



RD/301. 123744

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO N° : 10120.003777/96-75
SESSÃO DE : 17 de abril de 2002
ACÓRDÃO N° : 301-30.188
RECURSO N° : 123.744
RECORRENTE : ANTÔNIO DE HOLANDA CAVALCANTI
RECORRIDA : DRJ/BRASÍLIA/DF

ITR - NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO - NULIDADE.

A Notificação de Lançamento sem o nome do Órgão que a expediu, identificação do Chefe desse Órgão ou de outro Servidor autorizado, indicação do cargo correspondente ou função e também o número da matrícula funcional ou qualquer outro requisito exigido pelo artigo 11, do Decreto nº 70.235/72, é nula por vício formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, declarar a nulidade da Notificação de Lançamento, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Sérgio Fonseca Soares, relator, e Roberta Maria Ribeiro Aragão. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Moacyr Eloy de Medeiros.

Brasília-DF, em 17 de abril de 2002

MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente e relator designado

16 SET 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI, FRANCISCO JOSÉ PINTO DE BARROS, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ e JOSÉ LENCE CARLUCI.

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188
RECORRENTE : ANTÔNIO DE HOLANDA CAVALCANTI
RECORRIDA : DRJ/BRASÍLIA/DF
RELATOR(A) : LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES
RELATOR DESIG. : MOACYR ELOY DE MEDEIROS

RELATÓRIO

Impugnando o lançamento do ITR/95 relativo à Fazenda Santa Maria, imóvel nº 1656329.8, o contribuinte alegou, preliminarmente cerceamento do direito de defesa, porque a Notificação de Lançamento não contém a metodologia utilizada para apuração do VTNm - Valor da Terra Nua mínimo, que tampouco foi publicada na imprensa oficial.

No mérito, discorreu sobre o princípio da legalidade e da tipicidade da tributação e sobre a base de cálculo do ITR estabelecida na Lei 8.847/94, sustentando que o valor a ser buscado é o de mercado, e retornou ao argumento de que não se consegue saber qual o critério adotado pela SRF, acrescentando não haver sido o da lei, pois os valores fixados não correspondem à realidade do mercado. Acrescenta que os preços de hoje são até 60% inferiores aos praticados antes do Plano Real. Afirmou que a exigência é ilegal, pois onera indevidamente o contribuinte.

Acrescentou que a tabela é inconsistente, pois o VTNm para o exercício de 1995 foi fixado por tentativas, mediante as IN SRF 59/95, 16/96 e 42/96.

Aduziu que houve majoração da base de cálculo na fixação do VTNm, o que é vedado pela Constituição Federal e constitui matéria reservada à lei.

A autoridade recorrida manteve a exigência fiscal.

Rejeitou a preliminar, pois a Notificação de Lançamento possibilitou a plena defesa do recorrente e atende às exigências constantes do art. 11 do Decreto 70.235/72, afirmando não ser a mesma inválida pela falta de descrição da metodologia para apuração da base de cálculo, pois não há essa previsão na lei e que as informações a respeito poderiam ser obtidas nas repartições da SRF.

No mérito, afirma que o VTNm foi fixado de acordo com a legislação de regência e não fere o princípio da legalidade.

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

Diz que o lançamento foi efetuado conforme a DITR apresentada pela recorrente, exceto quanto ao VTN declarado, por ser inferior ao VTNm e aponta as razões pelas quais o laudo apresentado não atende às exigências legais, tendo demonstrado como foi fixado o VTNm e as razões pela qual a IN SRF 59/95 foi revogada.

Em seu recurso (fls. 40 a 66), o contribuinte reitera a preliminar de cerceamento do direito de defesa, pela não divulgação da metodologia adotada para fixação do VTNm. Diz que em tributos de base complexa, como o ITR, não é juridicamente possível o Poder Público baixar uma pauta de valores mínimos sem dar publicidade de como os determinou, pois é ato administrativo sujeito a fundamentação, e a falta disso impede o exercício pleno do direito de defesa. Menciona o art. 1º da Portaria Interministerial MEFP/MAARA 1.275/95 e anexa escritura pública de transação imobiliária, para sustentar que, diante do critério de “menor preço”, o VTNm não poderia ser de R\$ 1.288,47 para o Município de Trindade. Agrega que as informações constantes da decisão são completas e tardias, Repete, também, o questionamento, no mérito, quanto à dúvida sobre a obediência aos critérios legais para a fixação do VTNm, detalhando suas indagações.

Afirma que o valor do imóvel deve ser o do Laudo Técnico. Transcreve o § 4º, do art. 3º, da Lei 8.847/94, para sustentar que ela não consagra a rigidez requerida pela DRJ e que a comparação com as terras dos imóveis circunvizinhos exigiria a abrangência de centenas de imóveis, o que é desnecessário e tecnicamente inviável. Sustenta que a norma não elege a avaliação rigorosa em detrimento da avaliação expedita, sendo exigida somente a emissão de laudo por entidade de reconhecida capacitação técnica ou por profissional devidamente habilitado. Ataca o questionamento dos valores em UFIR, que estão de acordo com o art. 144 do CTN. Afirma que o laudo é consistente.

Acrescenta que houve majoração indevida da base de cálculo, o que fere o princípio da legalidade.

Defende-se, ainda, contra a exigência de juros e multa de mora, determinada pela decisão recorrida. Diz que o prazo para julgamento não é obedecido. Afirma que os órgãos de julgamento de Primeira Instância “afastam-se dos princípios processuais elementares e se tornam parciais” (fls. 57). Questiona o ADN COSIT 5/94 e o Parecer COSIT/DIPAC 1.575/95. Discorre, citando Edvaldo Brito e Sacha C. N. Coelho, sobre o crédito devidamente constituído e o definitivamente constituído. Cita decisão do STF e transcreve os art. 151, inciso III e 161 e seu § 2º do CTN. Trata da distinção entre os tributos que têm seu vencimento legalmente estabelecido e o ITR até o exercício de 1997, cujo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

vencimento só se dá após 30 dias da Notificação de Lançamento, prazo que é o mesmo para impugnação. Discorre sobre o art. 63 e seus parágrafos da Lei 9.430/96.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several fluid, overlapping strokes.

RECURSO N° : 123.744
ACÓRDÃO N° : 301-30.188

VOTO VENCEDOR

Conhecemos do Recurso, por ser tempestivo, por atender aos demais requisitos de admissibilidade e por conter matéria de competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes, *ex vi* do Dec. nº 3.440/2000.

A Autoridade Administrativa de acordo com o § 4º, art. 3º, da Lei 8.847/94, pode rever o VTN, concernente à propriedade rural do contribuinte, quando por ele questionado. Outrossim, os elementos constantes dos laudos, não são suficientes ao embasamento para que se efetue uma revisão do VTNm.

Há que se ressaltar que, preliminarmente, existe no caso em tela, a nulidade do lançamento, em decorrência da ausência de identificação da autoridade lançadora na notificação expedida.

O feito detectado caracteriza vício de forma, que de acordo com as normas mencionadas, não permite que se produza a eficácia de coisa julgada material, conduzindo à extinção do processo sem o julgamento da lide. Como bem expressa Marcelo Caetano (*in* “Manual de Direito Administrativo”, 10ª edição, Tomo I, 1973, Lisboa):

“O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.

Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva.”

Formalidade - Derivado de forma (do latim *formalistas*), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado.

Neste sentido, as formalidades constituem a maneira de proceder em determinado caso, assinalada em lei, ou compõem a própria forma para que o ato se considere válido ou juridicamente perfeito.

O Decreto 70.235/72 que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, estabelece no artigo 11 que a Notificação de Lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e contera obrigatoriamente:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

“1 - ...*Omissis*...;

.....;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número da matrícula.”

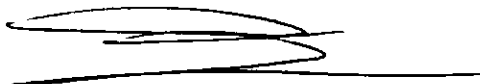
Com efeito, *ex vi* do art. 82 do Código Civil, a validade de todo o ato lícito requer agente capaz (Art. 145 - I), objeto lícito e forma prescrita ou não defesa em lei (art. 129, 130 e 145 da Lei nº 3.071/1966 - CC).

Nesse diapasão, corroborando com a tese ora desenvolvida, destacam-se os acórdãos adiante relacionados: Ac. CSRF/01-02.860, de 13/03/2000, CSRF/01-02.861, de 13/03/2000, CSRF/01-03.066, de 11/07/2000, CSRF/01-03.252, de 19/03/2001, entre outros.

Isto posto, tomo conhecimento do recurso, para De Ofício, DECLARAR a NULIDADE *ab initio* do lançamento relativo ao exercício do ITR/95 constante da notificação de fls. 06 dos autos, sem prejuízo do disposto na Lei nº 5.172, art. 173, inciso II (CTN).

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2002



MOACYR ELOY DE MEDEIROS – Relator Designado

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

VOTO VENCIDO

Rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa, por não constar da Notificação de Lançamento a metodologia para apuração do VTNm. Primeiro, porque inexiste na lei essa exigência. Segundo, porque essa informação poderia ser obtida nas repartições da Receita Federal. Terceiro, porque os dispositivos legais pertinentes constam da Notificação sob exame. Quarto, porque o lançamento em questão foi efetuado de acordo com as determinações, atendendo a todas as exigências constantes do Decreto 70.235/72. Ademais, entendo não se poder falar em cerceamento do direito de defesa, quando se apura a base de cálculo de acordo com as informações prestadas pelo contribuinte, na DITR, pelas Secretarias da Agricultura e pelo Ministério da Agricultura, sendo o VTNm estabelecido conforme previsto na Lei que disciplina o ITR. E, finalmente, por tratar-se de defeito que, existente e comprovado, não levaria à nulidade da Notificação, por não estar entre as causas de nulidade constantes da legislação de regência do Processo Administrativo Fiscal, e poderia levar apenas à improcedência da exigência tributária.

Não acato, também, a preliminar de nulidade da Notificação de Lançamento por falta de identificação da autoridade responsável pelo lançamento, pelas razões constantes de meus votos a respeito, do que é exemplo o proferido no Recurso 122.964, pois a mesma vem sendo levantada nesta Câmara, independentemente do questionamento pelo autuado, razões estas que resumidamente são:

- a) essa decisão acarretará danos para o contribuinte e a Fazenda Nacional, não beneficiando a ninguém, o que não pode ser o resultado da aplicação da Lei;
- b) em obediência ao princípio da economia processual;
- c) a anulação do ato acarretará mais prejuízos do que sua manutenção, o que contraria o interesse público;
- d) o disposto no § 1º do art. 249 e 250 e seu parágrafo único do CPC.;
- e) a ausência de questionamento da nulidade pelo contribuinte;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

f) a natureza do tributo em questão, o valor do crédito tributário e a etapa processual em que nos encontramos;

g) ser discutível a nulidade, o que se comprova pela discrepância de decisões deste Conselho;

h) a convalidação pela Administração Fiscal da Notificação, pela confirmação processual de que a Notificação foi emitida pela SRF, sendo-lhe aplicável o princípio da aparência e o da presunção de legitimidade do ato praticado por órgão público;

i) as opiniões doutrinárias e as decisões judiciais constantes do citado voto;

j) o princípio da salvabilidade dos atos processuais e da relevância das formas.

Adoto as informações constantes da decisão recorrida a respeito da fixação do VTNm ora questionado, que leio em Sessão, para decidir que não houve ofensa aos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação em sua fixação, pois a base de cálculo do ITR foi fixada em conformidade com o previsto na Lei 8.847/94. Registro, por oportuno, que não há precedente judicial no sentido da inconstitucionalidade do dispositivo legal atacado ou da inconstitucionalidade das Instruções Normativas que, em obediência a essa norma, fixaram o VTNm, sendo, assim descabido o pronunciamento inaugural a esse respeito pela instância administrativa.

Não há fundamento legal para o questionamento da majoração da base de cálculo, por falta de previsão legal para sua atualização monetária, existindo, ao contrário, dispositivo da lei criadora do tributo no sentido da independência dos exercícios, precisamente a disposição que determina sua apuração ao final de cada ano-base.

Quanto ao laudo técnico, não se pode acatar a afirmativa de que a única exigência legal é de que este instrumento de prova seja fornecido por instituição com competência técnica ou por profissional devidamente habilitado e tampouco a alegação de que a lei não distingue entre os laudos de avaliação rigorosa ou expedita. Primeiro, porque a lei exige a comprovação do valor por um laudo e não por simples declaração de seu signatário. Segundo, porque o valor constante do laudo, para se opor ao VTNm, deve corresponder à realidade e advir de pesquisa das transações imobiliárias de propriedades comparáveis à objeto de tributação, não sendo suficiente a mera opinião de seu signatário, ainda que respeitável, e é precisamente nesse ponto que reside a distinção entre os laudos de avaliação

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

rigorosa e o de avaliação expedita. Acrescento, ainda, que a jurisprudência desta Câmara é uniforme no sentido da rejeição dos laudos de avaliação expedita.

Assiste razão à recorrente quanto à multa de mora, mas não quanto aos juros de mora.

Segundo o artigo 161 do Código Tributário Nacional, “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 previstas nesta lei ou em lei tributária:

§ 1º - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

O Decreto-lei 1.736/79, artigo 5º, determina que “os juros de mora serão devidos, inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial”.

O Regulamento do Imposto sobre a renda, que transcreve esse dispositivo no artigo 953, § 3º, estipula no § 4º que “somente o depósito em dinheiro na Caixa Econômica Federal, faz cessar a responsabilidade pelos juros de mora devidos no curso da execução judicial para a cobrança da dívida ativa”.

E as Leis 8.981/95, artigo 84, inciso I, e § 1º, 9.065/95, artigo 13 e 9.430/96, artigo 61, § 3º, dispõem que em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1995, os créditos tributários da União não pagos até a data do vencimento, serão acrescidos de juros de mora equivalentes à variação da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC - para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo, até o mês anterior ao do pagamento, sendo de um por cento no mês em que o débito for pago. Dispõe, ainda, a legislação, que os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora.

O artigo 61 da Lei 9.430/96 dispõe que os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso, limitado a vinte por cento, e calculada a partir do primeiro dia subsequente ao vencimento do

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

Dispõe, ainda, que a multa de mora não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

Já o artigo 63 da Lei 9430/96, em seu § 2º, determina que a “interposição de ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o imposto”

(Obs: O termo “interrompe” está mal colocado, pois se o legislador se refere apenas ao período compreendido entre a concessão da liminar e a sentença, o termo correto é “suspende”).

DA DOUTRINA

Rubens Gomes de Souza, em sua exposição de motivos e relatório sobre o Projeto de Código Tributário Nacional, assim se refere ao artigo 123 do Projeto (que corresponde ao atual artigo 161 do CTN):

“O artigo 123, que consolida os artigos 217 e 218 do Anteprojeto, transportando-os para o capítulo do pagamento a fim de referir a exigibilidade de juros de mora, tão-somente a esta modalidade de extinção do crédito, atendidas assim as sugestões 179 e 181. O dispositivo visa a modificar o sistema vigente em nossa legislação fiscal, que via de regra, prevê para o atraso no pagamento, majoração fixa do montante devido. Essa solução, posto que seja cômoda sob o ponto de vista puramente burocrático, entretanto não defende, com a desejável amplitude, os direitos do fisco, porquanto não constitui incentivo ao contribuinte, que haja incorrido em mora, para liquidar prontamente seus débitos em atraso.

Por outro lado, a simples percentagem fixa assume a feição de pena compensatória, podendo ensejar objeções infundadas à imposição concomitante de penalidades pecuniárias, o que, ao contrário, não ocorrerá, desde que se restitua à sanção moratória o caráter de simples indenização que lhe é reconhecido pela jurisprudência.”

MS

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

Como se observa, delimitou o Professor Rubens Gomes de Souza a clara diferença entre juros e multa de mora, que podem ser aplicados concomitantemente, porque de natureza diversa.

Aliás, a esse respeito, Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 4a edição), nos explica que *"o artigo 960 do Código Civil diz que o inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo, constitui de pleno direito em mora o devedor."*

Em Direito Tributário, a mora implica acrescer ao principal da dívida os juros moratórios, como forma de indenizar o credor pelo não recebimento dos tributos no dia previsto em lei. É o que se deduz do artigo 161 do CTN: "sem prejuízo das penalidades cabíveis". As multas, sim, têm caráter punitivo. São postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias...

O artigo 161, depois de falar nos juros pela mora, refere-se às penalidades cabíveis, distinguindo os institutos. Está claro que a mora compensa o pagamento a destempo, e que a multa o pune. Os juros de mora em Direito Tributário possuem natureza compensatória (se a Fazenda tivesse o dinheiro em mão já poderia tê-lo aplicado com ganho ou quitado seus débitos em atraso, livrando-se, agora ela, da mora e de suas conseqüências)".

De acordo com Pontes de Miranda (Tratado de Direito Privado, RT, 1984), os juros são o fruto civil do crédito, e, no plano econômico, renda do capital. Os juros não têm caráter punitivo, mas indenizatório, os que os diferencia da multa de mora, que é sanção pelo não pagamento da obrigação no prazo previsto.

Entretanto, embora clara a diferença entre os institutos, perduram ainda divergências de interpretação sobre o período de sua fluência pois, embora a lei ordinária marque com clareza o seu termo inicial (data de vencimento prevista na legislação específica do tributo), a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no artigo 151 do CTN, tem dado margem a dúvidas sobre se tal suspensão tem o condão de afetar a fluência de acréscimos legais decorrentes da mora.

Analisemos então, tais hipóteses de suspensão da exigibilidade, que significam que, na sua vigência, deve a Fazenda abster-se de cobrar o crédito tributário:

- moratória
- depósito de seu montante integral
- reclamações e recursos administrativos
- concessão de liminar em Mandado de Segurança.

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

a) A moratória é um acordo, autorizado por lei, feito entre devedor e credor sobre novas datas de pagamento, diferentes das inauguralmente previstas na lei. Ao comentar o Projeto do CTN sobre moratória, Rubens Gomes de Souza informa que esta *"é revogável sempre que não procedam ou não subsistam as razões que a determinaram, sem prejuízo das penalidades cabíveis, cobrando-se porém sempre os juros de mora, visto que estes são devidos, sem caráter penal, pelo simples fato do atraso no pagamento do tributo"*. Daí que o artigo 155 do CTN fala em revogação da moratória, com imposição de penalidade nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, e, sem penalidade nos demais casos.

No caso de parcelamento de débitos fiscais, há discussões sobre se a figura se insere no instituto da moratória ou se é categoria autônoma. De qualquer forma, é a lei que concede a moratória ou o parcelamento, que definem as condições de concessão do favor em caráter individual (CTN, artigo 153, II). No caso dos parcelamentos, as leis federais têm definido que o benefício se aplica ao valor do débito consolidado, o que inclui juros e multa de mora até a data da concessão, e se for o caso, multa de lançamento de ofício (aí excluída a multa de mora).

A Quarta Turma do extinto Tribunal Federal de Recursos, ao julgar a Apelação em Mandado de Segurança nº 86.113 SP, em 1979, decidiu, por unanimidade o que segue:

"IPI. Pedido de Parcelamento de Débito não importa em denúncia espontânea, nem se confunde com a moratória. Ademais, nenhum desses institutos releva inteiramente os encargos legais da mora, verificada até a concessão do benefício "

A mesma turma do TFR na apelação em MS 82-204 SP, decidiu, com base no voto do relator que *"na verdade, no parcelamento não há moratória, mas medida de conveniência da Fazenda visando à regularização da dívida ativa. A legislação evoluiu da exigência dos encargos legais sobre cada prestação, pra a consolidação destes, no momento da concessão do parcelamento"*.

É o que se lê na vigente Medida Provisória 1770 e suas reedições (CADIN): "o débito objeto do parcelamento, nos termos desta Medida Provisória, será consolidado na data da concessão, deduzido dos recolhimentos efetuados como antecipação... O valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial SELIC para títulos federais".

Como se vê, a suspensão da exigibilidade não tem o condão, nesta hipótese, de fazer desaparecer os efeitos da mora. Os juros de mora são sempre devidos. E a multa de mora entra no valor consolidado do tributo, até a data da concessão.

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

b) Depósito: feito o depósito de quantia litiganda, estão excluídas, a partir da data em que este for efetuado, as multas e os juros, pois uma de suas finalidades é liberar o devedor da mora (cautela do contribuinte) e bloquear a execução em ações judiciais declaratórias ou anulatórias de débito fiscal. De qualquer forma, eventual mora ocorrida entre a data do vencimento do tributo e o depósito, é considerada e devida. Após o depósito não há mais mora, e o rendimento do capital será usufruído pela instituição bancária, motivo pelo qual o valor depositado é devolvido ao contribuinte ou convertido em renda da União (conforme o caso), acrescido dos juros que rendeu durante o período do depósito.

c) Concessão de liminar em Mandado de Segurança: a própria Lei 9.430/96, em seu artigo 63, fala em não fluência de multa de mora, no período entre a data da concessão da medida liminar, até trinta dias da publicação de decisão condenatória. A lei entretanto, fala apenas em multa de mora, porque os juros de mora são devidos sempre. Fundamento da lei é a inexistência de cabimento de punição pelo não pagamento no prazo, durante o período em que o contribuinte estiver amparado em ordem judicial. Em razão do caráter meramente indenizatório dos juros de mora, estes são devidos, até mesmo na vigência da liminar.

d) Reclamações e recursos administrativos: embora o Poder judiciário detenha, em nosso sistema jurídico, o monopólio da jurisdição, a Administração Pública pode e deve rever seus próprios atos, exercendo o auto controle da legalidade. É então o processo administrativo tributário, apenas uma instância de revisão do lançamento efetuado, face à lei vigente.

Não há mais que se falar em procedimento de lançamento nesta fase, pois este já foi efetuado pelo fisco. Aliás, o Supremo Tribunal Federal já pacificou este entendimento entre nós, quando declarou que o lançamento se consuma na lavratura do Auto de Infração ou Notificação de Lançamento (período em que se pode falar em decadência do direito de lançar). Depois disso, estando o crédito já lançado, pode ser objeto de reclamação ou recurso administrativo, de iniciativa do sujeito passivo. Sendo dada ao contribuinte a oportunidade de suscitar eventual revisão, a administração pública não faz cobrança (daí a suspensão temporária da exigibilidade), mas tal suspensão não elimina a fluência dos juros de mora (que é simples remuneração do capital). Aliás, nem a moratória, o parcelamento e a liminar em Mandado de Segurança o fazem. E também no caso específico do depósito, os juros continuam a fluir, só que não como encargo do contribuinte (que não mais detém o numerário), e sim como encargo da instituição financeira em poder de quem fica depositado o dinheiro.

Se o tributo é devido e foi lançado, mas não com multa de ofício, cabe simples multa moratória pelo não pagamento no prazo determinado pela

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

legislação específica do tributo. A reclamação administrativa também não tem o condão de fazer desaparecer a punição pelo não pagamento no prazo fixado. A data para pagamento anotada no Auto de Infração ou na Notificação de Lançamento não elidem a data originalmente fixada pela legislação para pagamento. Assim, se o contribuinte for vencido no processo administrativo, os encargos da mora são devidos, pois o processo administrativo não faz desaparecer a irregularidade de não pagamento no prazo, nem o direito do fisco ao rendimento do capital que ficou em poder do contribuinte, quando deveria ter sido recolhido aos cofres públicos. A única peculiaridade relativa aos lançamentos de ofício, é que a multa de ofício substitui a multa moratória por ser mais gravosa e absorver a pena mais branda, que se aplica normalmente aos pagamentos espontâneos fora de prazo.

DA JURISPRUDÊNCIA

É nesse sentido que se orienta a jurisprudência de nossos tribunais, determinando a fluência de juros de mora, em qualquer caso, seja qual for o motivo determinante da falta, por tratar-se de mera remuneração do capital não pago no prazo. Cabíveis também a multa de mora ou a multa de ofício, quando configurada a hipótese de incidência de cada uma.

Citamos como exemplo o RE 108150 do Supremo Tribunal Federal (Relator Francisco Rezec): *Juros de Mora. Execução Fiscal. Os juros de mora em obrigação positiva e líquida contam-se a partir do vencimento do débito.*"

STF, RE 79072 (Relator Aliomar Baleeiro): *"Cassada pela segunda instância a segurança que suspendeu a cobrança do crédito fiscal... os juros de mora serão cobrados desde o momento em que o crédito seria exigível se não fora a suspensão."*

STJ RE-SP 205301 (Relatora Eliana Calmon): *"Processo Civil e Tributário. Liminar e posterior sentença denegatória de segurança. Efeitos, mora, correção monetária, artigo 151 do CTN. A sentença denegatória da segurança, sendo declaratória negativa, tem efeitos "ex tunc", fazendo desaparecer, em consequência, a suspensividade da exigência do crédito tributário adiantada em liminar. Retorno das partes ao Status quo ante, com a incidência de juros de mora e correção monetária no período em que transcorreu o processo."*

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

Não tem sido outra a orientação dominante no Primeiro e Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, onde se destacam, como exemplo, os seguintes acórdãos:

RS

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

1º Conselho, 5ª Câmara - Recurso 121.404: "*juros moratórios calculados com base na taxa selic. Inconstitucionalidade. Os órgãos julgadores da Administração Fazendária afastarão a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão do Supremo Tribunal Federal.*"

2º Conselho, 1º Câmara - Recurso 096990: "*O termo inicial para a aplicação da correção monetária e juros de mora é a data do vencimento da obrigação impaga*".

Entretanto, uma corrente diametralmente oposta, foi exposta em alguns acórdãos no âmbito do Terceiro Conselho de Contribuintes, onde destacamos:

3º Conselho, 2ª Câmara, recurso 116.814: "*No caso dos juros de mora, entendo que tais encargos só se tornam devidos após o término do prazo fixado para pagamento do crédito tributário definitivamente constituído, o que se dá após o trânsito em julgado da decisão administrativa final, quando instaurado litígio sobre o crédito lançado...*"

3º Conselho, 2ª Câmara, recurso 115.839: "*Discordo, no entretanto, da aplicação da multa de mora, in casu, consoante torrencial e antiga jurisprudência desta Câmara, por não ter se esgotado ainda a discussão do litígio...*".

3º Conselho, 3ª Câmara, recurso 116.967: "*Entretanto, quanto à multa de mora, em se tratando de lançamento de ofício, em ato de revisão de DI, tendo-a por indevida, ainda, pois, na espécie, não se configurou a hipótese de sua incidência, o que só advirá após a decisão final do procedimento fiscal, quando não mais couber recurso ou se tiverem esgotados os prazos para tanto previstos...*".

3º Conselho, 2ª Câmara, recurso 115.682: "*Reputo entretanto, incabível a inclusão, no lançamento (Auto de Infração de fls. 01) da multa de mora prevista no artigo 530 do Regulamento Aduaneiro, C/C com as Leis 7.799/89 e 8.383/91. Esta é uma penalidade pesadíssima que recai sobre aquele que se torna inadimplente no cumprimento da obrigação tributária efetivamente devida.*

A inadimplência, em meu entender, não se configura durante a fase litigiosa do processo fiscal, em que se encontra suspensa a exigibilidade do crédito. Na fase administrativa só se caracteriza a constituição definitiva do crédito tributário após exaurir-se a oportunidade de defesa do sujeito passivo da obrigação, nos termos da legislação de regência (Decreto 70.235/72).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

Constituído então, definitivamente o crédito, tem ainda o sujeito passivo o prazo regulamentar para efetuar a sua liquidação. Aí sim, não satisfazendo a obrigação no respectivo vencimento, torna-se cabível a aplicação da referida penalidade (multa de mora).

Entendo igualmente indevida a cobrança dos juros de mora lançados no Auto de Infração, os quais, a meu ver, só se tornam devidos após o curso do prazo fixado para pagamento ou impugnação do crédito tributário lançado, não tendo havendo o recolhimento dos tributos (pagamento ou depósito) pelo sujeito passivo. Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso ora em exame, para excluir da exigência os juros e a multa de mora inseridos no Auto de Infração de Fls...".

3º Conselho, 2ª Câmara, recurso 117.871: *"Por último entendo, também pelos mesmos motivos que o contribuinte não incide em mora enquanto está discutindo o valor do crédito tributário devido. Somente após constituído definitiva e irrevogavelmente o crédito devido e não havendo recolhimento no prazo estabelecido, passa a incidir tal acréscimo legal.*

O fisco possui outros mecanismos, como é o caso da atualização monetária do débito, para proteger-se contra o decurso do tempo, enquanto perdura o litígio sobre o valor devido".

Entretanto, o assunto, levado à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ficou assim pacificado:

Acórdão CSRF/03-03.042 *"...Juros de mora são sempre devidos qualquer que tenha sido o motivo determinante da mora (art. 161 do CTN.)"*

COMENTÁRIOS

É de se observar que a área de comércio exterior apresenta a peculiaridade de haver casos em que o lançamento é feito de ofício, mas sem imposição de penalidade tributária, porque a falta cometida não é punida (como exemplo, citamos o erro de classificação fiscal de mercadorias, que sendo matéria estritamente técnica, o contribuinte não é obrigado a conhecer profundamente, cabendo-lhe como obrigação apenas descrever corretamente o bem; e também o pedido incabível de benefício fiscal, pois o fato de pedir algo incabível tecnicamente também não é punido pela legislação). Entretanto, se em razão desse tipo de irregularidade, o contribuinte deixa de pagar o tributo devido na data prevista na legislação específica, a mora é um fato incontestável.

WSA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.744
ACÓRDÃO N° : 301-30.188

O contribuinte fica em poder de uma quantia de dinheiro que deveria ter sido repassada ao fisco, e o utiliza em lugar deste. Os juros de mora são devidos como rendimento do capital do fisco que ficou em poder de terceiro, e isso nada tem a ver com a suspensão da exigibilidade do crédito, caso exista uma reclamação administrativa, onde o contribuinte seja vencido. Obviamente, se for vencedor, nada deverá, nem quanto ao principal, nem quanto a quaisquer acréscimos.

Já a multa de mora é sanção pelo descumprimento do prazo, independentemente de ter havido qualquer outra infração à legislação tributária. Sua finalidade é desestimular o atraso nos pagamentos. Quando há também outra infração tributária prevista na lei, e o fisco toma a iniciativa de investigá-la e fazer o lançamento tributário, a penalidade tributária, por ser mais grave, absorve a sanção por simples atraso, pois aí já não se trata apenas de atraso, mas de descumprimento da lei tributária (deixar de declarar fatos, fazer declaração inexata). Neste caso, a lei tributária brasileira tradicionalmente substitui a pena mais branda pela mais grave, dispondo que nos casos de aplicação de penalidade de lançamento de ofício, não incide multa de mora.

Assim, ficam restritos à aplicação de multa de mora, os casos de denúncia espontânea da infração, pagamento espontâneo fora de prazo e os casos de lançamento de ofício, onde não há aplicação de penalidade tributária.

Não seria razoável supor que o contribuinte pudesse, por ato unilateral, postergar o pagamento do tributo com a apresentação de uma impugnação na via administrativa, mesmo que desprovida de fundamento, apenas para pagar o tributo em data diferente da prevista na legislação, sem qualquer tipo de sanção (multa de mora) e sem arcar com o custo do dinheiro que fica indevidamente em seu poder nesse período (juros de mora). Não é demais lembrar que, tendo fundamento a reclamação, o contribuinte se desonera de qualquer pagamento (principal e acréscimos).

Tal entendimento feriria, de pronto o princípio da igualdade, e seria totalmente incoerente, pois o contribuinte que cumpre sua obrigação fiscal de moto próprio, mas fora de prazo (pagamento espontâneo) arca com o pagamento de juros de mora e multa de mora. E o contribuinte que tivesse por exemplo, feito um pedido incabível de benefício fiscal ou cometido erro de classificação fiscal, alertado pelo fisco sobre isso, e tendo sido lançado de ofício, ao negar-se a pagar a dívida impugnando-a e, afinal sendo vencido na demanda por não ter razão, pagaria os tributos em data posterior sem arcar com nenhum ônus.

MM

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

O direito de defesa é garantia constitucional, e não pode ser negado a ninguém. Entretanto, quem inicia um litígio deve arcar com o seu custo, caso não tenha razão. O mesmo ocorre no processo judicial. Se o devedor impugna uma dívida e acaba sendo vencido, além de pagá-la com os juros e eventuais multas por descumprimento do prazo previstos, ainda arca com o ônus da sucumbência. O processo existe para pacificar os distúrbios da vida social, inevitáveis e inexoráveis. E não para provocar mais litígios. É por esse motivo que embora o acesso ao processo seja livre, a parte que o provoca arca com o risco da demanda. É esse equilíbrio entre o direito de demandar e o ônus de arcar com o custo da demanda, que cria um ambiente de razoabilidade na prática de atos na vida social e de aplicação da justiça.

Dessa forma, não se pode confundir a suspensão da exigibilidade do crédito com os efeitos da mora. O fato de existir uma impugnação não significa que o não pagamento no prazo legal fique perdoado. A mora não desaparece. E os prazos que são estipulados no Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, ou ainda em intimação sobre, decisão processual (dando conta que o contribuinte foi vencido no processo administrativo), não substituem os prazos originais previstos na lei para pagamento de tributo. São apenas um prazo para que o contribuinte pague a dívida sem necessidade de uma execução judicial. É por esse motivo que a partir da chamada "constituição definitiva do crédito" o CTN especifica que se inicia o prazo de prescrição para cobrança judicial da dívida tributária.

É preciso não confundir os institutos: os juros de mora representam a remuneração do capital que o Estado não recebeu no prazo legal (é uma espécie de rendimento); a multa de mora é penalidade pelo simples descumprimento do prazo; e a correção monetária, quando existente, é apenas fator de recomposição do valor da moeda, corroído pela inflação (é expediente de manutenção do valor da moeda). As impugnações e recursos administrativos não fazem desaparecer tais efeitos nem com eles têm qualquer relação.

Finalmente, é de se ressaltar que os órgãos administrativos de julgamento não podem julgar contra a lei. E a Lei 9.430/96, ao tratar de juros de mora e de multa de mora, fala em prazo previsto na legislação específica do tributo, e não nos prazos de constituição definitiva do crédito tributário, que se relacionam com a prescrição.

Também não podem os órgãos administrativos declarar a inconstitucionalidade da lei, atividade privativa do Poder Judiciário. O que podem é afastar a aplicação de ato ilegal já declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (na via direta ou incidental, esta última após resolução do Senado), conforme Previsto na Lei 9430/96 e no Decreto 2346/97, artigo 12.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.744
ACÓRDÃO Nº : 301-30.188

E o Supremo Tribunal Federal nunca declarou inconstitucionais as leis que marcam o termo inicial dos juros de mora e da multa de mora, como sendo a data prevista na legislação específica para pagamento do tributo. Aliás, segundo a jurisprudência retrocitada, nossos tribunais, e inclusive o STF, sempre entenderam que os juros de mora incidem na data de vencimento da obrigação, e que só o depósito tem o condão de fazer cessar a mora.

Os prazos de vencimento da obrigação tributária não se confundem com os prazos processuais de intimação de lavratura de Auto de Infração, para pagamento ou impugnação, sob pena de execução; nem com os prazos processuais de intimação sobre resultado de julgamento administrativo de primeira ou segunda instância, que também estipulam prazo para pagamento ou ingresso com ação judicial com efeito suspensivo, sob pena de execução. O termo inicial de juros e multa de mora, quando cabíveis, é a data de vencimento da obrigação tributária prevista na legislação específica do tributo de que se trata.

Voto, assim, pela rejeição da preliminar de nulidade da notificação, por cerceamento do direito de defesa ou pela falta de identificação da autoridade responsável pelo lançamento, e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso, para exclusão da multa de mora.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2002


LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES - Conselheiro

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

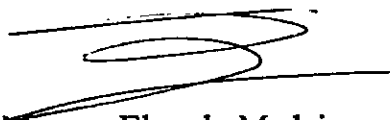
Processo nº: 10120.003777/96-75
Recurso nº: 123.744

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Primeira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº: 301-30.188.

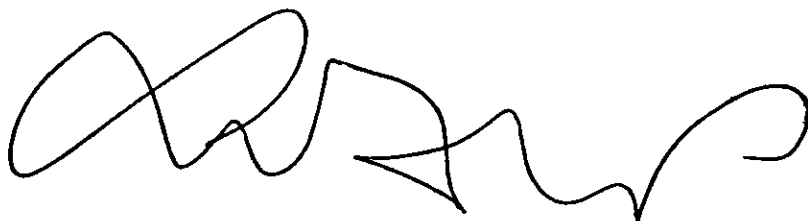
Brasília-DF, 20 de agosto de 2002

Atenciosamente,



Moacyr Eloy de Medeiros
Presidente da Primeira Câmara

Ciente em: 16.09.2002



LEANDRO FELIPE BUENO
PEN/DF