



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

433

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 19 / 04 / 2000
C	St
	Rubrica

Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826  
  
Sessão : 08 de junho 1999  
Recurso : 102.470  
Recorrente : RONEI LEAL DE PAULA  
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

**ITR - VTNm** – A fixação do Valor da Terra Nua mínimo - VTNm pela lei, para a formalização do lançamento do ITR, tem como efeitos principais criar uma presunção *juris tantum* em favor da Fazenda Pública, invertendo o ônus da prova, caso o contribuinte se insurja contra o valor de pauta estabelecido na legislação, sendo as instâncias administrativas de julgamento o foro competente para tal discussão. O Laudo de Avaliação, que esteja em conformidade com os requisitos legais, é o instrumento adequado para que se proceda a revisão do VTNm adotado para o lançamento. A autoridade administrativa competente poderá rever o VTNm, que vier a ser questionado, com base em Laudo Técnico emitido por entidade de reconhecida capacidade técnica ou profissional devidamente habilitado, desde que demonstrados os elementos suficientes ao embasamento da revisão do VTNm, pleiteada pelo contribuinte (§ 4º do artigo 3º da Lei nº 8.847/94). **MULTA DE MORA – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – IMPUGNAÇÃO** - A impugnação, e a conseqüente suspensão da exigibilidade do crédito tributário, transporta o seu vencimento 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. **JUROS DE MORA – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – IMPUGNAÇÃO** - É cabível a aplicação de juros de mora, por não se revestirem os mesmos de qualquer vestígio de penalidade pelo não pagamento do débito fiscal, sim que compensatórios pela não disponibilização do valor devido ao Erário (art. 5º do Decreto-Lei nº 1.736/79). **Recurso a que se dá provimento parcial.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por:  
RONEI LEAL DE PAULA.



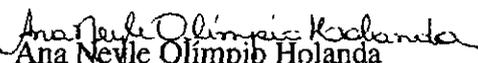
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 08 de junho 1999

  
Luíza Helena Galante de Moraes  
**Presidenta**

  
Ana Neyle Olímpio Holanda  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rogério Gustavo Dreyer, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa, Geber Moreira e Sérgio Gomes Velloso.

Mal/Ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10630.001184/96-41**  
**Acórdão : 201-72.826**  
**Recurso : 102.470**  
**Recorrente : RONEI LEAL DE PAULA**

**RELATÓRIO**

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório da Diligência nº 201-04.491 (fls. 32/36), que passo a ler em sessão.

Em cumprimento à Diligência, supra-referida, a Seção de Arrecadação da Delegacia da Receita Federal em Governador Valadares, Estado de Minas Gerais, através do Termo de Intimação nº 021/99, intimou o interessado a, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência, apresentar Laudo Técnico de Avaliação da propriedade, objeto do lançamento, guerreado, juntamente com a referente Anotação de Responsabilidade Técnica – ART.

De acordo com o Aviso de Recebimento – AR de fls. 41, o recorrente foi cientificado da intimação em 08 de fevereiro de 1999.

Dentro do prazo determinado pela autoridade preparadora, o recorrente apresentou Laudo Técnico de Avaliação (fls. 44/46), acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica – ART nº 2275301/CREA-MG.

É o relatório.

CA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826

### VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Na peça recursal apresentada, o contribuinte insurge-se contra o Valor da Terra Nua mínimo – VTNm - adotado pela Secretaria da Receita Federal como base de cálculo para o lançamento guerreado, e, para contestá-lo, apresentou Laudo Técnico de Avaliação (fls. 04).

Para a atribuição do guerreado VTNm foram consideradas as características gerais da região onde estava localizada a propriedade rural. A fixação legal do VTNm, para a formalização do lançamento do ITR, tem como efeitos principais criar uma presunção *juris tantum* em favor da Fazenda Pública, invertendo o ônus da prova caso o contribuinte se insurja contra o valor de pauta estabelecido na legislação, sendo as instâncias administrativas de julgamento o foro competente para tal discussão.

A possibilidade do contraditório fica patenteada pela apresentação do Laudo de Avaliação, inscrita no § 4º do seu artigo 3º da Lei nº 8.847/94, que permitiu ao contribuinte a apresentação de instrumento, no qual reste comprovado existir em sua propriedade características peculiares que a distingam das demais da região, à vista do qual, poderá a autoridade administrativa rever o VTNm que lhe fora atribuído.

Assim, o Laudo de Avaliação que preencha os requisitos legais é o meio hábil para que a autoridade administrativa possa rever o VTNm questionado pelo contribuinte, e, por se configurar em prova de fundamental importância para o deslinde dos casos em que esteja presente tal questionamento, o Laudo Técnico de Avaliação deverá fornecer elementos suficientes ao embasamento da revisão do VTNm, pleiteada pelo contribuinte.

Por considerar que o Laudo Técnico inicialmente apresentado não era suficiente para permitir ao julgador a convicção de que a propriedade, objeto do lançamento, possui características peculiares que a distingam das demais da região, o que possibilitaria a revisão do VTNm que lhe fora atribuído, foi facultada ao recorrente a apresentação de outro instrumento capaz de fornecer tais elementos.

Destarte, o interessado trouxe aos autos tal instrumento, em que, a nosso ver, demonstram-se satisfatoriamente as peculiaridades da propriedade rural, sendo capaz de fornecer



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826

elementos suficientes ao embasamento da revisão do VTNm, pleiteada pelo contribuinte. Frise-se, ainda, que o Laudo Técnico apresentado foi firmado por Engenheiro Agrônomo, precedido da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica – ART nº 2275314, junto ao CRE-MG, estando o profissional avaliador sujeito às sanções penais cabíveis, se verificadas quaisquer possíveis irregularidades na sua emissão.

O recorrente rebela-se, também, contra a imposição de multa moratória e juros de mora, determinados pela decisão *a quo*. Alega não proceder tal cobrança, uma vez que o artigo 161 do Código Tributário Nacional - CTN estabelece a incidência de juros a partir do vencimento do crédito, e não da obrigação, e o crédito questionado ainda não se venceu, em face da adoção das medidas recursais previstas no artigo 151 do mesmo diploma legal.

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?

A constituição do crédito tributário, consoante com 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826

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 CTN, que determina:

“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.”

Pela regra acima invocada, em princípio, cabe à pessoa de Direito Público competente para instituir o tributo e 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826

O 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), do alto do seu magistério, nos ensina que:

“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 prestação não seja voluntariamente cumprida. Com efeito, a *exigibilidade* da prestação devida apenas ocorre com o *vencimento*, quer este dependa de prazo inicial ou suspensivo, quer dependa de interpelação. Antes do vencimento a obrigação 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 obrigação 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 obrigação 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.” (destaques do original, grifos nossos)

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



Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826

tenha sido adotada antes ou depois do vencimento da obrigação, momento no qual ocorre a dupla alternativa do cumprimento ou da mora.

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 (...). (destaques do original, grifos nossos)

Esteada em tão abalizada doutrina, e acompanhando parte majoritária neste Colegiado, somos 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.

A decisão recorrida esteia-se nas determinações do artigo 2º, incisos I e II, da Lei nº 8.022, de 12/04/90, para determinar a imposição de multa e juros moratórios. O dispositivo legal invocado determina:

“Art. 2º - As receitas de que trata o art. 1º desta Lei, quando não recolhidas nos prazos fixados, serão atualizadas monetariamente, na data do efetivo pagamento, nos termos do art. 61 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, e cobradas pela União com os seguintes acréscimos:

I - juros de mora, na via administrativa ou judicial, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês e calculados sobre o valor atualizado, monetariamente, na forma da legislação em vigor;

II - multa de mora de 20% (vinte por cento) sobre o valor atualizado, monetariamente, sendo reduzida a 10% (dez por cento) se o pagamento for efetuado até o último dia útil do mês subsequente àquele em que deveria ter sido pago.” (grifamos)

Entendemos que as determinações legais supracitadas são aplicáveis 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.

*Ex positis*, trata-se de saber se diante de tais circunstâncias é cabível a imposição de multa de mora e juros moratórios ao crédito tributário ora questionado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826

Para esclarecer tal demanda adotamos as razões expendidas pelo ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, no julgamento do Acórdão nº 202-09.387, onde foi tratado tal assunto:

“Preliminarmente, tenho em que não se hão de adotar, para o deslinde da questão, em relação à multa de mora, os mesmos critérios na interpretação e aplicação da lei, aplicáveis aos juros de mora, salvo, obviamente, no que a lei dispuser expressamente a respeito.

Isso, tendo em vista que a doutrina e jurisprudência emprestam aos referidos institutos conceitos nitidamente distintos.

Assim é que os juros de mora têm caráter meramente .... moratórios, fluem naturalmente com o decurso do tempo e até, adotando, por analogia, a regra do § 2º do art. 1.536 do Código Civil, podem se contar “a partir da citação” (que, na área administrativa, corresponderia à notificação do lançamento), antes mesmo de a decisão condenatória passar em julgado.

Já a multa de mora é imposição de caráter punitivo e, como tal, exige indagação mais rigorosa, não podendo ser aplicada por extensão ou analogia.

Conforme extraímos sobre a matéria, “é uma sanção pela prática de ato ilícito, ato imperativo, fundado na faculdade discricionária da administração”. Deve, por isso, atender os requisitos essenciais de fundo e forma.

Rigorosamente, não se pode retirar o caráter de sanção à multa de mora, posto que afeta o patrimônio do infrator, tal como a multa pelas infrações a disposições tributárias.

E, nos ensinamentos do saudoso mestre Rubens Gomes de Souza, “encarada sob o ponto de vista do infrator, esta sanção administrativa tem, inquestionavelmente, caráter punitivo ou repressivo, e daí se justifica sua sujeição aos princípios gerais do direito criminal” (Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional). “ (destaques do original)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826

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 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.”  
(grifos nossos)

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826

Entretanto, entendemos ser cabível a aplicação de juros de mora, vez que, de todo o exposto, tem-se não se revestirem os mesmos de qualquer vestígio de penalidade pelo não pagamento do débito fiscal, sim que compensatórios pela não disponibilização do valor devido ao Erário, posição corroborada pelas determinações do Decreto-Lei nº 1.736, de 20/12/79, que em seu artigo 5º, determina:

“Art. 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.”

A partir de tais considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para adequar o VTNm adotado no lançamento àquele indicado pelo Laudo Técnico de Avaliação de fls. 44/46, com esteio nas determinações do artigo 3º, § 4º, da Lei nº 8.847/94, bem como para reformar a decisão *a quo* e excluir o valor da multa de mora ali determinada, desde que a exigência seja paga no prazo legal de 30 (trinta) dias contados da intimação da decisão administrativa definitiva, mantida a incidência de juros moratórios sem qualquer alteração.

Sala das Sessões, 08 de junho 1999

*Ana Neyle Olímpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

133

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 19 / 04 / 2000
C	ST
	Itapirica

**Processo** : 10630.001184/96-41  
**Acórdão** : 201-72.826

**Sessão** : 08 de junho 1999  
**Recurso** : 102.470  
**Recorrente** : RONEI LEAL DE PAULA  
**Recorrida** : DRJ em Juiz de Fora - MG

**ITR - VTNm** – A fixação do Valor da Terra Nua mínimo - VTNm pela lei, para a formalização do lançamento do ITR, tem como efeitos principais criar uma presunção *juris tantum* em favor da Fazenda Pública, invertendo o ônus da prova, caso o contribuinte se insurja contra o valor de pauta estabelecido na legislação, sendo as instâncias administrativas de julgamento o foro competente para tal discussão. O Laudo de Avaliação, que esteja em conformidade com os requisitos legais, é o instrumento adequado para que se proceda a revisão do VTNm adotado para o lançamento. A autoridade administrativa competente poderá rever o VTNm, que vier a ser questionado, com base em Laudo Técnico emitido por entidade de reconhecida capacidade técnica ou profissional devidamente habilitado, desde que demonstrados os elementos suficientes ao embasamento da revisão do VTNm, pleiteada pelo contribuinte (§ 4º do artigo 3º da Lei nº 8.847/94). **MULTA DE MORA – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – IMPUGNAÇÃO** - A impugnação, e a conseqüente suspensão da exigibilidade do crédito tributário, transporta o seu vencimento 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. **JUROS DE MORA – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – IMPUGNAÇÃO** - É cabível a aplicação de juros de mora, por não se revestirem os mesmos de qualquer vestígio de penalidade pelo não pagamento do débito fiscal, sim que compensatórios pela não disponibilização do valor devido ao Erário (art. 5º do Decreto-Lei nº 1.736/79). **Recurso a que se dá provimento parcial.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por:  
RONEI LEAL DE PAULA.

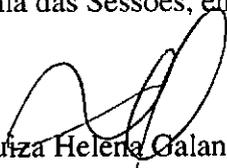


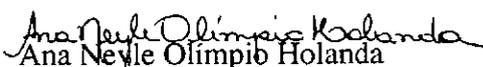
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 08 de junho 1999

  
Luíza Helena Galante de Moraes  
**Presidenta**

  
Ana Neyle Olímpio Holanda  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rogério Gustavo Dreyer, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa, Geber Moreira e Sérgio Gomes Velloso.

Mal/Ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10630.001184/96-41  
**Acórdão** : 201-72.826  
**Recurso** : 102.470  
**Recorrente** : RONEI LEAL DE PAULA

**RELATÓRIO**

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório da Diligência nº 201-04.491 (fls. 32/36), que passo a ler em sessão.

Em cumprimento à Diligência, supra-referida, a Seção de Arrecadação da Delegacia da Receita Federal em Governador Valadares, Estado de Minas Gerais, através do Termo de Intimação nº 021/99, intimou o interessado a, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência, apresentar Laudo Técnico de Avaliação da propriedade, objeto do lançamento, guerreado, juntamente com a referente Anotação de Responsabilidade Técnica – ART.

De acordo com o Aviso de Recebimento – AR de fls. 41, o recorrente foi cientificado da intimação em 08 de fevereiro de 1999.

Dentro do prazo determinado pela autoridade preparadora, o recorrente apresentou Laudo Técnico de Avaliação (fls. 44/46), acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica – ART nº 2275301/CREA-MG.

É o relatório.

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10630.001184/96-41**  
**Acórdão : 201-72.826**

### VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Na peça recursal apresentada, o contribuinte insurge-se contra o Valor da Terra Nua mínimo – VTNm - adotado pela Secretaria da Receita Federal como base de cálculo para o lançamento guerreado, e, para contestá-lo, apresentou Laudo Técnico de Avaliação (fls. 04).

Para a atribuição do guerreado VTNm foram consideradas as características gerais da região onde estava localizada a propriedade rural. A fixação legal do VTNm, para a formalização do lançamento do ITR, tem como efeitos principais criar uma presunção *juris tantum* em favor da Fazenda Pública, invertendo o ônus da prova caso o contribuinte se insurja contra o valor de pauta estabelecido na legislação, sendo as instâncias administrativas de julgamento o foro competente para tal discussão.

A possibilidade do contraditório fica patenteada pela apresentação do Laudo de Avaliação, inscrita no § 4º do seu artigo 3º da Lei nº 8.847/94, que permitiu ao contribuinte a apresentação de instrumento, no qual reste comprovado existir em sua propriedade características peculiares que a distingam das demais da região, à vista do qual, poderá a autoridade administrativa rever o VTNm que lhe fora atribuído.

Assim, o Laudo de Avaliação que preencha os requisitos legais é o meio hábil para que a autoridade administrativa possa rever o VTNm questionado pelo contribuinte, e, por se configurar em prova de fundamental importância para o deslinde dos casos em que esteja presente tal questionamento, o Laudo Técnico de Avaliação deverá fornecer elementos suficientes ao embasamento da revisão do VTNm, pleiteada pelo contribuinte.

Por considerar que o Laudo Técnico inicialmente apresentado não era suficiente para permitir ao julgador a convicção de que a propriedade, objeto do lançamento, possui características peculiares que a distingam das demais da região, o que possibilitaria a revisão do VTNm que lhe fora atribuído, foi facultada ao recorrente a apresentação de outro instrumento capaz de fornecer tais elementos.

Destarte, o interessado trouxe aos autos tal instrumento, em que, a nosso ver, demonstram-se satisfatoriamente as peculiaridades da propriedade rural, sendo capaz de fornecer



**Processo : 10630.001184/96-41**  
**Acórdão : 201-72.826**

elementos suficientes ao embasamento da revisão do VTNm, pleiteada pelo contribuinte. Frise-se, ainda, que o Laudo Técnico apresentado foi firmado por Engenheiro Agrônomo, precedido da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica – ART nº 2275314, junto ao CRE-MG, estando o profissional avaliador sujeito às sanções penais cabíveis, se verificadas quaisquer possíveis irregularidades na sua emissão.

O recorrente rebelou-se, também, contra a imposição de multa moratória e juros de mora, determinados pela decisão *a quo*. Alega não proceder tal cobrança, uma vez que o artigo 161 do Código Tributário Nacional - CTN estabelece a incidência de juros a partir do vencimento do crédito, e não da obrigação, e o crédito questionado ainda não se venceu, em face da adoção das medidas recursais previstas no artigo 151 do mesmo diploma legal.

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?

A constituição do crédito tributário, consoante com 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.

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10630.001184/96-41**  
**Acórdão : 201-72.826**

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 CTN, que determina:

“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.”

Pela regra acima invocada, em princípio, cabe à pessoa de Direito Público competente para instituir o tributo e 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 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.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826

O 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), do alto do seu magistério, nos ensina que:

“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 prestação não seja voluntariamente cumprida. Com efeito, a *exigibilidade* da prestação devida apenas ocorre com o *vencimento*, quer este dependa de prazo inicial ou suspensivo, quer dependa de interpelação. Antes do vencimento a obrigação 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 obrigação 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 obrigação 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.” (destaques do original, grifos nossos)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 10630.001184/96-41**  
**Acórdão : 201-72.826**

tenha sido adotada antes ou depois do vencimento da obrigação, momento no qual ocorre a dupla alternativa do cumprimento ou da mora.

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 (...)." (destaques do original, grifos nossos)

Esteada em tão abalizada doutrina, e acompanhando parte majoritária neste Colegiado, somos 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.

A decisão recorrida esteia-se nas determinações do artigo 2º, incisos I e II, da Lei nº 8.022, de 12/04/90, para determinar a imposição de multa e juros moratórios. O dispositivo legal invocado determina:

"Art. 2º - As receitas de que trata o art. 1º desta Lei, quando não recolhidas nos prazos fixados, serão atualizadas monetariamente, na data do efetivo pagamento, nos termos do art. 61 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, e cobradas pela União com os seguintes acréscimos:

I - juros de mora, na via administrativa ou judicial, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês e calculados sobre o valor atualizado, monetariamente, na forma da legislação em vigor;

II - multa de mora de 20% (vinte por cento) sobre o valor atualizado, monetariamente, sendo reduzida a 10% (dez por cento) se o pagamento for efetuado até o último dia útil do mês subsequente àquele em que deveria ter sido pago." (grifamos)

Entendemos que as determinações legais supracitadas são aplicáveis 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.

*Ex positis*, trata-se de saber se diante de tais circunstâncias é cabível a imposição de multa de mora e juros moratórios ao crédito tributário ora questionado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826

Para esclarecer tal demanda adotamos as razões expendidas pelo ilustre Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira, no julgamento do Acórdão nº 202-09.387, onde foi tratado tal assunto:

“Preliminarmente, tenho em que não se hão de adotar, para o deslinde da questão, em relação à multa de mora, os mesmos critérios na interpretação e aplicação da lei, aplicáveis aos juros de mora, salvo, obviamente, no que a lei dispuser expressamente a respeito.

Isso, tendo em vista que a doutrina e jurisprudência emprestam aos referidos institutos conceitos nitidamente distintos.

Assim é que os juros de mora têm caráter meramente .... moratórios, fluem naturalmente com o decurso do tempo e até, adotando, por analogia, a regra do § 2º do art. 1.536 do Código Civil, podem se contar “a partir da citação” (que, na área administrativa, corresponderia à notificação do lançamento), antes mesmo de a decisão condenatória passar em julgado.

Já a multa de mora é imposição de caráter punitivo e, como tal, exige indagação mais rigorosa, não podendo ser aplicada por extensão ou analogia.

Conforme extraímos sobre a matéria, “é uma sanção pela prática de ato ilícito, ato imperativo, fundado na faculdade discricionária da administração”. Deve, por isso, atender os requisitos essenciais de fundo e forma.

Rigorosamente, não se pode retirar o caráter de sanção à multa de mora, posto que afeta o patrimônio do infrator, tal como a multa pelas infrações a disposições tributárias.

E, nos ensinamentos do saudoso mestre Rubens Gomes de Souza, “encarada sob o ponto de vista do infrator, esta sanção administrativa tem, inquestionavelmente, caráter punitivo ou repressivo, e daí se justifica sua sujeição aos princípios gerais do direito criminal” (Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional). “ (destaques do original)



Processo : 10630.001184/96-41  
Acórdão : 201-72.826

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 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.”  
(grifos nossos)

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.

A



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10630.001184/96-41**  
**Acórdão : 201-72.826**

Entretanto, entendemos ser cabível a aplicação de juros de mora, vez que, de todo o exposto, tem-se não se revestirem os mesmos de qualquer vestígio de penalidade pelo não pagamento do débito fiscal, sim que compensatórios pela não disponibilização do valor devido ao Erário, posição corroborada pelas determinações do Decreto-Lei nº 1.736, de 20/12/79, que em seu artigo 5º, determina:

“Art. 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.”

A partir de tais considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para adequar o VTNm adotado no lançamento àquele indicado pelo Laudo Técnico de Avaliação de fls. 44/46, com esteio nas determinações do artigo 3º, § 4º, da Lei nº 8.847/94, bem como para reformar a decisão *a quo* e excluir o valor da multa de mora ali determinada, desde que a exigência seja paga no prazo legal de 30 (trinta) dias contados da intimação da decisão administrativa definitiva, mantida a incidência de juros moratórios sem qualquer alteração.

Sala das Sessões, 08 de junho 1999

*Ana Neyle Olímpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA