.001556/2005-99
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2001-006.951 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 19 de junho de 2024
Recorrente NELIO NILTON NIERO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2000

ITR. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DITR E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A entrega intempestiva da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR), antes de iniciado o procedimento fiscal, enseja o lançamento da multa por atraso aplicada sobre o valor do imposto declarado, sendo indevida a exigência 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, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa aplicada para o valor mínimo de R\$ 50,00, em face da entrega extemporânea da DITR relativa ao ano-calendário atuado.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honorio Albuquerque de Brito (Presidente), Marcelo Milton da Silva Risso, Wilsom de Moraes Filho, Andressa Pegoraro Tomazela, Flavia Lilian Selmer Dias (suplente convocada) e Wilderson Botto.

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 36/42):

Por meio do Auto de Infração eletrônico de fl. 12, o contribuinte acima identificado foi intimado a recolher o crédito tributário, a título **de Multa por Atraso na Entrega da**

declaração do ITR do exercício de 2000, no valor de R\$ 8.018,27, incidente sobre o imóvel rural denominado "Seringal Bela Vista", localizado no município de 11achadinho D'Oeste - RO, com área total de 21.671,4 ha, cadastrado na SRF sob o nº3.880.321-6.

2. Às fls.01/100 interessado impugnou o Auto, alegando, em síntese:

I - que, sem qualquer manifestação ou ação do poder público, espontaneamente apresentou sua DITR, protegido de forma inequívoca pelo disposto no art. 138 do CTN, transcrito pelo requerente que também cita fontes e transcreve alguns trechos de obras. Logo, uma vez que a apresentação da declaração do ITR ocorreu de forma espontânea sem qualquer ato por parte da administração, requer desde já os benefícios contidos no citado art. 138 do CTN, anulando o lançamento contestado;

II - que o lançamento foi efetuado utilizando a base de cálculo errada, desconsiderando o imposto devido por ele apurado e que, em flagrante ilegalidade, desrespeitou o estabelecido no art. 7º da Lei 9.393/96, utilizando o valor lançado em procedimento de ofício e que foi impugnado no processo 10240.000816/2004-04, o qual encontra-se em análise na DRJ/Recife - PE;

III - que, ao assim proceder, o autuante prejudicou e condenou o interessado, objetivando exclusivamente prejudicá-lo, afrontando o Estado Democrático de Direito e ao próprio contribuinte;

IV - por fim, que foram utilizados critérios distintos na apuração da multa, "dois pesos e duas medidas", já que o mesmo servidor que lavrou este Auto, fez outros três, referentes aos Exercícios de 1999, 2000 e 2001 e a outro imóvel rural de propriedade de Adalberto Luiz Niero, de área contígua e com a mesma motivação, qual seja, o atraso na entrega da declaração. Entretanto, nesses casos, utilizou a base de cálculo correta, qual seja, o imposto devido apurado pelo interessado. Tal fato denota discricionarismo fiscal, que vicia o lançamento, ensejando sua improcedência.

A decisão de primeira instância, por unanimidade, manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2000

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DITR. BASE DE CÁLCULO.

Deve ser mantida a exigência relativa à multa por atraso na entrega c/a 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 ofício e mantido após instaurado o litígio, e não sobre o imposto declarado.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A exclusão de responsabilidade pelo cometimento de infração legislação tributária, prevista no art. 138 do CTN, é inaplicável às penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento de obrigações acessórias.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2000

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, sendo àquela objeto da decisão.

Lançamento Procedente.

Cientificado da decisão, em 09/02/2007 (fls. 45), o contribuinte, em 06/03/2007, interpôs recurso voluntário (fls. 47/54), insurgindo-se contra a manutenção da autuação,

reportando-se e repisando as alegações da peça impugnatória, no sentido da aplicação concomitante da multa por atraso na entrega da declaração com a multa de ofício, diante do segundo lançamento realizado, trata-se de conduta vedada pela jurisprudência deste Conselho Administrativo, constituindo em impeditivo para o segundo lançamento realizado. Alega ainda que, na remota hipótese de manutenção da multa, deverá se aguardar o julgamento do processo matriz, dada a íntima relação de causa e efeito estabelecida em ambos os feitos. Cita jurisprudência administrativa a justificar as pretensões recursais. Requer, ao final, a reforma da decisão recorrida com o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Instrui a peça recursal com os documentos de fls. 55/72.

Em 15/10/2008, a 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, por unanimidade, rejeitou as preliminares arguidas e, por maioria, converteu o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora, dentre outros, certifique se houve autuação para modificação do crédito tributário relativo ao imóvel em questão e ao que se refere a multa aplicada, devendo, caso tenha ocorrido autuação, respectiva impugnação e ainda sem decisão administrativa final, que fique suspenso o presente feito até final e irrecorrível decisão do processo no qual é exigido o crédito tributário relativo ao imóvel em análise; instrua os autos com cópia da decisão final e do comprovante de intimação do contribuinte; informe o valor histórico efetivo do imposto devido pelo contribuinte para o ano em debate; e cumprida a diligência, retornem os autos ao Colegiado para continuidade do julgamento (fls. 75/80), cuja diligência restou efetivamente cumprida, em 03/05/2023 (fls. 97/129), sendo-me distribuído o presente processo, em 01/03/2024, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Wilderson Botto, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

Da entrega intempestiva da declaração de ajuste anual – da multa de ofício aplicada:

O litígio recai sobre a penalidade de ofício aplicada pela entrega intempestiva da DITR/2000 – que ocorreu efetivamente em 14/10/2003, portanto 37 meses, importando na aplicação da multa de 37%, no valor de R\$ 8.018,27, **calculada sobre o imposto ajustado em procedimento de ofício, após instaurado o litígio referente ao ITR do exercício autuado –**

buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise do processado, no sentido da adequação do valor da multa de ofício aplicada, a incidir sobre o imposto declarado.

Pois bem. Após detida análise dos autos, entendo que a pretensão recursal merece parcialmente prosperar.

Quanto ao lançamento propriamente dito, indene de dúvida que a exigência da multa por atraso na entrega da DITR/2000, encontra-se prevista e regulamentada na legislação de regência (art. 7º e 9º da Lei nº 9.393/96), importando sua base de cálculo no valor correspondente a 1% por mês de atraso ou fração sobre o imposto devido, não inferior a R\$ 50,00, não podendo assim ser dispensada, uma vez que inconteste o atraso no cumprimento da obrigação acessória por parte do contribuinte.

Neste ponto, dada a pertinência e **por se amoldar perfeitamente ao caso vertente**, vale transcrever excertos do bem lançado e fundamentado voto condutor, proferido no Acórdão nº 2402-007.644 (sessão de 08/10/2019), onde o ilustre conselheiro relator, Francisco Ibiapino Luz, com percuciência assim manifestou suas convicções, cujas razões de decidir perfilho:

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 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 (cinquenta 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 (cinquenta reais). Nesse mister, por meio da Instrução Normativa SRF nº 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. Confirma-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 cálculo 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. Confirma-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 (cinquenta 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. 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 **tudo** 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**.”

Trazendo o entendimento para o caso vertente, tem-se que a base de cálculo da multa por atraso foi o imposto devido de R\$ 1.328,93 (fls. 121), apurado no processo já transitado em julgado nº 10240.0000816/2004-04, importando no ajustamento da base tributável do imposto declarado (fls. 23). Logo, e a toda evidência indene de dúvida que a base de cálculo da multa por atraso está de toda incorreta, porquanto em total desalinho com a legislação de regência, devendo incidir apenas sobre o valor imposto declarado pelo contribuinte.

Destarte, ancorado no entendimento jurisprudencial destacado, apurada a entrega intempestiva DITR, contudo **antes** do início do procedimento de ofício, é devida a multa por atraso – diga-se de passagem, utilizando-se em sua apuração o percentual de 37% (37 meses de atraso) sobre o valor do imposto declarado pelo contribuinte (R\$ 50,36 - fls. 23) – resultando na exigência da multa mínima de R\$ 50,00, na exata dicção do art. 7º da Lei nº 9.393/96, razão pela qual torna insubsistente o crédito tributário apurado.

Conclusão

Ante do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, para reduzir a multa aplicada para o valor mínimo de R\$ 50,00, em face da entrega extemporânea da DITR relativa ao ano-calendário autuado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto