



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.003269/2005-73
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.312 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 22 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ROVILIO MASCARELLO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2000

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

ITR. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DITR. BASE DE CÁLCULO. VALOR DECLARADO.

A entrega intempestiva da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) enseja o lançamento da Multa por Atraso na Entrega de Declaração (MAED) aplicada sobre o valor do imposto devido informado na própria declaração, sendo indevida a utilização de base de cálculo diversa, não havendo previsão legal para que a referida multa por atraso seja calculada sobre o imposto considerado como correto a partir de lançamento de ofício da obrigação principal. Não se deve confundir a multa pela entrega em atraso da DITR relativo a DIAT (art. 9º da Lei 9.393) com a multa do lançamento de ofício da obrigação principal (§ 2º do art. 14 da Lei 9.393), apenas a última terá como base de cálculo o valor apurado no lançamento de ofício da obrigação principal.

A multa por atraso na entrega intempestiva, mas espontânea, da DITR tem por base de cálculo o valor do imposto devido ali declarado, sendo constituída pelo lançamento de ofício de obrigação acessória, respeitando-se o limite mínimo de R\$ 50,00. É indevida sua incidência sobre o imposto apurado de ofício em procedimento fiscal, que constitui obrigação principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 174/179) — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 191/193) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 08/11/2022, pela 1.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa devida utilizando como base de cálculo o valor do imposto devido apurado pelo contribuinte na declaração de ITR entregue em atraso, consubstanciada no **Acórdão n.º 2201-009.839** (e-fls. 164/172), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“base de cálculo da multa por atraso na entrega de DITR”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2000

(...)

ITR. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DITR. BASE DE CÁLCULO. VALOR DECLARADO.

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa devida utilizando-se como base de cálculo o valor o imposto devido apurado pelo contribuinte na declaração de ITR entregue em atraso.

Do Acórdão Paradigma

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 3.ª Câmara do 3.º Conselho de Contribuintes, consubstanciada no **Acórdão n.º 303-33.334**, Processo n.º 10670.001084/2001-59 (e-fls. 180/187), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Tema (1): EMENTA DO ACÓRDÃO PARADIGMA (1)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

(...)

MULTA POR ATRASO.

Consoante os arts. 90 c/c 70, da Lei n.º 9.393/96, a multa por atraso incide sobre o imposto devido e não sobre o imposto declarado.
(...)

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte, após notificado em 11/11/2005, insurgindo-se contra Auto de Infração por Multa por atraso na Entrega da Declaração do ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, no ano de 2000 (ano base 1999), lavrado em 27/10/2005, referente ao imóvel rural denominado “Fazenda São Sebastião”, com área total de 43.398,0 ha (NIRF 1.847.093-9).

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão n.º 04-13.012 – 1ª Turma da DRJ/CGE, datada de 14/11/2007, decidiu, no que importa ao debate do recurso especial, por maioria de votos, considerar procedente o lançamento, mantendo a exigência, entendendo que a multa deve ser calculada de acordo com o imposto devido. Vencida a Presidente, que votou pela procedência parcial do lançamento, mantendo a multa por atraso com base no ITR declarado (e não no imposto devido).

O contribuinte foi notificado da decisão da DRJ e interpôs recurso voluntário. O recurso foi apreciado em sessão de 12/05/2011 (e-fls. 106/111), conforme acórdão CARF n.º 2201-01.116, ocasião em que se declarou a decadência do lançamento.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial em face do acórdão proferido, mediante o qual requereu o afastamento da decadência, aplicando-se o art. 173, I, do CTN, para a contagem do lustro decadencial por se tratar de obrigação acessória.

Em sessão de 21/11/2019 foi julgado o Recurso Especial, conforme acórdão n.º 9202-008.400, e afastada a decadência ao se decidir que em se tratando de penalidade por descumprimento de obrigação acessória é incabível a discussão acerca da existência ou não de pagamento antecipado, aplicando-se o art. 173, inciso I, do CTN (e-fls. 151/154).

Então o processo retornou a Turma *a quo* para reapreciação.

Em seguida, sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do hodierno recurso especial de divergência ora em análise.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 2.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com o paradigma preteritamente citado, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o lançamento.

Em recurso especial de divergência, com lastro no paradigma informado alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) **“base de cálculo da multa por atraso na entrega de DITR”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois a Turma *a quo* assentou entendimento de que a multa por atraso na entrega da DITR deve levar em consideração, para efeitos de base de cálculo, o valor declarado pelo contribuinte, todavia o correto seria como assentado no paradigma, isto é, a multa por atraso deve incidir sobre o imposto devido (*e não sobre o imposto declarado*).

Das contrarrazões

Não houve contrarrazões, apesar de intimado o contribuinte (e-fl. 201).

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARE n.º 2201-009.839**, tem por finalidade hodierna rediscutir a matéria seguinte com o seu respectivo paradigma:

(i) **Matéria: “Base de cálculo da multa por atraso na entrega de DITR”**

(i) **Paradigma (1): Acórdão 303-33.334**

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (§ 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2.º do art. 37 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Outrossim, observo o atendimento dos demais requisitos regimentais.

Especificamente em relação a divergência jurisprudencial, o dissenso foi indicado, conforme, inclusive, bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito da aplicação de multa por atraso na entrega da Declaração do ITR (DITR), divergindo-se quanto a base de cálculo.

Em ambos os acórdãos se discute a base de cálculo da multa por atraso na entrega da DITR. As teses jurídicas são antagônicas e o conjunto fático se equivale, haja vista que no acórdão recorrido, adotou-se o entendimento de que a base de cálculo a ser utilizada é o imposto apurado como devido na declaração apresentada intempestivamente; já no caso do acórdão paradigma, entendeu-se que a multa por atraso na entrega da DITR deve incidir sobre o valor do ITR devido, considerando-se como tal o apontado como correto no lançamento de ofício e não o imposto declarado constante da declaração entregue.

O recorrente, portanto, consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- “Base de cálculo da multa por atraso na entrega de DITR”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

Sustenta que a multa por atraso na entrega da DITR deve ter por base de cálculo o imposto devido – *sendo aquele apontado no lançamento de ofício da obrigação principal* –, e não sobre o imposto apurado como devido na declaração entregue pelo contribuinte.

Para solucionar a divergência, é preciso ter em mente o art. 9.º, além disso é preciso conhecer os arts. 6.º, 7.º, 8.º e 14, todos da Lei n.º 9.393, os quais estabelecem o seguinte:

Art. 6º O contribuinte ou o seu sucessor comunicará ao órgão local da Secretaria da Receita Federal (SRF), por meio do Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR – DIAC, as informações cadastrais correspondentes a cada imóvel, bem como qualquer alteração ocorrida, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º É obrigatória, no prazo de sessenta dias, contado de sua ocorrência, a comunicação das seguintes alterações:

I - desmembramento;

II - anexação;

III - transmissão, por alienação da propriedade ou dos direitos a ela inerentes, a qualquer título;

IV - sucessão causa mortis;

V - cessão de direitos;

VI - constituição de reservas ou usufruto.

§ 2º As informações cadastrais integrarão o Cadastro de Imóveis Rurais – CAFIR, administrado pela Secretaria da Receita Federal, que poderá, a qualquer tempo, solicitar informações visando à sua atualização.

§ 3º Sem prejuízo do disposto no parágrafo único do art. 4º, o contribuinte poderá indicar no DIAC, somente para fins de intimação, endereço diferente daquele constante do domicílio tributário, que valerá para esse efeito até ulterior alteração.

(...)

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. 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. 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.

(...)

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.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

§ 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais. *[multa do lançamento de ofício, prevista na Lei n.º 9.430, art. 44, I]*

Ademais, deve-se atentar ao disposto no art. 36, 41, 42 e 43 do Regulamento do ITR (RITR), estabelecido pelo Decreto n.º 4.382, de 2002, a saber:

Art. 36. A DITR correspondente a cada imóvel rural, é composta pelos seguintes documentos:

I - Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR – DIAC, destinado à coleta de informações cadastrais do imóvel rural e de seu titular (Lei nº 9.393, de 1996, art. 6º);

II - Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT, destinado à apuração do imposto (Lei nº 9.393, de 1996, art. 8º).

(...)

Art. 41. O contribuinte ou o seu sucessor deve comunicar anualmente à Secretaria da Receita Federal, por meio do preenchimento do DIAC, integrante da DITR, as informações cadastrais correspondentes a cada imóvel rural e a seu titular (Lei nº 9.393, de 1996, art. 6º).

(...)

Art. 42. Devem ser obrigatoriamente comunicadas à Secretaria da Receita Federal as seguintes alterações relativas ao imóvel rural (Lei nº 9.393, de 1996, art. 6º, § 1º):

I - desmembramento;

II - anexação;

III - transmissão, por alienação da propriedade ou dos direitos a ela inerentes, a qualquer título;

IV - sucessão causa mortis;

V - cessão de direitos;

VI - constituição de reservas ou usufruto.

Parágrafo único. A comunicação de que trata o caput deste artigo deve ser feita no prazo de sessenta dias, contado da data da ocorrência da alteração (Lei nº 9.393, de 1996, art. 6º, § 1º).

(...)

Art. 43. O contribuinte deve prestar anualmente à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias ao cálculo do ITR e apurar o valor do imposto correspondente a cada imóvel rural, por meio do preenchimento do DIAT, integrante da DITR (Lei nº 9.393, de 1996, art. 8º).

Muito bem. Referidas normas são bastante elucidativas. Da leitura conjugada, observa-se que a DITR é composta pelo DIAC e pelo DIAT.

O DIAC se refere aos dados cadastrais do imóvel, inclusive pode e deve ser apresentado por mais de uma vez durante o exercício, sempre que ocorrer fato novo, que exija a comunicação obrigatória para o ente tributante. Então, apesar de compor a DITR, também pode ser apresentado de forma separada e independente em meio próprio. Essa forma segregada de apresentação se dá por meio de formulário declaratório, atualmente na forma do Anexo IV da Instrução Normativa n.º 2008, de 2021.

Portanto, pode haver DIAC sem DITR.

Caso ocorra atraso do DIAC, quando for hipótese de comunicação obrigatória separada da DITR, a multa é a prevista no art. 7.º da Lei n.º 9.393. O caso dos autos, no entanto, não trata de DIAC em atraso para hipótese em que essa é obrigatória em período que não corresponda a entrega da DITR.

O presente caso trata do atraso da DIAT, a qual é sempre vinculada com a DITR. Pode-se, inclusive, dizer que a DIAT se confunde com a própria ideia da essência da DITR, enquanto a DIAC, apesar de também integrar a DITR, seria compreendida mais como uma espécie de ficha acessória de informação cadastral. Por isso, a DIAC pode existir sem DITR, mas a DIAT não convive sem a DITR.

A DIAT, integrada na DITR, refere-se ao próprio ITR declarado como devido pelo sujeito passivo, vez que traz a declaração das informações necessárias ao cálculo do ITR e,

a partir daí, apura o valor do imposto correspondente ao imóvel rural. O valor do imposto devido é apurado e declarado pelo próprio contribuinte, que o confessa e reconhece.

Em caso de atraso do DIAT ou, por outras palavras, do atraso consequente da própria DITR, por não observância do prazo anual previsto para a entrega da DITR, a multa é a prevista no art. 9.º da Lei n.º 9.393. Este é o caso dos autos.

De qualquer sorte, a multa pelo atraso na DIAT é calculada na forma prevista para a entrega extemporânea do DIAC, aplicando-se o art. 7.º da Lei n.º 9.393.

Interessante que o RITR despreza a multa do DIAC que não compõe a DITR, isto é, do DIAC independente e segregado, que deve ser encaminhado, por meio de formulário próprio, a qualquer tempo, dentro de 60 (sessenta) dias da ocorrência de fato sujeito à comunicação, a teor do art. 6.º, caput e § 1.º, da Lei n.º 9.393, bem como do art. 41, caput, 42, caput, incisos e parágrafo único, do RITR, combinado com o Anexo IV da Instrução Normativa n.º 2008, de 2021. Deveras, consta no RITR, para a multa extemporânea, exclusivamente a previsão da entrega em atraso da DITR, não se mencionando o DIAC intermediário, quando ocorrido fato comunicável:

Art. 75. No caso de apresentação espontânea da DITR fora do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal, será cobrada multa de um por cento ao mês-calendário ou fração sobre o imposto devido, sem prejuízo da multa e dos juros de mora pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota (Lei nº 9.393, de 1996, arts. 7º e 9º).

Parágrafo único. Em nenhuma hipótese o valor da multa de que trata o caput deste artigo será inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais) (Lei nº 9.393, de 1996, art. 11, § 2º).

Veja-se que se fala da multa do art. 7.º (DIAC) e da multa do art. 9.º (DIAT) como sendo uma só, não citando a multa pelo atraso do DIAC intermediário, pelo descumprimento dos 60 (sessenta) dias de ocorrência de um fato comunicável, referenciando as multas como única e exclusiva da entrega extemporânea da DITR, a qual contém a DIAT como um meio próprio e da essência mesma constitutiva declaratória (a exemplo de uma DIRPF/DAA, entregues pelas pessoas físicas) e a DIAC como uma espécie mais secundária e acessória de dados cadastrais acerca do imóvel, mas que poderia, como dito, conviver sem ser exclusivamente na DITR, daí o atual Anexo IV da Instrução Normativa n.º 2008, de 2021.

Além do mais, o “Perguntas e Respostas do ITR 2023” da Receita Federal traz no item “204”, que trata sobre “*O que é Diac?*”, a seguinte anotação de “Atenção”, que bem reflete esse sentido “acessório” do DIAC em relação a DITR, sendo a declaração (DITR) mais aproximada e da essência mesmo do DIAT, com esse se confundindo, vez que somente o último se refere a apuração do imposto:

DIAC

DEFINIÇÃO

204 – O que é Diac?

Diac é o Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR, integrante da DITR, destinado à coleta de informações cadastrais do imóvel rural e de seu titular.

Atenção:

As informações prestadas no Diac da DITR não serão mais utilizadas para fins de alteração dos dados cadastrais do imóvel rural, qualquer que seja a sua área, no Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir). A alteração dos dados cadastrais será feita a partir das informações constantes no Cadastro Nacional de Imóveis Rurais (CNIR), mediante a vinculação cadastral entre o Código do imóvel atribuído pelo Incra e o número de

inscrição do imóvel no Cadastro Imobiliário Brasileiro (CIB), conforme ferramenta on-line disponível no endereço <<https://cnir.serpro.gov.br/>>.

Excepcionalmente, apenas para as situações específicas em que não for possível utilizar a ferramenta on-line citada no primeiro parágrafo, as alterações cadastrais poderão ser realizadas pelo contribuinte mediante a apresentação do Formulário Diac previsto no Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 2.008, de 2021.

Para consultar as orientações sobre o uso da ferramenta on-line CNIR e as situações excepcionais acima mencionadas, consulte o Manual CNIR no endereço <<https://cnir.serpro.gov.br/#/login>>.

Sobre o Cafir, consulte a IN RFB nº 2.008, de 2021, e o Ato Declaratório Executivo (ADE) Cocad nº 3, de 18 de março de 2021.

Sobre o procedimento de vinculação, consulte a IN RFB/Incra nº 1.968, de 22 de julho de 2020).

(Lei nº 9.393, de 1996, art. 6º; RITR/2002, arts. 36, inciso I, e 41; IN SRF nº 256, de 2002, art. 36, inciso I).

Dito isso, é certo que a multa “única” por entrega em atraso da DITR (DIAT + DIAC, inclusas) equivale a 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o “imposto devido” e não pode ser inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais). Mas, o que seria o chamado “imposto devido”?

Atente-se que referida multa é emitida, em regra, logo após a entrega extemporânea. Atualmente, com os meios eletrônicos, não seria incomum o lançamento ocorrer de forma quase que simultânea ao protocolo a destempo, de modo que, protocolada a entrega em atraso, o sistema tende a emitir a multa correspondente. É importante dizer que, neste momento, não há que se falar em fiscalização do conteúdo declarado, tampouco em lançamento de ofício da obrigação principal. Nesta toada, o cálculo da sobredita multa só pode ser baseado no imposto declarado como devido pelo contribuinte na própria DITR (DIAT) entregue.

Então, o **imposto devido** mencionado na norma, para o momento e circunstância contextual, **só pode ser o imposto declarado** pelo contribuinte.

Apesar do caso concreto não apresentar uma lavratura da multa quase que de forma instantânea, como ponderado acima para sistemas eletrônicos hodiernos, vez que a entrega em atraso ocorreu em 04/09/2003, em relação a DITR do ano de 2000 (36 meses de atraso), mas com lançamento efetivado apenas em 27/10/2005, quando já efetivado lançamento de ofício da obrigação principal (ocorrido em 29/09/2005, um mês antes) apontando valor diferente do declarado na DITR como imposto corretamente devido, isso não é suficiente para modificar a base de cálculo para esse tipo legal de multa por entrega extemporânea de declaração, a qual deve ser o imposto declarado pelo contribuinte.

Veja-se que, da sistemática da legislação, eventuais diferenças de ITR, apuradas em procedimento de ofício, terão por fundamento legal dispositivo posterior, qual seja, o art. 14 da Lei n.º 9.393, de 1996, sendo, inclusive, exigida a multa do lançamento de ofício (§ 2.º do art. 14 da Lei n.º 9.393), a qual não deve ser confundida com a multa da entrega em atraso da DIAT (art. 9.º, calculada de acordo com a multa do art. 7.º da entrega em atraso da DIAC).

Em tese, a fiscalização, antes mesmo do procedimento de ofício, já deveria ter aplicado a multa pela entrega em atraso da DITR. Esse seria o fluxo normal. O fato de ter “segurado” o lançamento da multa pelo atraso para fazê-lo só após o lançamento de ofício da obrigação principal não pode ter o condão de modificar a base de cálculo correta, qual seja, o valor declarado na DITR extemporânea.

Conclui-se que a multa por atraso na entrega da DITR aplica-se apenas quando a declaração extemporânea for entregue espontaneamente, aliás, e antes do procedimento de ofício, então, no contexto, sua base de cálculo será o valor do imposto devido entendido como tal o apurado e declarado pelo contribuinte, ou seja, simplesmente, de forma sintética, a base de cálculo da multa pelo atraso é o imposto declarado.

Aliás, inexistente previsão legal no sentido de que a multa tenha correspondência com o imposto constituído em eventual lançamento de ofício da obrigação principal. Referido apontamento guarda, inclusive, consonância com a dicção do § 2.º do art. 113 do Código Tributário Nacional (CTN), pois a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (não fazer), que não necessariamente decorrem da existência e dos limites e contornos da obrigação principal, mas sim existem no interesse da administração tributária. Destarte, não há efetivamente qualquer relação entre a multa por atraso (obrigação instrumental ou acessória) com o lançamento de ofício da obrigação principal que ocorre em momento posterior ao protocolo da extemporânea declaração.

Esse entendimento resta bem consolidado nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que sob outra composição, conforme se depreende das ementas a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)
Exercício: 2000

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

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 devido informado na declaração, sendo indevida a exigência da referida multa sobre o imposto apurado de ofício que serviu de base para a multa do lançamento de ofício.

(Acórdão 9202-009.245, sessão de 18/11/2020, Relator: Mauricio Nogueira Righetti)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)
Exercício: 2005

ITR. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DITR. BASE DE CÁLCULO. VALOR DECLARADO.

A base de cálculo da multa por atraso na entrega da DITR corresponde ao imposto apurado na declaração intempestiva, inexistindo previsão legal no sentido de que corresponda ao valor do imposto constituído em lançamento de ofício.

(Acórdão 9202-011.007, sessão de 24/08/2023, Relator Marcelo Milton da Silva Risso)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)
Exercício: 1999

ITR. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DITR. BASE DE CÁLCULO. VALOR DO IMPOSTO DECLARADO.

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 apurado e informado pelo contribuinte na respectiva declaração, sendo indevida a exigência da referida multa sobre o imposto apurado de ofício que serviu de base para a multa do lançamento de ofício.

(Acórdão 9202-009.915, sessão de 22/09/2021, Relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)
EXERCÍCIO: 2001

ITR. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DITR. BASE DE CÁLCULO.
VALOR DECLARADO.

A base de cálculo da multa por atraso na entrega da DITR corresponde ao imposto apurado na declaração intempestiva, inexistindo previsão legal no sentido de que corresponda ao valor do imposto constituído em lançamento de ofício.

(Acórdão 9202-009.604, sessão de 24/06/2021, Relator João Victor Ribeiro Aldinucci)

Assim, a multa por atraso na entrega da DITR tem por base de cálculo o valor do ITR devido, no sentido de ser o informado na declaração, cobrando-se o mínimo de R\$ 50,00, caso o cálculo resulte em valor menor.

Por conseguinte, a base de cálculo a ser utilizada para o cálculo da multa por atraso da DITR deve ser o valor declarado pelo contribuinte, conforme entendeu o acórdão recorrido, sendo acertada a decisão.

Sendo assim, sem razão o recorrente (Fazenda Nacional).

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência da União e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo-se incólume a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros