



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13153.000138/2005-20
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.561 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de maio de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ORLANDINO BASSO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2000

IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR). OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (DITR). OCORRÊNCIA.

A multa por atraso na entrega intempestiva, mas espontânea, da DITR tem por base de cálculo o valor do imposto devido ali declarado, respeitando-se o limite mínimo estabelecido na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para que a multa por atraso na entrega da DITR seja restabelecida com base no valor declarado pelo contribuinte, observando-se o valor mínimo estabelecido na legislação de regência.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-009.561 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 13153.000138/2005-20

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado (fls. 9) contra Orlandino Basso, referente à multa por atraso na entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 2/7) e no julgamento de primeira instância, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campo Grande – MS considerou o lançamento procedente, pelo Acórdão 04-15.925 (fls. 56/60).

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 67/70) e, em sessão plenária de 09/10/2019, foi julgado o recurso voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2402-007.699 (fls. 79/88), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 2000 ITR.

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

A multa por atraso na entrega da DITR tem por base de cálculo o valor do ITR devido, informado na declaração, respeitando-se o limite mínimo de R\$ 50,00. Não há base legal que admita o lançamento dessa multa sobre o imposto lançado de ofício.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se a multa aplicada por atraso na entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR). Vencidos os conselheiros Paulo Sérgio da Silva, Francisco Ibiapino Luz (relator) e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gregório Rechmann Junior.

Os autos foram remetidos à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 21/01/2020 (fl. 89) e, em 02/03/2020 (fl. 98), retornaram com Recurso Especial (fls. 90/97) objetivando rediscutir as matérias: **a) Multa por entrega intempestiva da DITR - Valor do Imposto Devido x Valor do Imposto Declarado** e **b) Multa recalculada para o valor mínimo.**

Pelo despacho datado de 30/03/2020 (fls. 101/106), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Na sequência, transcrevo ementa dos acórdãos apresentados como paradigmas:

a) Multa por entrega intempestiva da DITR - Valor do Imposto Devido x Valor do Imposto Declarado

Acórdão n.º 303-35.338

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL — ITR

Exercício: 1998

Multa por Atraso Na Entrega do DIAC. Cálculo.

Confirmado que o sujeito passivo efetivamente não efetuou a entrega do Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR - DIAC no prazo regulamentar, bem assim o valor do imposto devido, há que se aplicar a multa prevista no art. 7º da Lei nº 9.393, de 1996.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

b) Multa recalculada para o valor mínimo

Acórdão n.º 2202-00.779

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Exercício: 1999

MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DITR. 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 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.

Razões apresentadas pela Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional alega, em síntese, o que se segue (destaques no original):

- O acórdão guerreado deu provimento ao recurso, sob o entendimento de que a multa por entrega intempestiva da DITR seria aplicada sobre o valor do imposto informado na declaração. Considerando que não foi este o procedimento da autoridade fiscal, cancelou a penalidade aplicada.
- No paradigma, por sua vez, o órgão julgador manteve a autuação com base no valor do imposto lançado, à medida que se fundamenta na confirmação do valor devido no julgamento do lançamento de ofício.
- Verifica-se, portanto, claro dissídio jurisprudencial neste ponto, uma vez que o acórdão recorrido considerou o valor declarado como base de cálculo da penalidade aplicada por atraso na entrega da declaração correspondente, enquanto o acórdão paradigma manteve o entendimento pela aplicação da aludida penalidade sobre o valor lançado, considerado como o devido.
- Alternativamente, supondo a hipótese de não provimento do Recurso Especial quanto à tese ora firmada, requer que seja recalculada a multa para o valor mínimo, nos termos do acórdão paradigma proferido pela Segunda Turma da Segunda Câmara da Segunda Seção, que ao contrário do acórdão recorrido que cancelou a multa aplicada pela incorreção na base de cálculo, considerou possível o recálculo, determinando a aplicação do valor mínimo (R\$ 50,00).

- O art. 7º, da Lei n. 9.393/96 disciplina expressamente que a multa por atraso na entrega da declaração será exigida sobre o imposto **devido**. E, obviamente, nem sempre o imposto devido é aquele que foi declarado pelo contribuinte, como de fato ocorreu no caso em lume.
- O imposto devido é o imposto total devido pelo sujeito passivo, no caso, o imposto total devido é aquele que foi apurado após o lançamento de ofício, aquele que o sujeito passivo efetivamente deveria ter recolhido e declarado, mas não o fez.
- O entendimento consubstanciado no acórdão ora recorrido acaba por privilegiar o contribuinte infrator, que apura e declara imposto a menor que o devido, o que contraria o princípio da isonomia tributária, corolário do princípio constitucional da igualdade de todos perante a lei.
- Como tese subsidiária, defende a União (Fazenda Nacional) a manutenção da multa mínima, nos termos do acórdão paradigma 2202-00.779. Entende-se que tal conduta não acarretará qualquer mudança no critério jurídico, apenas o recálculo da base de cálculo conforme interpretação dos regramentos legais objeto do presente lançamento.
- Requer que seja dado provimento ao presente recurso para a reforma do acórdão recorrido.

Contrarrazões do contribuinte

O contribuinte tomou ciência das decisões proferidas pelo CARF em 16/10/2020 (fls. 110) e, em 20/10/2020 (fl. 111), apresentou contrarrazões (fls. 113/126), com os argumentos a seguir expostos:

- No caso, há de se ressaltar que a problemática abarca, também, a base de cálculo escolhida pelo Autuante, que foi o imposto apurado no procedimento fiscal, e não aquele declarado espontaneamente pela contribuinte.
- 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, a decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande, possui equívoco insanável, porque incidente no conteúdo de sua própria motivação, ressaltando flagrante dissonância com os preceitos tributários vigentes.

- Em sendo assim, o acórdão de n.º 2402- 007.699, proferido no Processo n.º 13153.000138/2005-20, na sessão de 9 de outubro de 2019, da Quarta Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do CARF, nada mais fez do que cancelar corretamente a multa, pois uma vez insanável o equívoco, resta tal procedimento impregnado em sua raiz, pelo que não deverá mais ser exigido do Contribuinte.
- A multa objeto do presente PAF deve ser apurada sobre o valor do imposto devido, sem prejuízo da multa e dos juros devidos pela insuficiência de recolhimento do imposto ou quota, conforme previsto nos arts. 7º e 9º da Lei n.º 9.393, de 1996.
- A norma em questão traz a multa pelo atraso na entrega da declaração, que é composta pela DIAC e pela DIAT, sobre o valor do imposto devido e este, pela interpretação da norma, somente pode ser o valor do imposto declarado.
- Parte-se da premissa de que o que foi declarado é o valor correto. E isso não pode ser diferente, pois não se pode presumir a má fé do contribuinte, essa deve ser provada.
- Frisa que, em relação a eventual má-fé do Recorrido, o Recorrente não se desincumbiu de seu ônus provatório, o que, neste tempo, já não mais pode ser objeto de levante para discussão.
- Como já decidido em diversas ocasiões anteriores pela Quarta Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do CARF, não há base legal para se calcular referida multa sobre outra base.
- O acórdão paradigma, Acórdão n.º 303-35.338, julgado na sessão de 20 de maio de 2008, trata de caso isolado, não condizente com o atual entendimento dos Conselhos Fiscais. Trata-se sim de um entendimento já ultrapassado, com 12 anos de idade, já não mais condizente com os atuais entendimentos dos Conselhos Fiscais, suas Turmas e Câmaras.
- Entende que Recurso Especial deve ser desprovido, haja vista não haver fundamentação legal que ampare seu provimento.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele conheço. Foram apresentadas contrarrazões tempestivas.

O processo trata de exigência multa pelo descumprimento de obrigação acessória, haja vista que o contribuinte apresentou DITR do exercício de 2000 em atraso, relativamente ao imóvel denominado “Fazenda Lobo do Norte”, NIRF 6.643.002-0, localizado no Município de Altamira/PA.

A autoridade fiscal considerou como base de cálculo para a aplicação da multa, o valor do imposto apurado em outro processo administrativo.

Na decisão *a quo*, o colegiado entendeu por dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para cancelar a multa aplicada ao argumento de que a base de cálculo correta seria o valor declarado pelo contribuinte, respeitando-se o limite mínimo de R\$ 50,00.

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial que teve seguimento em relação às duas matérias suscitadas, quais sejam, **a) Multa por entrega intempestiva da DITR - Valor do Imposto Devido x Valor do Imposto Declarado** e **b) Multa recalculada para o valor mínimo.**

Quanto à primeira matéria, cabe trazer à colação os artigos 7º e 9º da Lei nº 9.393/1996, que tratam da entrega em atraso da Declaração do ITR – DITR:

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. (Grifou-se)

O cerne da questão é definir o que seria o “imposto devido”, se aquele declarado pelo sujeito passivo, de forma espontânea, ou aquele apurado em procedimento fiscal ulterior.

Da leitura dos dispostos acima transcritos, verifica-se que o legislador, ao tratar da base de cálculo da multa por atraso na entrega da declaração, não cuidou expressamente de prever a situação em que a contribuinte, intempestiva e espontaneamente cumpre a obrigação acessória de fazer, mas, ao mesmo tempo, apura imposto a menor do que o devido.

Contudo, não se pode perder de vista que a multa em questão é aplicada pelo descumprimento de mera obrigação acessória, tendo função compensatória pela demora na apresentação das informações ou pela inobservância dos prazos estabelecidos.

Para as demais hipóteses de infração à legislação tributária, cabe o lançamento do imposto suplementar, acrescido de multa de ofício e de mora.

No presente caso, houve lançamento de crédito tributário suplementar, com a cobrança de multa por atraso sobre valores lançados de ofício, no que excederam aos informados na declaração espontaneamente entregue fora do prazo.

No entanto, entender que a base de cálculo seria aquela apurada em procedimento fiscal em momento posterior à entrega da declaração, implica interpretação extensiva dos art. 7º e 9º da Lei nº 9393/1996, o que é vedado pelos arts. 97, inciso V, e 112, inciso I, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

(...)

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

Nesse sentido, entendo que o acórdão recorrido agiu com acerto ao considerar que a base de cálculo da multa deveria ser o valor declarado pelo contribuinte e não aquele apurado em apuração de ofício.

Tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica no acórdão 9202-008.716, proferido na sessão realizada em 24/06/2020, da qual participei. Na sequência, transcrevo os seguintes trechos de interesse:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)

Exercício: 1999

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

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.

(...)

Relatório

(...)

Contra o contribuinte interessado foi emitido o auto de infração eletrônico, fl. 08, constituindo-se o crédito tributário de R\$ 332,34, a título de multa por atraso na entrega da declaração (DIAC/DIAT) do exercício de 1999, incidente sobre o imóvel rural denominado “Fazenda Rio Verde” (NIRF 4.114.697-2), localizado no Município do Padre Bernardo-GO.

Em 18/10/2004, a DRJ, no acórdão nº 11.563, às fls. 33/35, julgou improcedente a impugnação do Contribuinte, mantendo o crédito tributário exigido.

Em 18/04/2013, a 1ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento exarou o Acórdão nº 2801-003.011, **DANDO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Ordinário interposto pelo Contribuinte, para considerar o imposto devido declarado como base de cálculo da multa por atraso na entrega da declaração, respeitando-se o limite mínimo de R\$ 50,00.**

A Decisão restou assim ementada:

(...)

Voto

(...)

O Recurso Especial, apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **ITR - Penalidades/Multa por Atraso na Entrega de Declaração – VALOR DECLARADO X VALOR DEVIDO.**

A multa por atraso na entrega da DITR tem por base de cálculo o valor do ITR devido, informado na declaração, respeitando-se o limite mínimo previsto na norma. Não há como interpretar que o legislador iria instituir uma base de cálculo de multa, já fazendo previsão de que o valor declarado pelo contribuinte encontra-se incorreto e que a multa pela declaração seria consubstanciada em base atribuída pela fiscalização.

Conforme muito bem apontado pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão 9202- 005.613:

Dá análise sistemática dos dispositivos legais podemos concluir que ao estabelecer a multa pelo atraso na entrega da declaração, estabeleceu o legislador que deve o sujeito passivo pagar uma multa, e estabeleceu esse valor sobre o valor devido. O único valor devido nesse momento é o declarado pelo contribuinte em sua DITR.

Tanto o é que, eventuais diferenças de ITR apuradas em procedimento de ofício tem como fundamento legal dispositivo posterior, qual seja o art. 14 da Lei no 9.393, de 1996:

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.

Da leitura dos dispositivos acima, podemos constatar que no caso de **falta de entrega** da DITR ou **prestação de informações inexatas, incorretas** ou fraudulentas, procederá a autoridade fiscal ao lançamento do imposto acrescido da multa de ofício aplicável aos demais tributos federais, ou seja, aquela prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Isto posto, **conclui-se que a multa por atraso na entrega da DITR aplica-se tão somente quando a declaração for entregue espontaneamente (antes do procedimento de ofício) e sobre o valor do imposto devido apurado pelo contribuinte.**

Desta maneira não merece reforma o acórdão recorrido, que delimitou como base de cálculo da multa pelo atraso na declaração o valor declarado pelo contribuinte e não o suposto valor a ser lançado pela autoridade fiscal.

Diante do exposto conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, negar-lhe provimento. (Grifou-se)

Com já arguido, o entendimento do acórdão recorrido no sentido de que a base de cálculo para a aplicação da multa é o valor declarado pelo contribuinte e não aquele apurado em ação fiscal ulterior está correto e em consonância com a jurisprudência da CSRF. Assim, nessa questão o Recurso Especial da Fazenda Nacional não deve se provido.

Entretanto, a Fazenda Nacional apresenta uma segunda questão a ser enfrentada e que diz respeito à possibilidade de se retificar a multa aplicada pela autoridade fiscal, de tal sorte que a base de cálculo seja o valor declarado pelo contribuinte, observando-se o limite mínimo de R\$ 50,00.

Nesse quesito, entendo que assiste razão à Fazenda Nacional.

Embora tenha reconhecido que a base de cálculo utilizada na apuração da multa estava equivocada e ter indicado que a base de cálculo correta seria o valor declarado pelo contribuinte, o Colegiado *a quo*, decidiu por cancelar a multa aplicada.

Contudo, não há qualquer óbice para que o lançamento seja retificado para menor, diante da constatação de erro na base de cálculo utilizada para a determinação da penalidade, mormente porque, conforme entendimento veiculado na peça recursal, esse procedimento não acarreta qualquer alteração no critério jurídico da autuação, prestando-se tão-somente a adequar o valor da multa ao definido na legislação suscitada pela autoridade autuante.

Ressalte-se ainda que não estamos diante de um caso em que se demonstrou a improcedência da autuação, eis que é fato inconteste que o contribuinte apresentou a declaração em atraso e, por consequência, deve se penalizado pelo descumprimento da obrigação acessória legalmente instituída.

Portanto, nesse ponto, assiste razão à Fazenda Nacional, devendo-se restabelecer o lançamento, com a ressalva que se deve considerar como base de cálculo da multa o valor declarado pelo contribuinte, observado o valor mínimo previsto nas normas correlatas.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para que a multa seja recalculada com base no valor declarado pelo contribuinte, observando-se o valor mínimo estabelecido na legislação de regência.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho