



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10820.002617/96-01
SESSÃO DE : 06 de dezembro de 2000
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602
RECURSO Nº : 121.089
RECORRENTE : DONATILIA ALVES DUARTE
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

VALOR DA TERRA NUA MÍNIMO - VTNm - A autoridade administrativa competente poderá rever, com base em Laudo Técnico de Avaliação, o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm, que vier a ser questionado. Previsão contida no § 4º, do art. 3º, da Lei n.º 8.847, de 28/01/94 e na Norma de Execução COSAR/COSIT/N.º 01, de 19/05/95.

MULTA DE MORA - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - A tempestiva interposição de impugnação ao lançamento tributário, gera efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário e postergar, consequentemente, o vencimento para o término do prazo fixado para o cumprimento da decisão definitiva no âmbito administrativo. Somente após o transcurso desse prazo final é que se torna possível a aplicação de penalidade no caso de inadimplida a obrigação da relação jurídica individual e concreta contida na decisão administrativa transitada em julgado. Aplicação do artigo 151, III, do CTN.

RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Manoel D'Assunção Ferreira Gomes e José Fernandes do Nascimento.

Brasília-DF, em 06 de dezembro de 2000


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


NILTON LUIZ BARTOLI
Relator

14 AGO 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, SÉRGIO SILVEIRA MELO e IRINEU BIANCHI. Ausente o Conselheiro ZENALDO LOIBMAN.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602
RECORRENTE : DONATILIA ALVES DUARTE
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

Trata-se de impugnação a lançamento do Imposto Territorial Rural – ITR, exercício 1.995, alegando a contribuinte, que o Valor da Terra Nua está fora da realidade. Aduz, ainda, que não foram excluídas do VTN as construções, instalações e benfeitorias, as culturas permanentes e temporárias, as pastagens cultivadas e melhoradas, e as florestas plantadas.

Juntou aos autos o Laudo Técnico de Avaliação elaborado pelo Engenheiro Agrônomo Carlos Augusto Arantes, CREA 060.183494-0, definindo o VTN médio para a região em R\$ 1.469,68/ha., a Notificação de Lançamento, relativa ao ano de 1.995, onde consta o VTN declarado pelo contribuinte em 147.742,81 UFIR, e o VTN retificado pela Secretaria da Receita Federal em 337.686,11 UFIR; a ART – Anotações de Responsabilidade Técnica, com o comprovante de recolhimento das taxas devidas.

Na Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto foi prolatada decisão, com a seguinte ementa:

“REVISÃO DO VALOR DA TERRA NUA mínimo (VTNm).

A revisão do Valor da Terra Nua mínimo fixado para o município é de competência exclusiva do Secretário da Receita Federal.

O Valor da Terra Nua (VTN) declarado pelo contribuinte será rejeitado pela Secretaria da Receita Federal, quando inferior ao VTNm/ha fixado para o município de localização do imóvel rural.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

A Intimação encaminhada à contribuinte inclui o valor do débito tributário, incluindo a multa de 20% e foi entregue aos 07/08/98. O recurso apresentado ingressou aos 08/09/98, tempestivamente, portanto.

Em suas razões, a contribuinte reitera os termos de sua impugnação, juntando novo Laudo Técnico de Avaliação, elaborado pelo mesmo perito acima nominado, dando o Valor médio da Terra Nua para o imóvel em questão de R\$ 1.479,47, para o mês de dezembro de 1.994. O Laudo vai mais além, calculando o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602

VTN tributável, chegando ao valor de R\$ 137,95. Ao Laudo foi anexada a ART – Anotações de Responsabilidade Técnica, com as taxas devidamente recolhidas.

Não houve o depósito recursal em virtude da decisão judicial que concedeu liminar, e posteriormente, em sentença final, determinando o prosseguimento do recurso sem aquela exigência.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602

VOTO

Conhecemos do Recurso Voluntário, por ser tempestivo, por atender aos demais requisitos de admissibilidade e por conter matéria de competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

O Recurso merece ser provido.

Este Relator, desde que a este Conselho foi cometida a competência para o exame do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR (há pouco tempo, anote-se), tende a adotar a posição de que é um direito do contribuinte questionar o Valor da Terra Nua – VTN, posto que expressamente previsto no § 4º, do art. 3º, da Lei n.º 8.847, de 28/01/94¹.

A própria Secretaria da Receita Federal instituiu a Norma de Execução COSAR/COSIT/N.º 01, de 19/05/95, disciplinando detalhadamente os procedimentos a serem adotados, inclusive no que se refere ao cálculo do Valor da Terra Nua mínimo (VTNm)².

Diante da objetividade e da clareza do texto legal - § 4º, do art. 3º, da Lei nº 8.847/94 - despendendo-se torna a invocação de princípios gerais de direito, para subsidiar qualquer método de interpretação, visando a retirar do contribuinte o direito de pleitear a revisão do Valor da Terra Nua mínimo (VTNm) e da autoridade administrativa o poder de fazê-lo, mediante a prerrogativa conferida por expressa determinação de lei.

A lei outorgou ao administrador tributário o poder de rever, a pedido do contribuinte, o Valor da Terra Nua mínimo (VTNm), à luz de determinado meio de prova, ou seja avaliação efetuada por perito (Engenheiro Civil, Engenheiro agrônomo,

¹ “Art. 3º (omissis):

§ 4º - A autoridade administrativa competente poderá rever, com base em laudo técnico emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm, que vier a ser questionado pelo contribuinte.”

² “12.6,”b”. Os valores referentes aos itens do Quadro de Cálculo do Valor da Terra Nua na DITR relativos a 31 de dezembro do exercício anterior, deverão ser comprovados através de: a) Avaliação efetuada por perito (Engenheiro Civil, Engenheiro Agrônomo, Engenheiro Florestal ou Corretor de Imóveis, devidamente habilitados; b) avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Municipais e Estaduais; c) outro documento que tenha seguido para aferir os valores em questão, como, por exemplo, anúncio de jornais, revista, folhetos de publicação geral, que tenham divulgado aqueles valores.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.089
ACÓRDÃO N° : 303-29.602

Engenheiro Florestal ou Corretor de Imóveis, devidamente habilitados; avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas Municipais e Estaduais; outro documento que tenha seguido para aferir os valores em questão, como, por exemplo, anúncio de jornais, revista, folhetos de publicação geral, que tenham divulgado aqueles valores (a Norma de Execução COSAR/COSIT/N.º 01, de 19/05/95, citada acima), o qual, se devidamente formalizado, enseja a revisão do Valor da Terra Nua - VTN, inclusive mínimo, porque assim determina a lei, por parte da autoridade administrativa.

Se o laudo de avaliação é o meio hábil para que a autoridade administrativa possa rever o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm - questionado pelo contribuinte, para admitir um valor menor que aquele trazido pela Instrução Normativa, considerando-se um erro da Administração Pública ao determiná-lo, nada impede que tal instrumento se preste a comprovar o erro cometido pelo contribuinte ao declarar tal valor, quando reste demonstrado à autoridade administrativa que tal diferença se deve a comprovado equívoco do contribuinte.

Neste ponto, merece comentário o artigo 147, do Código Tributário Nacional³.

Se de um lado é verdade, como acentuam muitos Julgadores de Primeira Instância, que o § 1º, do artigo 147, expressamente exige a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, antes de notificado o lançamento, de outro é também verdadeiro que o § 2º permite a retificação de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Não há sentido em se fechar a porta ao contribuinte para a retificação de sua declaração após a notificação do lançamento, quando o mesmo dispositivo, no parágrafo 2º, permite a retificação de ofício pela autoridade.

Não se olvide, por outro lado, que a Norma de Execução SRF/COSAR/COSIT/n.º 01., de 19 de maio de 1.995, que aprovava instruções relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR e receitas vinculadas, aprovou o Anexo IX (Documentação a ser exigida dos Contribuintes para cada uma

3

"Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º. A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º. Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602

das situações relacionadas no Anexo VIII), e dentre elas encontra-se a de número 12.6 (vide nota ²)

A mesma Norma de Execução citada acima, no Capítulo II - Reclamação -, dispõe no artigo 46 que "*o contribuinte deverá ser orientado a utilizar o procedimento sumário de Solicitação de Retificação de Lançamento através da apresentação do Formulário "Solicitação de Retificação de Lançamento - SR/TTR" (ANEXO VII), para apreciação das DRF e IRF.*"

Ora, como pode o Julgador de primeira instância pretender aplicar o § 1º, do artigo 147, do CTN, quando a própria Secretaria da Receita Federal prevê uma solicitação de retificação de lançamento, remetendo o contribuinte ao Anexo VII? Se não fosse possível, por que, então, colocar, no campo 17 desse mesmo anexo, a expressão "Solicito a retificação do lançamento acima, apresentando as seguintes razões:" ?

Em questão envolvendo o assunto, o E. Supremo Tribunal Federal e o E. Superior Tribunal de Justiça já se posicionaram favoravelmente à tese do recorrente, como se depreende abaixo:

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

DESCRIÇÃO: MANDADO DE SEGURANÇA

NÚMERO: 8798 - JULGAMENTO: 06/04/1964

E M E N T A:

É LÍCITA A REVISÃO DE LANÇAMENTO RESULTANTE DE ERRO DE FATO.

PUBLICAÇÃO: ADJ DATA-02-10-62 PG-02817 DJ DATA-25-01-62 PG-00195 EMENT. VOL-00491-01 PG-00298

RELATOR: HAHNEMANN GUIMARÃES - SESSÃO: TP - TRIBUNAL PLENO

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

DESCRIÇÃO: RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

NÚMERO: 34342 - JULGAMENTO: 02/05/1957

E M E N T A:

LANÇAMENTO FISCAL, REVISÃO; NÃO É LÍCITO AO FISCO REVER O SEU LANÇAMENTO COM BASE EM SIMPLES MUDANÇA DE CRITÉRIO ADMINISTRATIVO; SÓ PODE FAZÊ-LO EM VIRTUDE DE ERRO DE FATO.

PUBLICAÇÃO: EMENT VOL-00302-02 PG-00644 EMENT VOL-00302 PG-00644

RELATOR: AFRÂNIO COSTA

SESSÃO: 01 - PRIMEIRA TURMA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

DESCRIÇÃO: RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

NÚMERO: 34388 - JULGAMENTO: 13/08/1957

E M E N T A:

REVISÃO DE LANÇAMENTO. O FISCO NÃO PODE
PROCEDER À REVISÃO, EM FUNÇÃO DA MUDANÇA DE
CRITÉRIO E SIM, APENAS, COM BASE EM ERRO DE FATO.
RECURSO NÃO CONHECIDO.

PUBLICAÇÃO: EMENT VOL-00317-02 PG-00810

RELATOR: LAFAYETTE DE ANDRADA

SESSÃO: 02 - SEGUNDA TURMA

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

DESCRIÇÃO: RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

NÚMERO: 72296 - JULGAMENTO: 14/12/1971

E M E N T A:

REVISÃO DE LANÇAMENTO DE TRIBUTOS, EM RAZÃO DE
ERRO DE FATO. ADMISSIBILIDADE. RECURSO
EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

ORIGEM: SP - SÃO PAULO

PUBLICAÇÃO: DJ DATA-03-03-72 PG-

RELATOR: BARROS MONTEIRO

SESSÃO: 01 - PRIMEIRA TURMA

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

DESCRIÇÃO: RECURSO DE MANDADO DE SEGURANÇA.

NÚMERO: 18443 - JULGAMENTO: 30/04/1968

E M E N T A:

JUSTIFICA-SE A REVISÃO DO LANÇAMENTO DE
TRIBUTOS, E A CONSEQÜENTE COBRANÇA
SUPLEMENTAR, QUANDO SE PATENTEIA PALPÁVEL
ERRO DE FATO. NA ESPÉCIE, NÃO HÁ COGITAR DE
REVISÃO LANÇAMENTO FUNDADA NA ALTERAÇÃO DE
CRITÉRIO JURÍDICO. RECURSO ORDINÁRIO IMPROVIDO.

ORIGEM: SP - SÃO PAULO

PUBLICAÇÃO: DJ DATA-28-06-68 PG

RELATOR: DJACI FALCÃO

SESSÃO: 01 - PRIMEIRA TURMA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ACÓRDÃO: RESP 7383/SP (9100007102)

RECURSO ESPECIAL

DECISÃO: POR UNANIMIDADE, DAR PROVIMENTO AO RECURSO, NOS TERMOS DO VOTO DO EXMO. MINISTRO RELATOR.

DATA DA DECISÃO: 11/12/1991 - ÓRGÃO JULGADOR: T 1 - PRIMEIRA TURMA

E M E N T A:

IPTU - ATUALIZAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO. O LANÇAMENTO PODE SER ALTERADO DE OFÍCIO. A CORREÇÃO DE ERRO DE FATO NÃO IMPLICA MUDANÇA DE CRITÉRIO. RECURSO PROVIDO.

RELATOR: MINISTRO GARCIA VIEIRA

INDEXAÇÃO: POSSIBILIDADE, FAZENDA PÚBLICA, REVISÃO, LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, OBJETIVO, ATUALIZAÇÃO, BASE DE CÁLCULO, IPTU, HIPÓTESE, FALTA, DECLARAÇÃO, CONTRIBUINTE, VALOR VENAL, IMÓVEL, PRAZO LEGAL, OCORRÊNCIA, ERRO DE FATO, INEXISTÊNCIA, ALTERAÇÃO, CRITÉRIO. CATÁLOGO: TR 0019 IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE PREDIAL E TERRIT. URBANA (IPTU) BASE DE CÁLCULO ALTERAÇÃO OU MAJORAÇÃO

FONTE: DJ DATA: 16/03/1992 PG: 03076 - VEJA: AG 114085-SP, AG 99597-SP, RE 72296-SP, ROMS 18443-SP (STF) REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS: LEG: MUN LEI: 001802 ANO: 1969 ART: 00047 INC: 00001 ART: 00041 ART: 00109 PAR: 00006 (SÃO BERNARDO DO CAMPO-SP) LEG: FED:

LEI: 005172 ANO: 1966 ***** CTN-66 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL ART: 00145 INC: 00003 ART: 00149 INC: 00002

Na mesma esteira, assim se posicionou o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no julgamento da Apelação Cível nº 93.01.24840-9/MG, em que foi Relator o Juiz Nelson Gomes da Silva, 4ª Turma, datada de 06/12/93, DJ de 03/02/94, p. 2.918, cuja ementa a seguir se transcreve:

“EMENTA: ... I – Os erros de fato contidos na declaração e apurados de ofício pelo Fisco deverão ser retificados pela autoridade administrativa a quem competir a revisão do lançamento. Não o sendo, pode o contribuinte prová-lo, por perícia, em juízo, para afastar a execução da diferença lançada, suplementarmente em razão do erro em questão ...”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602

Também no mesmo sentido, o posicionamento do 1º TACiv/SP, 2ª Câmara, Relator Juiz Bruno Netto (RT 607/97):

“Afastada a existência de dolo, se o lançamento tributário contiver erro de fato, tanto por culpa do contribuinte, como do próprio fisco, impõe-se que se proceda à sua revisão, ainda que o imposto já tenha sido pago, já que em tal hipótese, não se pode falar em direito adquirido, muito menos em extinção da obrigação tributária.”

O erro de fato vicia, no plano fático da constituição do crédito tributário, o motivo do ato administrativo de lançamento, eivando-o do vício de legalidade, pois a validade da norma impositiva é conferida pela suficiência do fato jurídico que lhe serviu de fonte material. Como a Administração Pública, especialmente no exercício da atividade tributária, deve pautar-se pelo princípio da estrita legalidade, cinge-se na obrigação de retificar o ato administrativo que se encontre nessa situação. O Contencioso Administrativo não se exime de tal dever, e, além da finalidade primordial de exercer o controle da legalidade dos atos da Administração Pública, através da revisão dos mesmos, também, deve adequar suas decisões àquelas reiteradamente emitidas pelo Poder Judiciário, visando basicamente a evitar um possível posterior ingresso em Juízo, com os ônus que isso pode acarretar a ambas as partes.

Destarte, demonstrada a possibilidade da revisão do VTN, resta apreciar se os documentos carreados pela contribuinte são suficientes para viabilizar sua pretensão.

E nesse passo, o alentado Laudo Técnico de Avaliação de fls. 46/63, no entender deste Relator, é suficiente para demonstrar a razão da contribuinte. Nele encontram-se elementos de sobra para refutar o valor atribuído pela Secretaria da Receita Federal.

Através do primeiro Laudo (fls. 07/24) tem-se o valor da terra nua médio da região de 2.171,83 UFIR/ha.; o valor declarado pelo contribuinte era de 1.602,99 UFIR/ha.; o valor retificado pela Secretaria da Receita Federal era de 3.663,86 UFIR/ha.; no segundo Laudo (fls. 46/63), elaborado especificamente para a área em debate, o valor da terra nua é apontado como sendo de 2.186,30 UFIR/ha.; enquanto que a Instrução Normativa n.º 42 apontava 2.479,34 UFIR/ha.

A apresentação do Laudo de Avaliação – possibilidade contemplada no parágrafo 4º do artigo 3º, da Lei nº 8.847/94 – permitiu ao contribuinte comprovar ter havido flagrante erro na atribuição do VTN da região, podendo a autoridade administrativa rever o VTNm que fora atribuído ao imóvel.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602

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.

Assim, a interessada trouxe aos autos tal instrumento, em que, a nosso ver, demonstram-se satisfatoriamente as peculiaridades da propriedade rural, sendo capaz de fornecer elementos suficientes ao embasamento da revisão do VTNm, pleiteada pela contribuinte. Frise-se, ainda, que o Laudo Técnico apresentado foi firmado por Engenheiro Agrônomo, precedido da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, junto ao CREA-SP, estando o profissional avaliador sujeito às sanções penais cabíveis, se verificadas quaisquer possíveis irregularidades na sua emissão.

Além do mais, os lançamentos dos ITR/94 e 95 têm sido objeto de constantes revisões por parte do E. Segundo Conselho de Contribuintes, face às distorções por ele deflagradas e que são trazidas a esta instância pela via recursal.

A partir de tais considerações, e com esteio nas determinações do artigo 3º, parágrafo 4º, da Lei nº 8.847/94, voto no sentido de adequar o VTNm adotado no lançamento àquele indicado pelo Laudo Técnico de Avaliação de fls. 46/63.

Finalmente, e embora não conste expressamente da irresignação, mas em respeito ao princípio administrativo da busca da verdade real, há de se abordar o aspecto da multa moratória, impingida à contribuinte, conforme se verifica no Demonstrativo de fls. 37.

E, nesse ponto, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602

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 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 CTN⁴.

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 elencadas 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

⁴ "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."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602

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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602

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."

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 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 (...)."

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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602

“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.”

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.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602

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”).

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.089
ACÓRDÃO Nº : 303-29.602

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.

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 artigo 5º, do Decreto-lei n.º 1.736, de 20/12/79⁵

Por tais razões, conheço do presente recurso voluntário para DAR-LHE PROVIMENTO, adequando o VTNm adotado no lançamento àquele indicado pelo Laudo Técnico de Avaliação de fls. 46/63. Também entendo indevida a multa de mora, 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, em 06 de dezembro de 2000


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator

⁵ “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.”