



MINISTÉRIO DA FAZENDA

YSC

Sessão de 26 novembro de 19 81

ACORDÃO Nº CSRF/01-0, 189

Recurso nº RP/104-0.053

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido 4a. CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: VICENTE CORIOLANO

JUROS DE MORA - São devidos mesmo durante a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O ato administrativo de lançamento apenas formaliza a pretensão da FAZENDA PÚBLICA, acrescentando à obrigação tributária — surgida com a ocorrência do fato gerador — o atributo da exigibilidade. A exigência dos juros de mora não carece de formalização de sua exigência, a teor do disposto no art. 293 do C.P.C. e da Súmula nº 254, do S.T.F.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso especial

Sala das Sessões, em 26 de novembro de 1981

AMADOR OUTERELO FERNANDEZ

PRESIDENTE E RELATOR

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WAGNER GONÇALVES, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, PEDRO MARTINS FERNANDES, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

- PROCESSO N.º 0810/027.904/80

RECURSO N.º: RP/104-0.053

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.189

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: VICENTE CORIOLANO

R E L A T Ó R I O

Recorre a Fazenda Nacional, pelo seu representante junto à Colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes — conforme petição de fls. 44 a 49, endereçada a esta Câmara Superior — da decisão prolatada pela referida Câmara, em sessão de 06.05.79, e consubstanciada no Acórdão nº - 104.2.021 (fls. 32 a 42), da qual teve vista oficial em sessão de 04.06.81.

Na decisão recorrida, o Colegiado, por maioria de votos, eis que foram vencidos o Presidente e Vice-Presidente da Câmara, Drs. PEDRO MARTINS FERNANDES e LUIZ MIRANDA, respectivamente, deu provimento parcial ao recurso para excluir a exigência dos juros moratórios do período anterior a 01.01.80, conforme faz certo o decisório de fls. 32/42 que, para fiel conhecimento dos ilustres integrantes desta Câmara, passo a ler na íntegra: (lê).

No apelo de fls. 44 a 49, diz o Procurador que interpôs o recurso, literalmente: (lido em sessão)

Não houve contra-razões, nem tampouco a Procuradoria junto a este Colegiado aditou.

É o relatório.

Acórdão nº-CSRF/01-0.189

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

O problema dos juros de mora é assunto que de há mui to nos atormenta. Com efeito, nunca pude concordar com o entendimen to da maioria dos integrantes das diversas Câmaras do Primeiro Con selho de Contribuintes que concluíam pela dispensa dos juros de mo ra, sob a alegação de que, suspensa a exigibilidade do crédito tri butário com a apresentação tempestiva da impugnação ou do recurso , não havia como falar-se em mora.

O fato é que sempre vencido nas votações em que a ma téria era discutida, após apresentar voto vencido escrito, passamos a votar com a maioria certo de que não adiantava manter nossa posi ção.

Com a criação da Câmara Superior de Recursos Fiscais e algumas alterações na legislação ordinária, as Câmaras do Primei ro Conselho reestudaram a matéria e a tese de vencida passou a ven cedora, pois todos os Colegiados passaram a entender serem devidos os juros de mora, mesmo durante o período de suspensão da exigibili dade do crédito tributário (Acórdãos nºs 101-71.931, da 1a. Câmara ; nº 103-03.145, da 3a. Câmara; nº 104-01.661, da 4a. Câmara). A igual conclusão chegou esta Câmara Superior em sessão de 24/10/80, quando foi lavrado o Acórdão nº - CSRF/01-0.115 e agora, quando, em ses são de 26/11/81, foram, por unanimidade de votos, aprovados os ares tos nºs - CSRF/01-0.183 e CSRF/01-0.189 e, o que é mais importante, foi entendido, acertadamente, que os juros eram devidos mesmo na vigência da legislação que antecedeu à publicação do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/79; mesmo porque o art. 5º deste diploma legal ape nas veio estabelecer serem "devidos a correção monetária e os juros de mora, inclusive durante o período em que a respectiva cobrança



houver sido suspensão por decisão administrativa ou judicial." (grifamos)

Por decisão administrativa que suspenda a exigibilidade somente consigo divisar a decisão favorável ao contribuinte e sujeita a recurso de ofício, eis que ela não tem eficácia enquanto não confirmada.

As possíveis razões pelas quais durante tanto tempo, S.M.J., o Conselho, incorretamente, excluiu das exigências fiscais os juros de mora, foram muito bem sintetizadas pelo ilustre Presidente da Colenda Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Dr. URGEL PEREIRA LOPES, como Relator do Acórdão nº 103-03.145, de 15/10/80, in verbis:

"Finalmente, a questão dos juros moratórios.

Este Conselho vem decidindo, há vários anos, que os juros de mora não fluem enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário por força de interposição de reclamações (=impugnações) ou recursos, nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional. Em vários julgados segui essa orientação, consubstanciada em iterativos pronunciamentos do Colegiado.

Entretanto, o advento do Decreto-lei nº 1.736, de 20.12.79, provocou reexame da matéria, levando-me ao convencimento de que a jurisprudência administrativa merece reformulação, conforme se tentará demonstrar na sequência.

A exclusão dos juros de mora, conforme dito acima, estava correlacionada com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Entendia-se que não se podia considerar o devedor em mora desde que inexigível o crédito, mormente nos casos de lançamento por declaração ou de ofício, com relação à tributação dos resultados do ano-base, em que a lei não seria clara ao fixar o vencimento da obrigação, ao contrário do que ocorre nas incidências na fonte, por exemplo.

Para a formulação de certos raciocínios terão contribuído elocubrações doutrinárias acerca do lançamento, em vista à linguagem adotada pelo C.T.N.



particularmente os arts. 142 e 174, o primeiro aludindo à constituição do crédito pelo lançamento, o segundo referindo-se a constituição definitiva desse mesmo crédito tributário.

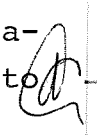
Primeiramente, é de se assinalar que ilustradas cabeças, com o intuito de compatibilizar a terminologia do Código, linguagem essa lastreada na adoção da desacreditada e de há muito abandonada teoria dualista das obrigações, andaram e andam afirmando e escrevendo que "o lançamento é constituído do crédito e declarativo da obrigação", como se pudesse haver obrigação sem o correlativo crédito comitante.

Daí se partiu para outro equívoco, com a devênção, em cima do art. 174 do CTN. Lançamento definitivo seria aquele que constituía o crédito não mais passível de reforma na área administrativa. Nessa corrente se alinharam alguns dos mais renomados tributaristas nacionais. Explicam esses mestres que o lançamento se desdobraria em duas fases, uma oficiosa, a encerrar-se com a notificação do lançamento propriamente dito; e outra litigiosa, contenciosa, ou contraditória, com o objetivo de rever-se o lançamento, por força de um processo administrativo iniciado com a impugnação do contribuinte.

Passo subsequente, de certo modo lógico nessa ordem de idéias, foi o de que sendo o vencimento fixado na notificação do lançamento, somente o vencimento estabelecido na notificação ao contribuinte de decisão administrativa irrecorrível, e que lhe fosse desfavorável, naturalmente, é que determinaria a data a partir da qual incorreria ele em mora."

Perfilhamos ao lado daqueles que sustentam que a atividade administrativa do "lançamento é, indubitavelmente, de natureza processual, como processuais são as normas jurídico-tributárias que, em particular, a disciplinam." (A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO, in Doutrina e Aplicação do Direito Tributário, Livraria Freitas Bastos S.A., Rio, 1969).

Cuidando das fontes da obrigação tributária, o saudoso Prof. RUBENS GOMES DE SOUSA, em seu "Compêndio de Legislação Tributária", elencava a lei, o fato gerador e o lançamento, declarando que nessas três fases (soberania, direito objetivo e direito



subjetivo) a obrigação tributária é, respectivamente, abstrata, concreta e individualizada, esclarecendo que:

"A lei é fonte da obrigação tributária no sentido de que, para que possa surgir tal obrigação em um caso concreto, é preciso que haja lei criando um tributo e definindo as hipóteses em que ele é devido,..."

"O fato gerador, é justamente a hipótese prevista na lei tributária em abstrato, isto é, em termos gerais e objetivamente, como dando origem à obrigação de pagar o tributo;"

"A função do lançamento é individualizar a obrigação prevista em abstrato pela lei e surgida em concreto com a ocorrência do fato gerador". (grifamos).

.....

"Criação da obrigação tributária em sentido formal: Esta é a consequência do lançamento: a obrigação, em sentido substancial, isto é, em sua essência, já surgiu com a simples ocorrência do fato gerador: desde esse momento já é devido o tributo"; (grifamos).

A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO, na obra citada, conceitua essas três fases do tributo como: "previsto, devido, ou exigível".

Escrevendo que se "configura a primeira hipótese, quando, instituindo-o lhe atribui a lei existência jurídica, isto é, estabelece apenas, a sua previsão"... "Da-se a segunda, isto é, é devido o tributo, desde o momento em que ocorre o pressuposto de fato" ... "Verifica-se a terceira hipótese, isto é, o tributo torna-se exigível, quando promove a autoridade administrativa o seu lançamento e dele dá ciência ao contribuinte, notificando-o" todavia , acrescenta:

"Já dissemos que um mesmo ser, ou um mesmo fato, não pode ter mais de uma origem e, se entendemos como fonte da obrigação tributária a lei, é evidente que só por um processo de diferenciação, como ocorre com o Direito, é possível admitir uma segunda fonte para a referida obrigação".



Acórdão nº-CSRF/01-0.189

Também o Prof. FÁBIO FANUCCHI, em seu "Curso de Direito Tributário Brasileiro", Ed. Res. Tributária, S.P., 1971, Vol. I, pág. 136, escreveu:

"O lançamento, de fato constitui o crédito, mas através da declaração de existência de um direito anterior de cobrança tributária. Então, em relação ao crédito, o lançamento é constitutivo; porém, em relação ao direito creditício, ele é declaratório. E é em relação ao direito, apenas, que se deve estabelecer os efeitos de um ato jurídico." (grifamos).

O Dr. URGEL PEREIRA LOPES, no julgado mencionado, escreve:

"Foi (e é) inestimável a contribuição dada ao estudo do lançamento por ALBERTO XAVIER, na sua obra já clássica "Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro", Res. Trib., São Paulo, 1977.

Ensina o festejado autor a fls. 92/93:

"Lançamento é apenas o ato administrativo que aplica diretamente a norma tributária ao caso concreto. O ato administrativo que tem por objeto a revisão do lançamento não tem a natureza deste, antes é ato autônomo e distinto, emitido em conclusão de um procedimento dotado igualmente de individualidade própria.

Com efeito, a impugnação não é simples fase do procedimento de lançamento, exprimindo a sua continuação, antes é um procedimento juridicamente autônomo. A autonomia do processo administrativo tributário, face ao procedimento administrativo de lançamento resulta de serem distintos o seu objeto e as suas partes. Objeto do procedimento administrativo de lançamento é o fato tributário, cuja comprovação se pretende, em ordem à aplicação da lei ao caso concreto; ao invés, objeto do processo administrativo tributário é, não o fato tributário, mas o ato de lançamento já praticado e cuja revisão se pretende. Por sua vez, a diversidade de partes é patente no



que tange à autoridade julgadora, que é distinta da que praticou o ato impugnado; mas ela pode existir também no que respeita ao sujeito passivo, pois a legitimidade para a proposição do processo administrativo pode caber a pessoas diversas do contribuinte, como é o caso do responsável e dos sucessores.

Tendo objeto diverso e podendo ter partes distintas, os procedimentos em causa são juridicamente autônomos e concluem por atos independentes também. Verifica-se fenômeno em tudo análogo do que ocorre nas relações entre processo declarativo e processore cursal, entre sentença recorrida e sentença de recurso.

Lançamento "definitivo", nos termos do art. 174 do Código Tributário Nacional, não é o lançamento imutável na órbita administrativa, mas o lançamento que concluiu o respectivo procedimento administrativo e foi regularmente notificado. A definitividade a que alude o Código não se identifica com imutabilidade, contrapondo-se à provisoriedade dos efeitos dos atos suscetíveis de impugnação. Contrapõe-se, isso sim, à natureza preparatória dos atos do procedimento de lançamento, que antecedem e preparam a prática deste e que o Código, no seu art. 173, denomina por "medidas preparatórias". Esta noção de definitividade ajusta-se, pois, à ótica procedimentalista com que o Código visualiza o lançamento, representando o momento em que esse procedimento culmina, ou conclui, se encerra, se finaliza, se torna "definitivo", pela prática do seu ato conclusivo típico, o ato administrativo de lançamento, devidamente notificado." (destaques do original).

Tirante alguns aspectos legados às fontes das obrigações, com respeito a serem "ex lege" ou "ex voluntate", a obrigação tributária, quanto à sua estrutura, conteúdo, elementos etc., não difere das demais obrigações de ordem patrimonial e/ou pessoal.

Realizada a hipótese legal, o que era hipótese, noção abstrata, torna-se fato concreto, incidindo a norma legal, juridicizando-o "pressuposto", "fait tispécie", "hecho imponible", "hecho generador", "tatbstand", "pressupuesto de hecho", "fait generateur" etc.)



O legislador pátrio preferiu fato gerador. Muitos autores manifestaram preferência por denominações mais científicas, conforme é amplamente sabido.

Nos casos em que o fato gerador corresponda aos ou às operações do ano-base, seja ele por declaração ou de ofício, ocorrido o fato gerador nasce um direito subjetivo para o sujeito ativo e um dever jurídico para o sujeito passivo.

Feito o lançamento, acompanhado da respectiva notificação, são fixados os termos da exigibilidade do crédito (inicial e final). Nesse momento, o sujeito ativo, além de um direito subjetivo, passa a ter pretensão, o que equivale o poder exigir seu crédito, e o sujeito passivo acresce, ao dever jurídico, a necessidade de satisfazer o débito.

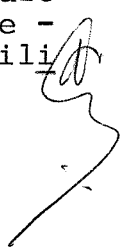
É importante notar que a fixação dos termos da exigência delimita-lhe o prazo dentro do qual a prestação deve ser cumprida. Ultrapassado o termo final, sem o adimplemento, nasce para o sujeito ativo o direito de agir (ação), isto é, de suscitar a prestação jurisdicional do Estado, podendo coagir o devedor a satisfazer a prestação descumprida, pela sujeição em que o último incorreu.

Assim é nas obrigações tributárias em que a prestação consiste num dar, e cujo objeto é, via de regra, valor pecuniário.

Insisto em que a exigência formalizada em lançamento e correlativa notificação, válidos e eficazes, é para pagar em 30 dias, não só no trigésimo dia. Este é, apenas, o termo final do prazo para pagar.

Não se perca de vista que o débito tem como contrapartida o direito, a obrigação é correlata com o crédito, e que a pretensão e ação são efeitos do crédito (V. PONTES DE MIRANDA, Tratado de Direito Privado, Borsoi, Rio, 1953, 2a. Ed., Tomo XXII, pp. 16 e segs.).

Como não há exigibilidade sem pretensão, e pode haver pretensão sem ação, ou ainda sem ação, vejamos como ficam as posições daqueles que entendem surgir a exigibilidade com o vencimento do débito, como tal entendido o termo final do prazo fixado na notificação. É lógico que aí não caberia falar em mera pretensão, pois que a exigibili



dade já viria revestida do que PONTES DE MIRANDA classifica de eficácia máxima, consubstanciada no direito de ação.

O efeito mais grave é que não haveria como compatibilizar o inciso III do art. 151 do CTN, eis que a impugnação, a ser interposta no mesmo prazo, viria suspender exigibilidade inexistente. Ora, parece-me axiomático que só se suspende o que existe.

Se a exigibilidade surgisse no termo final fixado na notificação para recolher o débito, que é o mesmo para impugnar, o que seria suspenso com a impugnação?".

Sem dúvida, é de suma importância a distinção entre VENCIMENTO (data em que deveria ser recolhido o tributo se o sujeito passivo cumprisse com as obrigações que a lei lhe impõe, ou seja o recolhimento na DATA DEVIDA do tributo, expressão utilizada em diversos textos legais) e EXIGIBILIDADE.

Evidentemente que, se em determinado momento podemos afirmar que um tributo "já é devido", como vimos nas textuais palavras dos mestres RUBENS GOMES DE SOUSA e A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO, é porque o seu vencimento já ocorreu.

Todavia, se o recolhimento ainda não teve lugar por depender de providência do sujeito ativo que acrescentasse ao tributo devido o atributo de exigível: o sujeito passivo não poderá ser penalizado pela demora na prática do ato pelo sujeito ativo, desde que, para tal, o sujeito passivo não tenha dado causa, isto é, desde que, tempestivamente, tenha adimplido com as obrigações que o ordenamento jurídico lhe atribuiu; do contrário não poderá invocar os princípios protetores desse mesmo ordenamento.

Esse atributo da exigibilidade é acrescentado ao tributo devido pelo ato administrativo do lançamento, que é o veículo da pretensão do sujeito ativo.

Todavia, essa exigibilidade surgirá com efeito futuro



ou retro-operante, conforme o sujeito passivo tenha ou não cumprido com as obrigações que a legislação que lhe impunha.

Noutros termos, se a demora no lançamento decorreu exclusivamente de culpa da Repartição Fiscal arcará esta com as consequências de não haver formalizado a exigência tempestivamente (demora em receber o que lhe era devido). Se, todavia, a demora foi causada pelo descumprimento de obrigação legal do sujeito passivo, responderá ele pelas consequências da mora (atualização do débito, pagamento dos juros de mora e ainda se sujeitará a eventual multa de lançamento ex officio, se não houver tomado a iniciativa de informar ao FISCO o que a legislação lhe determinava, obrigando o aparelho fiscal a agir repressivamente).

Os motivos pelos quais entendíamos não procederem os argumentos em prol da dispensa dos juros moratórios foram por nós defendidos em voto vencido que, na condição de Presidente da 11a. Câmara do Primeiro Conselho e de Relator do Recurso nº 78.672, fizemos juntar ao Acórdão nº - 111-00.288, de 15/12/75.

Lê-se naquele voto:

"A obrigação tributária é uma obrigação ex lege, pois é esta quem institui o tributo e define as hipóteses em que ele é devido, sendo ainda a lei, segundo a doutrina predominante, a razão jurídica por força da qual o sujeito passivo está obrigado a cumprir a favor do sujeito ativo a prestação que constitui o objeto da obrigação.

Ensinando-nos o pranteado Professor RUBENS GOMES DE SOUSA, que são essas hipóteses descritas na lei, como dando origem à obrigação de pagar o tributo o que se conceitua como fato gerador, tendo o C.T.N. em seu artigo 114, definido o fato gerador da obrigação principal como:

"a situação definida em lei como necessária suficiente à sua ocorrência".

Efetivamente, tendo o Código Tributário Nacional, em seu artigo 144, estabelecido que:



"O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada",

espancou a possibilidade de considerar o lançamento como o ato constitutivo do direito da Fazenda Pública.

O direito desta ao tributo decorre da ocorrência do fato gerador, ou seja, da materialização da situação descrita na lei como seu pressuposto e não do lançamento. Este, não só em face do direito positivo, mas também da quase unanimidade da doutrina nacional, é ato simplesmente declaratório da existência do direito à cobrança do tributo.

Com aquela clareza que o caracteriza, o Professor FÁBIO FANUCCHI, em sua obra "Curso de Direito Tributário Brasileiro", Ed. Res. Tributária, S.P., 1971, Vol. I, pág. 136, após declarar que "na verdade, o direito à cobrança de tributos e penalidades nasce, para o sujeito ativo, pela ocorrência da situação descrita em lei como fato gerador da obrigação tributária e não pelo ato que estrutura o crédito que lhe é correspondente", com rara felicidade doutrina:

"O lançamento, de fato, constitui o crédito, mas através da declaração de existência de um direito anterior de cobrança tributária. Então, em relação ao crédito, o lançamento é constitutivo; porém, em relação ao direito creditício, ele é declaratório. E é em relação ao direito, apenas, que se deve estabelecer os efeitos de um ato jurídico. (grifamos).

Por outro lado, em termos de formalização e exigência de créditos tributários, não deixou o legislador qualquer margem de discricionariedade, declarando no art. 142, parágrafo único, do CTN, textualmente:

"A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional".

A formalização da exigência do crédito, todavia, poderá ter lugar tempestiva ou intempestivamente, sendo esta decorrente de culpa da própria Admini-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0810/027.904/80

Acórdão nº - CSRF/01-0.189

nistração Pública - quando o contribuinte entrega a declaração em tempo hábil e cumpre com todas as demais obrigações acessórias, especialmente, o cálculo correto do tributo devido - ou do sujeito passivo - quando este deixa de apresentar declaração ou o faz incorretamente, obrigando a Administração Tributária a promover o lançamento ex officio (suplementar ou não).

Evidentemente, quando a formalização do crédito for efetuada fora dos prazos estabelecidos em lei ou regulamento ou, quando, embora formalizada tempestivamente, o sujeito passivo deixa de recolher o tributo no prazo estabelecido na lei ou notificação, a obrigação tributária não mais será cumprida no vencimento legal.

Claro que, se quem der causa ao atraso for a própria Administração Pública, nenhuma consequência deverá acarretar para o sujeito passivo, mas se este lhe tiver dado causa, deverá arcar com o ônus estabelecido no art. 161 do C.T.N., literalmente:

"Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia prevista nesta Lei ou em lei tributária".

e regulamentado pelo art. 2º, da Lei nº 5.421, de 25/04/68, nestes termos:

"Art. 2º - Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional, serão cobrados, na via administrativa ou na judicial, com o acréscimo de juros moratórios à razão de 1% (um por cento) ao mês, contados do vencimento e calculados sobre o valor originário".

Outros dispositivos do C.T.N. que cuidam dos juros de mora são os arts. 138, o parágrafo único do 100, 201 e seu parágrafo único, e o 202, item II, a seguir transcritos, ipsis litteris:

"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. (grifamos)

.....

Art. 100 -

Parágrafo único - A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (grifamos).

.....

Art. 201 - Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único - A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Art. 202 - O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

.....

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;"

Ao disciplinar os depósitos nos casos de ações judiciais relativos a débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional, o Senhor Ministro da Fazenda, estabeleceu na Portaria nº GB-358/71:

.....

"I - Nos casos de ações judiciais relativas a débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional, a garantia de instância, quando por meio de depósitos, em dinheiro ou em títulos da dívida pública federal, será feita pelo valor monetariamente atualizado até a data em que o mesmo for efetivado, acrescido de juros de mora de 1% ao



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0810/027.904/80

Acórdão nº - CSRF/01-0.189

mês (Lei nº 5.421, de 1968, art. 8º). Os grifos são da transcrição.

.....

A mora, segundo uma definição simples, é retardamento na execução de uma obrigação.

A mora se configura quando o pagamento tem lugar depois da data estabelecida para tal pela lei ou regulamento.

Os juros de mora não têm caráter penal. Eles visam ao ressarcimento daquele que ficou privado, por certo lapso de tempo, da utilidade de um bem a que tinha direito. São decorrência da demora no cumprimento da obrigação. A jurisprudência lhes reconhece o caráter simplesmente indenizatório.

De acordo com os dispositivos transcritos os juros de mora somente são exigíveis se a obrigação tributária não for cumprida no vencimento.

A data em que ocorre o vencimento, ou seja, o termo a quo para a contagem dos juros, é que não tem sido pacífica.

As repartições fiscais, de um modo geral, têm disciplinado parcialmente o assunto.

O Ato Normativo mais completo que conhecemos disciplinando objetivamente o assunto, foi expedido pelo Superintendente da Receita Federal da 8a. Região. Trata-se da Ordem de Serviços nº 40, de 11.11.70, onde se declara:

.....

"Considerando a necessidade de disciplinar e uniformizar os critérios de cálculo de juros, multas moratórias e correção monetária sobre débitos fiscais, em toda a 8a. Região Fiscal, resolve:

.....

IV - Quando o débito fiscal atender ao regime de Lançamento por Homologação (art. 150 do CTN), a sua cobrança, em procedimento ex officio, far-se-á com os acréscimos de juros de mora, devidos a partir do vencimento contado do fato gerador, cumulativamente com a multa ex officio (art. 161 do CTN).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0810/027.904/80
Acórdão nº - CSRF/01-0.189

V - Na hipótese do item anterior, os juros de mora (1% ao mês), no período inicial até a notificação de cobrança, recairão sobre o valor original do imposto, passando a incidir sobre o valor total do débito originário (imposto + multa ex officio) a partir da notificação de cobrança;

.....

VIII - Quando o imposto for exigível parceladamente, a falta de pagamento de uma cota até o vencimento da seguinte importará em considerar vencido o saldo";

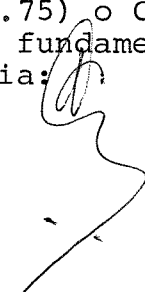
Portanto, observa-se que, embora nos itens tenha estabelecido o termo inicial no caso de ações fiscais referentes a tributos sujeitos a lançamento por homologação o mesmo não ocorreu em relação aos tributos sujeitos a lançamento por declaração.

No caso de apresentação espontânea, mas fora do prazo, ou quando o contribuinte, também espontânea mas extemporaneamente, indicar rendimentos que omitira ou pedir retificações que impliquem em maior imposto devido, a mora de 1% tem sido cobrada sobre o tributo ou diferença eventualmente devidos, a contar do vencimento fixado na escala, em obediência ao disposto no art. 32 da Lei nº 2.354.

No caso de lançamento ex officio referente a tributo sujeito a lançamento por declaração, como é o caso de Imposto sobre a Renda da pessoa física ou sujeito a lançamento por declaração, estando o contribuinte obrigado a proceder a autonotificação, as práticas variam, parecendo-nos prevalecer o critério que considera o termo a quo a data de vencimento previsto na notificação referente a ação fiscal instaurada.

Nas áreas dos Conselhos de Contribuintes, em relação àqueles que apreciam litígios cujo objeto são tributos sujeitos a lançamento por homologação, é pacífico o entendimento de que o termo inicial é o prazo fixado na lei para o recolhimento do tributo.

Em relação ao 1º Conselho, embora pouco se tenha escrito sobre o assunto, em voto recente ao relatar o Recurso nº 26.054, (Acórdão nº 14.904, de 19.08.75) o Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES, assim fundamentou o que tem sido o entendimento da maioria:



"Débito fiscal (na expressão da lei) é aquele que é exigível pelo decurso do prazo assinalado em lei, nos tributos cujo momento de ocorrência do fato impositivo é instantâneo, e do prazo marcado na notificação de lançamento, nos tributos cujo fato impositivo é complexo. Quer dizer, a correção monetária incide a partir do dia do seu vencimento, numa ou noutra situação.

O Código Tributário Nacional, no art. 151, prevê várias hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. E dentre elas se encontram as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo (inciso III).

Assim, a reclamação e o recurso a apresentados no prazo que preceitua o Decreto nº 70.235, de 1972, que é o diploma legal que regula o processo tributário administrativo, isto é, dentro de 30 (trinta) dias contados do recebimento da notificação (o decreto faz referência à intimação), especificamente no caso do imposto de renda, o crédito tributário não pode ser exigido e não se dá o vencimento do prazo. Essa inexigibilidade deve ser encarada em sentido amplo, porquanto a lei não fez restrição".

A nosso ver, todavia, as decisões citadas não se apoiam na melhor exegese da interpretação sistemática e teleológica da legislação supratranscrita.

Com efeito, se o direito da Fazenda nasce com o fato gerador, embora para sua exigibilidade esteja vinculada a certos procedimentos estabelecidos com prazo certo pela legislação para o sujeito passivo - como a apresentação de uma declaração ou a adoção de determinado procedimento, v.g., a classificação de rendimentos etc. - que por sua vez condicionam a formalização da exigência tributária, não é possível na ausência de dispositivo expresso, concluir que o vencimento da obrigação possa ser o estabelecido em uma notificação tardamente expedida em razão do descumprimento da própria lei pelo contribuinte, beneficiado com a infração.

Dizemos beneficiado pela infração porque se ele tivesse apresentado a sua declaração tempestivamente, de acordo com o que a lei determina, a Admiz



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0810/027.904/80

Acórdão nº - CSRF/01-0.189

nistração Tributária estaria em condições de formalizar o crédito tributário e, em consequência, arrecadar o que a lei estabelece ou, na hipótese de o sujeito passivo não cumprir os prazos estabelecidos no documento de formalização, sujeitá-lo ao pagamento dos juros de mora pelo eventual retardamento.

Também, na circunstância de o contribuinte, embora fora do prazo legal, se, antes de qualquer ação fiscal, se apresentar para denunciar a irregularidade, a lei expressamente o obriga ao recolhimento dos juros de mora de 1% ao mês sobre o imposto ou diferença devida.

Paradoxalmente, pela conclusão do Relator do Acórdão 14.904 citado e daqueles que se limitaram a acompanhá-lo, quando o contribuinte não apresentasse a sua declaração dentro do prazo, nem depois viesse espontaneamente cumprir com a sua obrigação fiscal, seria premiado ao ter privado o Poder Público de obter as rendas no prazo estabelecido na respectiva legislação.

Observe-se, ainda, que a interpretação dada no acórdão criaria verdadeiras antíteses dentro do próprio sistema jurídico, como por exemplo, embora não se considerasse vencido o débito, o sujeito passivo estaria obrigado a atualizá-lo através de um índice que podia até vir a duplicar ou implicar o seu valor, caso o fato gerador houvesse ocorrido 3 (três) ou mais anos antes do lançamento ex officio (Lei nº 4.862-65, art. 15) e ainda mais se exigiria uma multa, na melhor das hipóteses, de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor atualizado. Note-se, tudo isso - na opinião do Relator para o Acórdão - sem haver débito vencido.

Data maxima venia, parece-nos uma heresia que o Estado possa compelir um sujeito passivo a recolher um tributo e ainda penalizá-lo, sem que o seu débito não estivesse vencido.

Em nosso entender, e também em prol da coerência do próprio sistema, se nos tributos sujeitos a lançamento por homologação for entendido, como o é pacificamente, que os juros são devidos 30, 60 ou 120 dias após ocorrido o fato gerador, por ser este o prazo fixado na lei para efetuar o recolhimento aos cofres públicos e se a lei também estabelece o recolhimento dos juros de mora, quando embora fora do prazo, mas sem qualquer coação, o sujeito passivo se apresenta para recolher o tributo devido, e ainda dispõe a lei que aquele só se eximirá das penalidades se depositar a importância arbitrada pela autoridade



Acórdão nº - CSRF/01-0.189

quando o montante do tributo dependa de apuração, não tendo a lei declarado expressamente a efetiva data do vencimento da obrigação, só nos parece correto que a data do vencimento da obrigação seja a mesma estabelecida na notificação, quando o contribuinte tempestivamente apresentou a sua declaração em obediência a todos os princípios que a disciplinam. Nos demais casos, o vencimento ocorre juntamente com o termo ad quem fixado pela legislação do tributo: 1) para o pagamento da primeira prestação, no caso da pessoa jurídica ou; 2) do prazo final estabelecido: 2.1) para a entrega da declaração de rendimentos, quando o contribuinte tenha deixado de cumprir aquela obrigação; 2.2) para o pagamento da primeira parcela ou quota única no caso de já ter sido anteriormente notificado em virtude de declaração tempestivamente apresentada; no caso de pessoa física. A notificação não tem o poder de modificar a data original do vencimento da obrigação estabelecida nas leis e regulamentos (Lei nº... 2.354-54, art. 35).

Aliás o próprio Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS PRAXEDES no acórdão citado, corrobora o nosso ponto de vista, quando declara:

"A Correção Monetária só se aplica quando:

.....
b - o lançamento ex officio ou a cobrança é suplementar (§ 7º do art. 428 do RIR).
.....

Nos casos apontados na letra "b" supra, o vencimento do prazo é considerado pela lei pelo simples fato de o contribuinte não ter denunciado na declaração todos os elementos da obrigação tributária, os quais só podem ser conhecidos ou constatados por iniciativa da Fazenda que efetua, em consequência, novo lançamento de ofício e supletivamente".

Também, com todo respeito, não nos parece correto o entendimento dos dois aludidos Conselheiros (Relator do Acórdão nº 14.904 e Relator para o Acórdão nº 111-00.288) quando concluem que em face do estabelecido no art. 151, item III, do C.T.N., a reclamação ou recurso impedem a fluência dos juros de mora ou, noutros termos, os juros de mora só fluíram a partir do momento em que se tornar irrecorrível a decisão administrativa.



Acórdão nº - CSRF/01-0.189

Vejamos o que estabelece o dispositivo citado, ipsis verbis:

"Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

.....

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;"

Assim parece-nos indispensável recordar os efeitos jurídicos das causas suspensivas e interrup
tivas.

Segundo a melhor doutrina, em quanto as primeiras, apenas impedem a prática de um ato e, segundo o proficiente magistério de PLÁCIDO E SILVA, in Vocabulário Jurídico, Vol. II, pág. 855 "tão logo cesse o obstáculo que a promoveu, continua o fato inda ligado ao anterior, pois que não houve quebra de continuidade, isto é, descontinuação"; as segundas, não somente tem a função de fazer parar, mas também de quebrar a continuidade, marcando entre o antes e o depois etapas que se desligaram, para findar uma e começar outra, isto é, na interrupção perde-se por completo o tempo transcorrido precedentemente.

Dito isto, e levando-se em conta que os recursos administrativos somente suspendem a exigibilidade; a conclusão inarredável é que se afinal não for julgado insubsistente o crédito da Fazenda Pública, ele deverá ser recolhido com todos os acessórios decorrentes da intempestividade, pois a eventual suspensão da exigência, não altera a data legal do vencimento, mesmo porque só há suspensão de débito exigível, ou seja, vencido. Por esse motivo, para que as impugnações e recursos tivessem o efeito de desonerar dos acréscimos legais, tornar-se-ia necessário que a lei expressamente o determinasse, o que não é o caso.

Observe-se que se prevalecesse o ponto de vista dos aludidos Conselheiros, considerando-se que a correção monetária nada mais representa do que uma técnica para atualização dos débitos, o contribuinte estaria sendo estimulado pela lei a protelar o pagamento dos seus débitos o quanto lhe fosse pos



Acórdão nº - CSRF/01-0.189

sível na esfera administrativa, através das impugnações e recursos meramente protelatórios.

Além do mais seria tratar mais beneficentemente aquele que, em princípio menos razão tem. Isto porque caso um contribuinte de um tributo sujeito ao lançamento por homologação (aquele que está obrigado a recolher sem qualquer exame prévio da autoridade administrativa) resolva impugnar uma exigência fiscal como os ilustres colegas entendem que a dívida está vencida contra ele fluem os juros de mora, todavia, o sujeito passivo de um tributo, sujeito à notificação pela autoridade, não estaria sujeito a qualquer parcela de juros de mora.

Vale salientar que o Conselheiro FRANCISCO PETRAGLIA, Relator para o Acórdão, ao argumentar não serem devidos os juros de mora, invoca o conceito de dívida ativa tributária, sem se aperceber que somente se pode cogitar de dívida ativa, após a regular inscrição pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

A dívida ativa, ao contrário do débito não inscrito, exige outros requisitos para sua caracterização. Ela, efetivamente, exige que o crédito tenha sido regularmente constituído, embora não determinado.

Nos termos da Lei nº 4.320/64, além de exigir o prévio lançamento e inscrição, diversamente do que ocorre com as receitas provenientes de tributos não lançados, quando arrecadada não mais integra a RECEITA TRIBUTÁRIA, mas a categoria econômica das RECEITAS CORRENTES - Receitas Diversas (1.5.3.00). Ao fim do exercício toda a dívida ativa não arrecadada é incorporada ao Balanço Patrimonial no Grupo CRÉDITOS DA UNIÃO (3.02.01). Finalmente, impõe ao sujeito passivo outros ônus, pois vai exigir a intervenção do Poder Judiciário para sua cobrança.

Se fosse necessária a prévia inscrição do débito em dívida ativa, voltaríamos aos idos de 1962, quando nos termos da Lei nº 4.155-62, só cabia a exigência dos juros de mora quando da cobrança judicial das dívidas fiscais, como estabelece o art. 6º, do citado diploma, literalmente:

"Art. 6º - A cobrança judicial, mediante ação executiva, das dívidas fiscais provenientes do não recolhimento de impostos, adicionais, taxas e multas, será feita como o acréscimo ao principal de juros moratórios, à razão de 1% ao mês, custas fixadas em lei e outras cominações da sentença"



Acórdão nº - CSRF/01-0.189

Ora tanto da própria ementa da Lei nº 5.421-68, onde se declara que:

- a) "Dispõe sobre medidas financeiras referentes à arrecadação da Dívida Ativa da União";
- b) "juros de mora nos débitos para com a Fazenda Nacional";
- c) "e dá outras providências".

como do próprio texto do art. 2º da mesma lei, já transcrito, se observa claramente que os juros de mora não só incidem sobre a Dívida Ativa da União, mas também sobre qualquer débito não inscrito.

O próprio art. 202, item II, do C.T.N. e a Portaria MF-358-71, já transcritos, expressamente fazem referência "aos juros de mora acrescidos" e ao depósito "dos juros de mora devidos".

Também se fosse necessário a prévia inscrição do débito ou qualquer outra formalização, como é o caso do próprio ato de lançamento, não teria sentido o declarado no parágrafo único do art. 100 e art. 138 do C.T.N., já transcritos.

Finalmente, a obrigação tributária, como obrigação de Direito Público e produto exclusivo da lei, ao contrário de outras obrigações, independe totalmente de qualquer ato formal para sua existência, exceto para sua cobrança judicial, quando, em qualquer hipótese, a lei exige o prévio lançamento.

A liquidez e certeza da obrigação tributária na esfera administrativa é sui generis, pois embora admitam prova em contrário, emergem da simples realização dos fatos descritos na lei, como necessários e suficientes a sua existência. Além do estabelecido nos dispositivos transcritos, veja-se o que estabelece o C.T.N. no art. 156, itens V e IX, onde se lê que a decadência ou a decisão administrativa irreformável extinguem o crédito tributário.

Ora, se a decadência pressupõe a ausência da formalização da exigência por certo lapso de tempo, após ter surgido a obrigação tributária em concreto, e a decisão administrativa declara a insubsistência da formalização (lançamento), não há como fazer depender do lançamento o direito da Fazenda, quando a lei expressamente o declara pré-existente.

Ressalte-se que, ad argumentandum tantum, não ser viável entender-se que a lei condicione a sua



eficácia à vontade do infrator dos seus dispositivos, como ocorreria no caso de prevalecer o entendimento do Relator-Designado, pois, não tendo o contribuinte cumprido as determinações legais que estabelecem um prazo certo para apresentação da declaração tendente à formalização e cobrança do tributo dentro dos prazos estabelecidos na legislação, com a sua omissão o Poder Público ficaria impedido de colocar em mora o transgressor da norma legal, beneficiando-o com a própria torpeza.

Na notificação de lançamento ex officio se estabelece o prazo de 30 (trinta) dias para cumprimento de uma obrigação, já vencida, com todos os encargos pelo não cumprimento tempestivo (atualização, juros de mora e penalidades cabíveis) ou impugnação da exigência (direito de defesa). Caso a obrigação não estivesse vencida, não haveria como exigir compulsoriamente o seu cumprimento."

Secundando nosso entendimento, escreveu o ilustre colega JOSÉ DANIEL DINIZ, em voto vencido que apresentou no Acórdão nº 104-01.577, de 23/07/80, para efeito de sustentar a exigência da correção monetária:

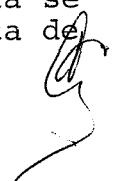
.....

"Neste ponto, cabe logo uma indagação: nos tributos em que o crédito é, originariamente, constituído mediante lançamento por declaração, a legislação prevê alguma data de vencimento da obrigação no caso de a declaração não ser apresentada de conformidade com a lei?

Após o advento do Decreto-lei nº 1.704, de 23/10/79, tal questão não tem sentido, porquanto esse diploma legal estatuiu expressamente, no art. 5º, § 2º, que o débito considerar-se-á vencido a partir do terceiro mês seguinte ao vencimento do prazo para a entrega da declaração. Antes dele, porém, não havia dispositivo legal estabelecendo com clareza a data do vencimento da obrigação no caso de não apresentação da declaração nos termos da lei.

Isso quer dizer que antes do Decreto-lei nº 1.704/79 a legislação não fixava data do vencimento da obrigação tributária na hipótese em questão?

Acho que não. E o meu entendimento baseia-se em que a legislação já então estabelecia a multa de



Acórdão nº- CSRF/01-0.189

mora de 1% ao mês sobre o imposto devido tanto no caso de apresentação de declaração fora do prazo quanto no de retificação da declaração para inclusão de rendimentos omitidos (Lei nº 2.354, de 29/11/54, art. 32). Ora, tendo em vista que não há falar em mora se não ocorreu o vencimento da obrigação, concluo que ao estabelecer a aludida multa de mora, a legislação fixou indiretamente a data do vencimento da obrigação.

Pode-se argumentar, todavia, que no caso o sujeito passivo incide em mora apenas no tocante à obrigação acessória de declarar os rendimentos. Tal argumento não me convence, vez que a multa de mora foi fixada em função do imposto, numa indicação clara de que também a prestação pecuniária se vence no término do prazo para apresentação da declaração sem que esta fosse entregue.

Assim, considero que a pessoa física tem a obrigação de apresentar a declaração (acessória) e a de pagar o imposto (principal). A primeira é uma obrigação a termo certo, que, quando cumprida, faz com que a segunda seja obrigação a termo incerto. Entretanto, se a primeira não é cumprida dentro do prazo, a segunda automaticamente torna-se vencida (no regime anterior ao Decreto-lei nº 1.704/79). Trata-se de uma consequência perfeitamente lógica. O descumprimento da primeira obrigação constitui indício eloquente de que o contribuinte não pretende cumprir a obrigação principal. Por isso, a própria lei determina que a administração promova a constituição do crédito sem a colaboração do contribuinte e aplique a este a penalidade correspondente à infração cometida.

Diante disso, estou convencido de que, no regime anterior ao Decreto-lei nº 1 704/79, a obrigação de pagar o imposto de renda de pessoa física se vence no término do prazo para apresentação da declaração de rendimentos, quando esta não era apresentada oportunamente."

A doutrina de GIORGI, citada e secundada por AGOSTINHO ALVIM, em sua renovada obra "Da Inexecução das Obrigações e suas Consequências, 1965", ampara a posição defendida por nós e pelo ilustre colega, Dr. JOSÉ DANIEL DINIZ, a qual pode ser assim sintetizada:

"Se a dívida é ilíquida por culpa do devedor, o não pagamento acarretará para ele os efeitos da



Acórdão nº- CSRF/01-0.189

mora, e deixará de acarretar se culpa não lhe cabe".

"... Outro exemplo, o devedor compromete-se a pagar, em certa data, de acordo com o que se apurar do exame de determinada escrita. Vencido o prazo, estará ele em mora, se a apuração se não se fez por culpa sua. Não obstante a iliquidez, a obrigação se vence e os efeitos da mora se produzem".

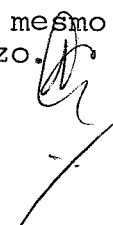
Embora não seja pacífico o entendimento quanto a exigibilidade dos juros de mora, nos casos de falta de entrega das declarações de rendimentos pelas pessoas físicas e jurídicas, antes da vigência do art. 5º, § 2º, do Decreto-lei nº 1.704, de 23/10/79, a sua exigência, após a notificação, é pacífica na Câmara Superior de Recursos Fiscais, pois todos os integrantes concordamos com o declarado pelo Presidente da Colenda 4a. Câmara do Primeiro Conse - lho de Contribuintes, Dr. PEDRO MARTINS FERNANDES, quando ao funda - mentar seu voto no Acórdão nº 104-2.021, escreveu:

"Cabe analisar o efeito que produziria a sus - pensão da exigibilidade do crédito tributário, quan - do oportunamente impugnado e objeto de recurso, tam - bém tempestivo, isto é, se a suspensão da exigibili - dade suspende a fluência dos juros de mora, ou se eles continuam a fluir.

A conclusão é negativa, ou seja, a apresenta - ção temporânea da impugnação e a interposição tempestiva do recurso não suspendem a fluência dos juros moratórios sobre o débito, como a seguir se demons - trará.

Em primeiro lugar, porque a lei maior em matê - ria tributária, o Código Tributário Nacional determi - na que os juros de mora são devidos sobre o crédito não integralmente pago no vencimento, seja qual for o motivo da falta, excluída apenas a hipótese de consulta formulada dentro do prazo para pagamento do imposto, o que não exclui, obviamente, os casos de oportuna apresentação de impugnação, ou temporânea interposição de recurso.

Em segundo lugar, porque a apresentação tem - pestiva da impugnação e a interposição oportuna do recurso, se suspendem a exigibilidade do crédito tri - butário, não alteram o vencimento do débito, que per - manece o mesmo, e, portanto, não prorrogam o respec - tivo prazo.



Acórdão nº - CSRF/01-0.189

Com efeito, tais medidas suspendem a exigibilidade do débito, isto é, vedam ao credor, no caso a Fazenda Nacional, exigir o seu pagamento antes da decisão da pendência administrativa, cujo término fica obrigado a aguardar, obrigação que, porém, não se estende ao devedor, que pode efetuar o pagamento, se o desejar, ou encerrando a discussão administrativa, ou reiniciando-a no uso da cláusula "solve et repet".

De outra parte, somente se pode suspender a exigibilidade de um débito que, anteriormente, se tornou exigível pela ocorrência de seu vencimento, fato que, frise-se, é admitido pelo legislador ao estipular que citadas medidas suspendem a exigibilidade do crédito tributário, aceitando, desta forma, tratar-se de débito vencido, mas inexigível, por estar suspenso o direito de o credor promover a sua cobrança.

Com efeito, se o legislador tivesse pretendido prorrogar o prazo para pagamento do crédito tributário enquanto pendente de decisão impugnação ou recurso administrativos, teria redigido a norma de maneira clara e precisa adotando essa posição, o que, entretanto, não foi feito. Na hipótese em que o legislador tivesse prorrogado o prazo, por via de consequência do deslocamento do vencimento da obrigação, e porque este é causa do surgimento da exigibilidade, esta também ter-se-ia deslocado no tempo, para a nova data aprazada. Todavia, mesmo nessa hipótese, os juros seriam exigidos, como são exemplo os casos de parcelamento de débito.

Ocorre que o legislador deixou claro que a impugnação apresentada e o recurso interposto tempestivamente apenas suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Ora, a exigibilidade é apenas o efeito do vencimento. Sob o ponto de vista da lógica, ao deslocar-se no espaço a causa (vencimento), esta é necessariamente acompanhada, nesse deslocamento, pelo seu efeito correspondente (exigibilidade). A recíproca não é verdadeira. Isto é, deslocando-se o efeito (exigibilidade), este não é, necessariamente, acompanhado do deslocamento da respectiva causa (vencimento).

A conclusão lógica é a de que, ao suspender a exigibilidade do crédito tributário, deslocando-a no tempo para após a decisão da impugnação e recurso administrativos tempestivamente interpostos, porque é mero efeito do vencimento, este não sofreu o mesmo deslocamento no tempo. Pode-se mesmo afir-



Acórdão nº- CSRF/01-0.189

mar que é impossível, nessa hipótese, que a causa (vencimento) acompanhe o efeito (exigibilidade), pois, se isso ocorresse, isto é se a causa (vencimento) fosse deslocada no tempo, o efeito (exigibilidade) deixaria de existir, ao invés de ser meramente suspenso.

Logo, para que exista a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é condição necessária que tenha ocorrido o seu vencimento, pois em quanto este não ocorrer, não poderá o seu efeito ser suspenso, eis que não se suspende o que ainda não existe.

Em terceiro lugar porque adotada pela legislação tributária a tese de que o lançamento constitui o crédito tributário (CTN, art. 142), as decisões administrativas da impugnação e do recurso temporâneos são meramente declarativas, isto é, produzem efeitos "ex tunc", ou seja, apenas declaram a existência de direito anterior sem criarem, por si mesmas, qualquer direito.

Assim, a decisão administrativa não constitui o crédito tributário, nem um novo crédito tributário, mas apenas declara a sua existência anterior e a sua regular constituição, pela regular notificação ao sujeito passivo, inclusive quanto ao vencimento fixado na mesma notificação."

Também é certo que os juros moratórios ou legais não precisam estar expressos no pedido, nem mesmo na condenação.

Com efeito, o Código de Processo Civil, no art. 293, estabelece:

"Art. 293 - Os pedidos são interpretados restritivamente, compreendendo-se, entretanto, no principal os juros legais".

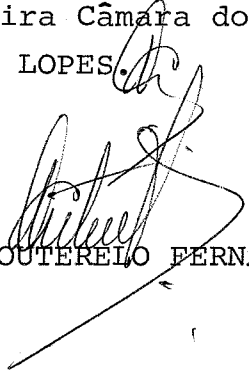
O dispositivo transcrito reproduz o art. 154 do anterior C.P.C., à luz do qual foi cristalizada a jurisprudência do S.T.F. na Súmula 254, in verbis:



Acórdão nº- CSRF/01-0.189

"Incluem-se os juros moratórios na liquidação, embora omissa o pedido inicial ou a condenação".

Pelo exposto, dou provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional, ratificando, deste modo, a jurisprudência desta Câmara, inaugurada com o julgado objeto do Acórdão nº-CSRF/01-0.115, datado de 24/10/81, de que foi Relator o competente e dedicado Presidente da Colenda Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Dr. URGEL PEREIRA LOPES.



AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR