



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo nº. : 10166.001660/00-61  
Recurso nº. : 301-122388  
Matéria : ITR  
Embargante : PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL  
Embargada : CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
Interessada : COMPANHIA IMOBILIÁRIA DE BRASÍLIA - TERRACAP  
Sessão de : 16 de maio de 2005.  
Acórdão nº. : CSRF/03-04.353

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** – Rerratifica-se o Acórdão CSRF/03-03.785. **NORMAS PROCESSUAIS** – DECISÃO ULTRA PETITA – INOCORRÊNCIA. Na apreciação do Recurso Voluntário a Câmara não está adstrita, única e exclusivamente à apreciação dos argumentos do recurso, sendo competente para revisar o lançamento acerca da correta aplicação da lei e das eventuais nulidades. Recurso de Divergência a que se nega provimento.

Embargos acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes embargos de declaração opostos pelo PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos de declaração opostos, a fim de retificar a ementa e o voto condutor do Acórdão nº CSRF/03-03.785, de 03 de março de 2003, e ratificar a decisão nele consubstanciada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

NILTON LUIZ BARTOLI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 22 AGO 2005

Processo nº. : 10166.001660/00-61

Acórdão nº. : CSRF/03-04.353

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, HENRIQUE PRADO MEGDA, PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES, ANELISE DAUDT PRIETO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

GD

JF

Processo nº. : 10166.001660/00-61  
Acórdão nº. : CSRF/03-04.353  
  
Recurso nº. : 301-122388  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : COMPANHIA IMOBILIÁRIA DE BRASÍLIA - TERRACAP

## RELATÓRIO

Tornam os autos a julgamento por esta Eg. Câmara, tendo em vista Embargos de Declaração, opostos pela Fazenda Nacional e acatados pelo despacho de fls. 130/131.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão da d. 1ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que lavrou o Acórdão 301-29.643, consubstanciado na seguinte ementa:

### *"DECADÊNCIA.*

*A contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia haver sido efetuado. É temporâneo o lançamento do ITR 93 do qual o contribuinte seja intimado em 29.12.98.*

### *NUMERAÇÃO E DATA DO AUTO DE INFRAÇÃO.*

*A numeração do Auto de Infração não é requisito essencial para o lançamento por não trazer qualquer prejuízo à defesa.*

*A falta de data de lavratura não torna nulo o Auto de Infração quando não há prejuízo para a defesa.*

### *SUJEITO PASSIVO DO ITR.*

*São contribuintes do Imposto Territorial Rural o proprietário, o possuidor ou o detentor a qualquer título de imóvel rural assim definido em lei, sendo facultado ao Fisco exigir o tributo, sem benefício de ordem, de qualquer deles.*

### *ISENÇÃO DO ITR PARA A TERRACAP.*

*A Lei 5.861/72, em seu artigo 3º, inciso VIII, excetua da isenção do ITR os imóveis rurais da TERRACAP que sejam objeto de alienação, cessão ou promessa de cessão, bem como de posse ou uso por terceiros a qualquer título.*

### *MULTA MORA. CONTRIBUIÇÕES CNA, SENAR, CONTAG E TAXA CADASTRAL.*

*A mora, nos lançamentos do ITR, em que não há exigência legal de antecipação de cálculo e pagamento do tributo, só existe após o lançamento e o decurso do prazo para pagamento, não sendo exigível a multa de mora, relativa às contribuições e à taxa cadastral, no auto de infração ou notificação de lançamento.*

### *RECURSO PROVIDO PARCIALMENTE.*

Do acórdão cuja ementa encontra-se supra transcrita, a

Processo nº. : 10166.001660/00-61

Acórdão nº. : CSRF/03-04.353

Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial, aduzindo que o contribuinte não se insurgiu com relação à questão da aplicação da multa de mora, contudo, a questão foi abordada pelo acórdão recorrido, que divergiu de julgado da 2ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, como demonstra o trecho da ementa do acórdão paradigma:

**“RECURSO VOLUNTÁRIO.**

(...) omissis

**MULTA DE MORA**

É vedado ao julgador atuar sobre aquilo que não foi objeto de expressa manifestação pelo titular do interesse.” (Acórdão nº 302-35002, Relatora: Maria Helena Cotta Cardozo, Sessão: 8 de novembro de 2001).

Requer pelo provimento do Recurso Especial, a fim de que seja reformado o acórdão recorrido, para ser restaurada a multa de mora aplicada à contribuinte.

Instado a apresentar Contra-Razões, a contribuinte manifesta-se às fls. 103/105, alegando que o “argumento expedido pela recorrente que a Terracap não questionou a incidência da multa de mora, em sede de Recurso Voluntário, não procede, vez que a recorrente ao resistir ao lançamento tributário principal e ao aviar a sua defesa alcançou todas as parcelas acessórias, sendo certo de que a 1ª. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes ao proferir o v. Acórdão atacado operou dentro dos limites da contenda, para eximir a contribuinte de pagamento da multa de mora.”, requerendo seja improvido o Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional.

É o Relatório.

Processo nº. : 10166.001660/00-61  
Acórdão nº. : CSRF/03-04.353

**V O T O**

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator.

O Recurso Especial de Divergência oposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade e contém matéria de competência desta E. Câmara de Recursos Fiscais, o que habilita esta Colenda Turma a examinar o feito.

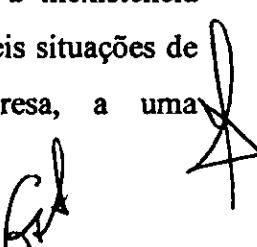
O cerne da questão encontra-se no entendimento da Fazenda Nacional de que no acórdão recorrido, ocorreu decisão ultra petita.

Tenho o entendimento de que a decisão colegiada recorrida não extrapolou sua competência judicante, uma vez que não está limitada a apreciação dos termos expressamente veiculados no Recurso Voluntário ou de Ofício.

O poder, ou melhor dizendo, o dever de revisão deve passar pela conferência da regularidade do ato de lançamento, pois está é a competência originária do Conselho, desde sua criação.

Aliás, Alberto Xavier, em sua brilhante obra "Do Lançamento, Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário" (Ed. Forense, 1998, pág.247/248) trata da extensão da competência da revisão administrativa do lançamento, explicando:

"O tema da revisão do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa envolve a ponderação de um conflito latente entre o princípio da legalidade – favorável à eliminação da ilegalidade que tenha afetado o ato primário de lançamento – e o princípio da segurança jurídica – favorável à estabilidade das situações jurídicas subjetivas declaradas por atos da autoridade Pública. Ora, se é certo que a restauração da legalidade violada, pela revisão do ato ilegal, reclama o afastamento de limites que a impeçam ou dificultem, também é verdade que a inexistência desses limites geraria para os particulares intoleráveis situações de incerteza, submetendo-os, porventura de surpresa, a uma



Processo nº. : 10166.001660/00-61  
Acórdão nº. : CSRF/03-04.353

pluralidade de novas definições da mesma situação jurídica, por ato da mesma autoridade ou de autoridade distinta, num exercício ilimitado do seu poder de lançar.

Sistemas baseados numa ilimitada revisibilidade dos atos tributários por iniciativa da Administração só podem conceber-se em ordens jurídicas de inspiração totalitária, avessas à idéia de segurança jurídica, como a do nacional-socialismo alemão que, no § 19º da *Steuereinfachungsvreordnung*, de 14 de setembro de 1944, autorizava a Administração fiscal a corrigir, sem quaisquer limites, os erros das suas decisões.

O Direito brasileiro estabeleceu para os poderes da revisão do lançamento duas ordens de limites: *limites temporais*, respeitantes ao prazo dentro do qual a revisão pode ser legitimamente efetuada e *limites objetivos*, respeitantes aos fundamentos que podem ser invocados para proceder à revisão.”

Continua o autor, na mesma obra ao analisar “os conceitos de erro de fato, erro de direito e modificação de critérios jurídicos: erro de direito em concreto e erro de direito em abstrato”:

“São três os fundamentos da revisão do lançamento: (i) a fraude ou falta funcional da autoridade que o praticou; (ii) a omissão de ato ou formalidade essencial; (iii) a existência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. Pode, assim, dizer-se que os vícios que suscitam a anulação ou reforma do ato administrativo de lançamento são a *fraude*, o *vício de forma* e o *erro*.

Concentremo-nos no erro como fundamento da revisão do lançamento.

Tem feito, entre nós, correr rios de tinta a questão de saber se apenas o

Processo nº. : 10166.001660/00-61

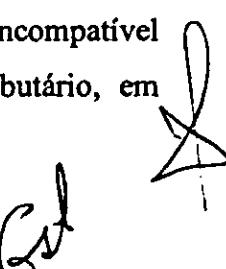
Acórdão nº. : CSRF/03-04.353

“erro de fato” é fundamento da revisão do lançamento ou se também é invocável o “erro de direito”.

Em estudo publicado em 1948, RUBENS GOMES DE SOUSA sustentou a tese da irrevisibilidade do lançamento com fundamento em erro de direito. Começa o autor por observar que a imutabilidade tendencial do lançamento resulta do fato de ele criar uma situação jurídica bilateral: “Se, por um lado, origina para o contribuinte a obrigação de pagar o imposto lançado, por outro lado confere-lhe o direito a ser tratado exatamente de acordo com o referido estatuto legal tributário, já agora não só no que aquele estatuto tem de geral e impessoal, como, principalmente, naquilo que se tornou individual e pessoal por força do lançamento efetuado”.

Esta imutabilidade – prossegue RUBENS GOMES DE SOUSA – não deve prevalecer se o lançamento foi praticado por erro de fato. Ao invés, não seria aceitável a revisibilidade “baseada em eventual divergência entre os conceitos jurídicos adotados pelo contribuinte e os adotados pelo Fisco na interpretação ou conceituação para efeitos fiscais dos fatos pertinentes ao lançamento, quando a aludida divergência se traduz por uma mudança de orientação do Fisco, posterior a um primeiro lançamento em que tenham sido adotados ou aceitos pelo Fisco conceitos jurídicos que este subseqüentemente venha a repudiar.” É inadmissível que o Fisco possa “venire contra factum próprio” e anular “ex officio” um lançamento e substituí-lo por outro, ou ainda, proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitaria por ocasião de um primeiro lançamento.

E isto com fundamento em que “o direito presume-se conhecido, mormente da autoridade incumbida da sua aplicação e, nessas condições, sendo o lançamento uma função precípua e um dever funcional da referida autoridade, a ela cumpre não incorrer em erro ao aplicá-lo, sob pena de não o poder retificar posteriormente”.

A aplicação da lei – disse-o RUBENS GOMES DE SOUSA noutro estudo – é matéria opinativa no sentido de que comporta um elemento de juízo hermenêutico; assim sendo, a variabilidade dos critérios de aplicação da lei implicaria uma discricionariedade incompatível com a própria natureza das leis de direito público, em geral, e de direito tributário, em particular”. 

A esta construção aderiu expressamente GILBERTO ULHOA CANTO, segundo o qual a circunstância do erro de direito não ensejar anulação espontânea pela própria Administração resulta do fato de esta, ao invés dos indivíduos, “é governo, é poder, faz aplicação da lei, não pode ignorá-la ou pretender, a posteriori, ter feito dela errôneo uso”.

Sucede que o Projeto do Código Tributário Nacional (de cuja Comissão elaboradora RUBENS GOMES DE SOUSA fez parte), estabeleceu no seu artigo 109 que o lançamento regularmente notificado ao contribuinte é definitivo e inalterável, ressalvadas as hipóteses de revisão previstas em seu artigo 111, entre as quais se encontravam as de apreciação de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior, de preterição de formalidade substancial no processo do lançamento primitivo, e de vício desse lançamento por erro na apreciação dos fatos *ou na aplicação da lei.*”

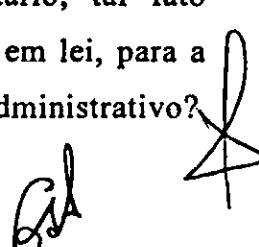
Desde logo se vê que a competência do conselho de Contribuintes pode e deve ser exercida para conferir e confirmar o lançamento, se for o caso.

Diante de tais motivos entendo que não há, no caso, decisão “ultra petita” a ser reformada, até porque, se o contribuinte irresignou-se contra o lançamento da obrigação principal, obviamente também é contrário à cobrança da obrigação acessória.

E no que diz respeito à obrigação acessória, no caso a cobrança de multa moratória, este Relator rende homenagens à Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, da E. Primeira Câmara do E. Segundo Conselho de Contribuintes, que, no Recurso 102.444 exarou brilhante voto, aqui integralmente adotado para decidir a controvérsia lavrada.

Diante da discussão sobre o cabimento ou não de multa moratória, nos casos de ITR, assim decidiu a ilustre Conselheira:

“Frente a tal controvérsia, impende que seja posta a seguinte questão: o contribuinte interpôs impugnação ao lançamento antes do prazo para o vencimento do tributo, e, ex vi do artigo 151, III, do CTN, suspendeu a exigibilidade do crédito tributário; tal fato alteraria a data do vencimento, inicialmente prevista em lei, para a data da decisão definitiva anotada no processo administrativo?



Processo nº. : 10166.001660/00-61  
Acórdão nº. : CSRF/03-04.353

A constituição do crédito tributário, consoante o artigo 142 do CTN, se faz com o lançamento que é “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Segundo o magistério de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 10a edição, Editora Forense: Rio de Janeiro, 1986, p. 502):

“Na doutrina, o lançamento tem sido definido como o ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente competente do Fisco para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o quantum do tributo a ser cobrado.”  
(destaques do original)

Com efeito, o lançamento tributário é o ato administrativo através do qual é aplicada a norma tributária material ao caso concreto, que se traduz na quantificação da prestação tributária.

Ocorre que, mesmo quantificada a obrigação tributária pelo lançamento, a exigibilidade da prestação devida apenas se dá com o vencimento, antes de tal termo, a obrigação pode ser cumprida, mas não exigida. O vencimento da obrigação tributária é tratado pelo artigo 160 do CTN1.

Pela regra acima invocada, em princípio, cabe à pessoa de Direito Público competente para instituir o tributo fixar o vencimento do crédito tributário, entretanto, tal regra é supletiva, uma vez que, no silêncio da legislação pertinente, o vencimento ocorrerá dentro de trinta dias, contados daquele em que o sujeito passivo for notificado do lançamento.

Entretanto, o CTN, em hipótese elencada no artigo 151, permite que

<sup>1</sup> “Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito tributário ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado no lançamento.”

Processo nº. : 10166.001660/00-61

Acórdão nº. : CSRF/03-04.353

o sujeito passivo da obrigação tributária reaja contra a atuação da Administração Pública, utilizando-se de meios através dos quais se estabelecem controvérsias acerca do lançamento efetuado. Ao adotar o sujeito passivo qualquer de tais medidas, impede a Fazenda Pública de exigir o crédito discutido até a decisão final da controvérsia, uma vez que, ao se ter contestado qualquer dos suportes da obrigação tributária, elementos responsáveis pela sua gênese, tem-se atingida direta e imediatamente a eficácia deste ato, impedindo a exigência do crédito tributário.

A sistemática de cobrança do Imposto Territorial Rural, tributo ora tratado, dá-se da seguinte forma: anualmente, os proprietários dos imóveis rurais, titular do seu domínio útil ou possuidores a qualquer título apresentam declaração à administradora do tributo com as informações relativas aos imóveis, que são necessárias ao cálculo do tributo. A Fazenda Pública, possuidora dos cadastros dos referidos imóveis e dos valores tributáveis mínimos por cada microrregião, e, à vista das informações prestadas pelo sujeito passivo, efetua o lançamento do crédito tributário e emite uma notificação, para que seja informado ao contribuinte seu valor e data de vencimento. Neste caso, o sujeito passivo apenas recairá em mora após o vencimento determinado na notificação.

Na espécie, o contribuinte interpôs impugnação ao lançamento, nos termos do processo administrativo tributário, antes do prazo estipulado para o vencimento do crédito tributário, medida que se inclui entre aquelas elencadas no artigo 151, III, do CTN como suspensiva da exigibilidade do crédito tributário pela Fazenda Pública, desencadeando a questão nodal inicialmente posta de se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário levaria o termo do vencimento do tributo para o pronunciamento definitivo no deslinde da controvérsia suscitada.

É do tributarista Alberto Xavier (Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, 2a edição, Editora Forense: Rio de Janeiro, 1998, pp. 425/427), a lição:

“O conceito de “exigibilidade do crédito” (a que a suspensão se refere) abrange, em sentido amplo, tanto os direitos substanciais à realização voluntária da prestação pelo devedor, quanto aos poderes processuais para promover a sua realização coativa, caso a

Processo nº. : 10166.001660/00-61  
Acórdão nº. : CSRF/03-04.353

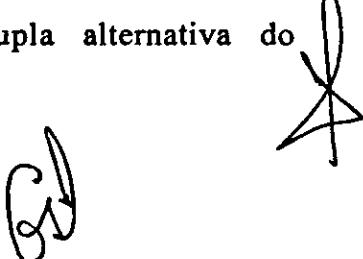
prestaçao não seja voluntariamente cumprida. Com efeito, a exigibilidade da prestaçao devida apenas ocorre com o vencimento, quer este dependa de prazo inicial ou suspensivo, quer dependa de interpelação. Antes do vencimento a obrigaçao pode ser cumprida mas não exigida. Tão logo ocorrido o vencimento, sem que o cumprimento tenha sido efetuado, verifica-se "de pleno direito" a mora pelo devedor (artigo 960 do Código Civil).

Vencimento, exigibilidade e mora andam de mãos dadas. A exigibilidade decorre do vencimento e a mora resulta do não cumprimento da obrigaçao exigível. Sem exigibilidade não há mora. Se a exigibilidade está suspensa, suspensa está a mora. Se a exigibilidade se extingue, extinta está a mora.

O que pode suceder é que o vencimento não produza necessariamente a exigibilidade e, conseqüentemente, a mora, por entretanto, ter ocorrido um fato novo, que obsta à produção dos seus efeitos. Pode uma obrigaçao estar vencida, pelo decurso do prazo e, contudo, não ser exigível, nem dar lugar à mora, por, entretanto ter ocorrido um fato ao qual a lei atribui os efeitos de suspender a exigibilidade, inobstante ter ocorrido o vencimento. É precisamente isto que sucede com os fatos suspensivos da exigibilidade previstos no artigo 151 do Código Tributário Nacional."

Mais adiante, ao discorrer sobre os modos em que se operam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o mesmo professor se refere aos efeitos de tal suspensão quando já houver sido praticado o lançamento, o que ocorre na espécie, da seguinte forma:

"A suspensão da exigibilidade opera de modo diverso, consoante já tenha sido ou não praticado o lançamento e consoante a providência suspensiva tenha sido adotada antes ou depois do vencimento da obrigaçao, momento no qual ocorre a dupla alternativa do cumprimento ou da mora.



Processo nº. : 10166.001660/00-61  
Acórdão nº. : CSRF/03-04.353

Se o lançamento já foi praticado e a providência suspensiva foi adotada antes do vencimento, a suspensão da exigibilidade do crédito “constituído” pelo lançamento resulta da suspensão do início da mora, que não começa a correr, inobstante operado o vencimento da obrigação pela decorrência do prazo (...).”

Esteada em tão abalizada doutrina, sou pela corrente que entende que o vencimento do crédito tributário fica em suspenso a partir do momento em que o contribuinte manifesta sua inconformidade com a exigência, mediante impugnação apresentada antes do vencimento. Adia-se, portanto, o vencimento da obrigação, não se permitindo a fluência de quaisquer prazos, inclusive o prazo extintivo legal contra o direito à exigência.

Entendo que a cobrança de multa de mora é aplicável aos casos de inadimplemento da obrigação tributária em que o sujeito passivo não tenha tomado qualquer providência capaz de influir no prazo do vencimento do tributo, o que não ocorre na espécie.

Paulo de Barros Carvalho, eminente tratadista do Direito Tributário, em *Curso de Direito Tributário*, 9a edição, Editora Saraiva, São Paulo, 1997, p. 337, discorre sobre as características distintivas entre a multa de mora e os juros moratórios:

“b) As multas de mora são também penalidades pecuniárias, mas destituídas de nota punitiva. Nelas predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito. (...)

c) Sobre os mesmos fundamentos, os juros de mora, cobrados na base de 1% ao mês, quando a lei não dispuser outra taxa, são tidos por acréscimo de cunho civil, à semelhança daqueles usuais nas avenças de direito privado. Igualmente aqui não se lhes pode negar feição administrativa. Instituídos em lei e cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada, distam de ser equiparados aos juros de mora convencionados pelas partes, debaixo do regime da autonomia da vontade. Sua cobrança pela Administração não tem fins punitivos, que atemorizem o

Processo nº. : 10166.001660/00-61  
Acórdão nº. : CSRF/03-04.353

retardatário ou o desestimule na prática da dilação do pagamento. Para isso atuam as multas moratórias. Os juros adquirem um traço remuneratório do capital que permanece em mãos do administrado por tempo excedente ao permitido. Essa particularidade ganha realce, na medida em que o valor monetário da dívida se vai corrigindo, o que presume manter-se constante com o passar do tempo. Ainda que cobrados em taxas diminutas (1% do montante devido, quando a lei não dispuser sobre outro valor percentual), os juros de mora são adicionais à quantia do débito, e exibem, então, sua essência remuneratória, motivada pela circunstância de o contribuinte reter consigo importância que não lhe pertence.”

Assim, in casu, vez que, com a impugnação, e a conseqüente suspensão da exigibilidade do crédito tributário, seu vencimento se transporta para o término do prazo assinado para o cumprimento da decisão definitiva no processo administrativo, somente há que se falar em mora se o crédito não for pago nesse lapso de tempo, a partir do qual se torna exigível. Em não havendo vencimento desatendido, não se configura a mora, não sendo, portanto, cabível cogitar na aplicação de multa moratória, pois que não há mora a penalizar. Devendo, no entanto, a sua exigência ser cabível caso o crédito não seja pago nos trinta dias seguintes à intimação da decisão administrativa definitiva.

Diante do exposto, estando perfeitamente evidenciada a improcedência da penalidade aplicada pela repartição de origem, e acertada a decisão por parte da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, conheço do Recurso de Divergência para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões – DF, em 16 de maio de 2005.

NILTON LUIZ BARTOLI