



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13971.720668/2009-88
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.673 – 2ª Turma
Sessão de 27 de julho de 2017
Matéria ITR - MULTA DE OFÍCIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado HEINZ GUSTAVO KRUEGER - ESPÓLIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2006

ITR. MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes e João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva,

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de NFLD (fls. 01/05) relativo ao Imposto Territorial Rural – ITR do imóvel denominado Fazenda Krueger, com área de 384,7 ha (NIRF 1.003.976-7), localizado no município de Rio do Sul/SC, relativo ao exercício 2005, por meio do qual se exige crédito tributário no valor de R\$ 132.058,36, incluídos multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Na descrição dos fatos, o fiscal autuante relata que foi apurada a falta de recolhimento do ITR, decorrente da glosa das áreas declaradas como de preservação permanente e reserva legal e da alteração do valor da terra nua (SIPT). Em consequência, houve aumento da base de cálculo, da alíquota e do valor devido do tributo.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo.

No Acórdão de Recurso Voluntário, o Colegiado, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso para excluir a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos, que dava provimento parcial em menor extensão para reduzir a multa lançada para o percentual de 10% (art. 14, § 2º, da Lei nº 9.393/96 c/c o art. 23, § 1º, do Decreto nº 3.000/99), e Atilio Pitarelli, que dava provimento parcial em maior extensão para também cancelar a glosa das áreas de preservação permanente e reserva legal.

Portanto, em sessão plenária de 16/08/2012, deu-se provimento ao recurso, prolatando-se o Acórdão nº 2102-002.267, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 2005

ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA/RESERVA LEGAL. EXIGÊNCIA LEGAL DE AVERBAÇÃO À MARGEM DA MATRÍCULA DO IMÓVEL. INEXISTÊNCIA DE AVERBAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ITR.

Para fins de exclusão da base de cálculo do ITR, a lei determina a averbação da área de utilização limitada/reserva legal à margem da inscrição de matrícula do imóvel no registro de imóveis competente. A ausência de averbação impede a aplicação do benefício fiscal.

VTN. INFORMAÇÕES PRESTADAS NA DECLARAÇÃO. SUB-AVALIAÇÃO. FALTA DE DOCUMENTOS PARA SUPORTE AOS DADOS DECLARADOS. ARBITRAMENTO.

Cabe ao fisco verificar a exatidão das informações prestadas pelo sujeito passivo na declaração do tributo, sendo que os meios utilizados para tal aferição devem ser aqueles determinados pela lei, no sentido de que o declarante, quando solicitado, apresente os documentos de suporte aos dados declarados. A sub-avaliação materializa-se pela constatação de diferença considerável entre o VTN declarado pelo sujeito passivo e aquele veiculado na tabela SIPT para as terras da área em que se encontra o imóvel rural, não necessitando o Fisco de outros meios de prova que o autorize realizar o arbitramento do VTN.

ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXIGÊNCIA LEGAL DE ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL (ADA). INEXISTÊNCIA DE ADA. IMPOSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A partir do exercício de 2001, com a introdução do art. 17 na Lei nº 6.938, de 1981, por força da Lei nº 10.165, de 2000, o Ato Declaratório Ambiental (ADA) passou a ser obrigatório para fins de exclusão da área de preservação permanente da base de cálculo do ITR.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ESPÓLIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O ordenamento jurídico estabelece que a responsabilidade do sucessor a qualquer título, do cônjuge meeiro e do espólio é pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha, da adjudicação ou da abertura da sucessão, não havendo dispositivo legal que autorize a exigência de multa de ofício quando a ciência do auto de infração, por fatos ocorridos anterior ao falecimento, ocorreu em momento posterior à morte do de cujus.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 18/10/2012 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 26/11/2012, Recurso Especial. Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido, restabelecendo-se a decisão de primeira instância em sua integralidade, mantendo-se *in totum* o lançamento.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 1ª Câmara, de 21/03/2014.

Em seu Recurso Especial, a Recorrente traz as seguintes alegações:

- - que no caso dos presentes autos, a autoridade julgadora ultrapassou o âmbito de litigiosidade definido pela impugnação do contribuinte para, violando o art. 17 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 302 do CPC, apreciar matéria que não restou por ele combatida; que uma vez operada a preclusão da matéria, não poderia a Turma *a quo* excluir valores da exigência fiscal, razão pela qual deve prevalecer o lançamento originalmente confeccionado.

- - que a matéria ventilada no presente tópico é exclusivamente de direito e, quanto à matéria de fato, os dois acórdãos (o recorrido e o paradigma) verificaram que o contribuinte quedou-se inerte quanto à totalidade do lançamento, ou seja, em ambos os acórdãos, não foi impugnado pelo contribuinte o lançamento, conforme determina o art. 302 do Código de Processo Civil, cuja aplicação é subsidiária ao caso em exame, de tal modo que, no presente caso, a multa de ofício não poderia ser excluída justamente em face da preclusão.
- - que o processo administrativo fiscal, assim como o processo civil, é delimitado precisamente pelos contornos jurídicos delineados pela parte, consubstanciados no pedido e nos fatos e fundamentos jurídicos que o baseiam; que, salvo as matérias de ordem pública, que não é a hipótese dos autos, é defeso ao julgador conhecer de ofício questões não suscitadas pelos litigantes.
- - que, tomando por empréstimo os princípios do processo civil, plenamente aplicáveis ao processo administrativo fiscal, colha-se a disciplina dos arts. 128 e 460, do Estatuto Processual Civil Brasileiro, *verbis*:

Art. 128. O juiz decidirá a lide nos limites em que foi proposta, sendo-lhe defeso conhecer de questões, não suscitadas, a cujo respeito a lei exige a iniciativa da parte.

Art. 460. É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

- - que, pode-se concluir que ao examinar matéria não contestada pelo sujeito passivo, portanto, já alcançada pela preclusão, o acórdão hostilizado incorreu em nulidade, pois pronunciou-se sobre matéria não incluída nos efetivos contornos da lide delineados na impugnação e no recurso voluntário, uma vez que a demanda é delimitada precisamente pelos contornos jurídicos que foram dados pelo contribuinte, definidos pelo pedido.
- - que o órgão julgador deve decidir o litígio nos limites delineados no pedido, sob pena de proferir decisão *extra petita*, vedada pelo ordenamento jurídico, motivo pelo qual a decisão ora recorrida deve ser reformada.

Cientificado do Acórdão nº 2102-002.267, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 15/07/2015, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 123. Assim, não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

Do mérito

A questão objeto do recurso refere-se a possibilidade de ser apreciada questão não questionada em momento algum no curso do processo, nos casos em que não se tratar de questão de ordem pública.

No caso em questão, entendo que a questão foi devidamente enfrentada no voto vencedor do acórdão paradigma, que assim, se pronunciou

Minha discordância do ilustre relator volta-se para a questão processual da não arguição de razões de defesa específicas contra a imputação da multa isolada.

O entendimento no sentido de que 'a contestação da exigência do tributo como um todo abrangeria a multa de ofício, seria razoável se estivéssemos avaliando a multa cobrada em conjunto com o tributo. Nesse caso, caberia talvez a argumentação de que o acessório segue o principal, até porque uma decisão pela improcedência da cobrança do tributo afetaria diretamente a exigência da multa.

Por outro lado, ao menos em duas situações relativamente comuns neste Colegiado a imputação da multa envolve situações com vínculo apenas indireto ao tributo, o que a torna suscetível de análise específica.

Uma delas é a multa no percentual qualificado ou agravado. Nesse caso a vinculação direta ocorre apenas em relação ao percentual de setenta e cinco por cento (75%). A partir daí, as razões que levaram a autoridade lançadora a majorar o percentual aplicado devem ser objeto de questionamento próprio pela recorrente, pelo motivo óbvio de uma decisão pela manutenção da exigência do tributo não implica necessariamente na procedência da qualificação ou agravamento do percentual da multa.

A outra situação, para a qual o entendimento supra também se aplica, refere-se justamente à imputação da multa isolada. Aliás,

a independência fica ainda mais cristalina quando se constata que a manifestação do relator pela improcedência da multa isolada não gerou qualquer impacto na decisão da Câmara que decidiu pela correção da exigência da contribuição.

Portanto, caberia ao sujeito passivo apresentar questionamentos voltados à exigência da multa isolada. Não o fazendo oportunamente caracterizou-se a preclusão, nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/72.

Sobre o tema, considero precisa a avaliação de MARCOS VINICIUS NEDER e MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ:

Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Saliente-se que nem mesmo no recurso voluntário a interessada apresentou razões de defesa contra a multa de ofício isolada.

Ou seja, o entendimento trazido no acórdão paradigma, acima transcrito, amolda-se perfeitamente a pretensão da Fazenda Nacional em seu recurso.

No presente caso, não houve qualquer contestação pelo contribuinte em relação a multa aplicada, nem em sede de impugnação, nem tampouco no recurso voluntário, razão pela qual incabível a exclusão da multa de ofício pelo colegiado a quo. Vejamos, trecho do voto do acórdão recorrido em que descreveu o relator seus fundamentos:

Multa de ofício

Embora não haja manifestação da recorrente a respeito da inaplicabilidade da multa de ofício, isso não dispensa esta instância de julgamento puder declará-la de ofício, em obediência ao princípio da estrita legalidade dos atos administrativos, pois o lançamento do ITR, exercício 2005, foi formalizado em nome do de cujus, mas a ciência dos autos foi dada a inventariante.

Não há dúvida que, nos termos do art. 131, incisos II e III, do Código Tributário Nacional (CTN), o espólio é responsável pelos tributos devidos até a data da abertura da sucessão, assim como os herdeiros e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação.

Essa responsabilidade, conforme disposto no art. 129 do CTN, aplicase igualmente aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas antes da morte do contribuinte, no caso do espólio, e antes da data da partilha, no caso dos herdeiros e meeiros.

Entretanto, é necessário resguardar que, conforme regido nos Direitos e Garantias fundamentais, art. 5, inciso XLV, da Constituição Federal, nenhuma pena passará da pessoa do infrator. Também, segundo o art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, em caso de

dúvida, deve ser interpretada da maneira mais favorável ao acusado.

Nos autos em análise o contribuinte faleceu entre a data de termo de início e a do encerramento. Por essa razão, entendo que a responsabilidade do espólio, assim como dos sucessores não se estende à penalidade, sendo exigível apenas o imposto acrescido dos encargos moratórios. A multa de ofício somente poderia ser transferida ao sucessor se o auto de infração fosse cientificado antes da abertura da sucessão, pois o crédito tributário já estaria definitivamente constituído.

No caso do Imposto de Renda, existe determinação expressa para que se aplique a multa de mora específica, de 10%, sobre o imposto devido pelo de cujus e exigido do espólio, conforme disposto no art. 49, do DecretoLei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943. Na Lei nº 9.393, de 1996, que dispõe sobre o ITR, ao se referir à responsabilidade dos sucessores, reporta-se aos arts. 128 a 133 do CTN sem, entretanto, estabelecer uma multa a ser aplicada nesses casos.

Assim sendo, considerando que a multa de ofício do presente lançamento foi cientificada à inventariante, há que se afastar sua aplicação. Isto posto, dou provimento parcial ao recurso para excluir a multa de ofício.

Note-se que não estamos falando em questão de ordem pública, mas de inobservância de requisitos legais para apreciação dos recursos. No caso, ao afastar a aplicação de multa, sem que existisse qualquer contestação pelo recorrente, o julgador a quo incorreu em julgamento *extra petita*, e *desobediência ao disposto nos arts. 16, inciso III, e 17, do Decreto n.º 70.235/72*, que dispõe, do Processo Administrativo Fiscal, segundo os quais a impugnação mencionará especificadamente “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir” e se “considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada”. Ou seja, decidiu além dos limites da lide.

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Conforme transcrito anteriormente, nas lições de MARCOS VINICIUS NEDER e MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ: "Se o contribuinte não contesta alguma exigência feita pelo Fisco, na fase de impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior." O que falar então, quando em momento algum do processo o sujeito passivo insurgiu-se sobre a multa.

Por fim, vale conceituar o que vem a ser matéria de ordem pública, para que possamos identificar se o caminho permeado pelo acórdão recorrido encontraria amparo em referido conceito.

Basicamente podemos descrever que as questões de ordem pública refletem a supremacia do interesse público sobre o interesse particular, são premissas que devem ser reconhecidos de ofício pelo julgador para que se alcance a correta prestação jurisdicional. Contudo, não podemos entender que a aplicação de multa, prevista em lei, sem qualquer questionamento por parte do autuado, encontre-se na seara do interesse público prevalecendo sobre o particular.

Considerando a ausência de qualquer questionamento acerca da multa de ofício, entendo incabível a sua exclusão face a impossibilidade de julgamento *extra petita*, alinhado com o instituto da preclusão.

Quando ocorreu o fato gerador o contribuinte encontrava-se vivo.

Apenas para reforçar a argumentação, entendo incabível a comparação entre a multa de ofício inaplicável aos sucessores na legislação do IR (citada pelo relator do acórdão recorrido). O fato gerador do ITR é a propriedade do imóvel, o que não daria guarida ao fundamento adotado no acórdão recorrido. Dessa forma, entendo pertinentes as razões recursais, razão pela qual DOU PROVIMENTO AO RECURSO da Fazenda Nacional.

Conclusão

Face o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para que se restabeleça a multa de ofício afastada pelo acórdão recorrido.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira