2.º C C
De 15 / 12 / 1998
Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13153.000221/95-75
Acórdão : 202-09.894

Sessão : 18 de fevereiro de 1998
Recurso : 104.185
Recorrente : FÉRTIL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Campo Grande - MS

ITR – I) NORMAS PROCESSUAIS – A matéria não impugnada e trazida a debate apenas na fase recursal está preclusa. II) MULTA DE MORA – As decisões administrativas em julgamentos de recursos administrativos fiscais não têm qualquer efeito jurídico no sentido de alterarem o vencimento da obrigação tributária. Se a exigência fiscal for julgada correta, o pagamento do tributo é devido desde seu vencimento e, portanto, deve ser acrescido de juros e multa de mora. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: FÉRTIL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho e José Cabral Garofano. Designado o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima para redigir o acórdão. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antonio Sinhiti Myasava.

Sala das Sessões, em 18 de fevereiro de 1998

Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges e João Berjas (Suplente).

Fclb/

Processo : 13153.000221/95-75
Acórdão : 202-09.894

Recurso : 104.185
Recorrente : FÉRTIL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

RELATÓRIO

Às fls. 01/02, a contribuinte impugnou o lançamento do ITR/94, sob o principal argumento de que declarou o VTN em 2.080,00 UFIR, mas a Fazenda Nacional impôs o VTNm que era de 5.896,02 o que acarretou uma supervalorização do imposto e da Contribuição à CNA.

A Decisão DRJ/CGE/DIPAC/MS/612/96 (fls. 17/19) entendeu assistir parcialmente razão à impugnante e seus fundamentos estão lavrados sob a seguinte ementa:

"ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL - Ex: 1994

VTN - BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

CONTRIBUIÇÕES - CONTAG, CNA e SENAR

A base de cálculo do imposto é o valor da terra nua mínimo (VTNm) por hectare, fixado pela Administração Tributária, quando for inferior a este mínimo o valor declarado pelo contribuinte, observado o § 4º do artigo 3º da Lei nº 8.847/94

As contribuições à CONTAG, CNA e SENAR são lançadas e cobradas junto com o Imposto Territorial Rural por determinação legal.

IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE".

Em suas razões de recurso (fls. 30/32) a contribuinte insurge-se contra a cobrança dos juros e multa de mora, exigidos após a decisão recorrida (fl. 25), uma vez que impugnou o lançamento dentro do prazo.

É o relatório.

Processo : 13153.000221/95-75
Acórdão : 202-09.894

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal. Dele conheço por tempestivo.

No que respeita à alíquota de 0,20% aplicada para exigência do imposto - pelo fato de o imóvel não apresentar qualquer utilização da terra - deve-se registrar que a própria contribuinte informou que o imóvel não era explorado, assim como em suas razões de recurso sustenta esta asseveração, aduzindo que a propriedade, efetivamente, não é explorada economicamente, vez que a mesma destina-se a venda por se tratar de fração de loteamento imobiliário.

Este questionamento não foi demandado na fase impugnatória, pelo que se trazido a debate só na fase recursal, deve ser entendido como matéria preclusa, da qual não se toma conhecimento. Mesmo que assim não fosse, a decisão recorrida - sem ter sido provocada - destinou ao assunto os seguintes fundamentos:

> *"O processamento com base no grau de utilização e eficiência da terra está corretamente calculado como se verifica em pesquisa no Sistema ITR, às fls. 13 a 16, baseado, exclusivamente, nas informações prestadas pela interessada na Declaração do ITR/94, apresentada junto à Receita Federal em 29/09/94.*
>
> (...)
>
> *Constata-se pela Notificação à fl. 03, que o imóvel foi classificado na Tabela II (Municípios do Polígono da Seca e da Amazônia Oriental) com utilização de 0,0% da área aproveitável, o que elevou a alíquota de cálculo para 0,20%, que é a alíquota máxima, quando poderia ser de até 0,02%, que é a alíquota mínima, para o tamanho da área do imóvel da interessada."*

Assiste razão à recorrente quando se insurge contra a multa de mora cobrada após a decisão singular, vez que para tal exigência inexiste previsão legal que a autorize. Por força do disposto no artigo 33, do Decreto n. 72.106/73, a multa moratória não pode ser exigida se o sujeito passivo exerceu seu direito de impugnar o lançamento antes do vencimento. Diversas vezes já me manifestei sobre esta questão, como dão conta, entre vários, os Acórdãos ns. 202-07.977 e 202-08.014.

No ATO DECLARATÓRIO (NORMATIVO) nº 05, de 25.01.94, publicado no D.O.U. de 26.01.94, o Sr. Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, veio declarar, *em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados* que "***Se a suspensão ocorreu através de processo de impugnação, o crédito tributário***

relativo ao ITR e a Taxa de Serviços de Cadastrais, julgado contrário ao sujeito passivo, total ou parcialmente, sofrerá ainda, incidência de juros de mora sobre o valor atualizado".

Nada mais claro que o Ato Declaratório nº 05/94 foi expedido e publicado com o escopo de orientar tanto a SRF como o contribuinte, no sentido de que uma vez mantido o lançamento do ITR, no todo ou em parte, ao imposto seriam acrescidos os juros de mora e a correção monetária. Na medida em que o a autoridade fazendária especializou quais os acréscimos que seriam devidos (correção monetária e juros de mora), não há como o interprete inserir no normativo a exigência da multa de mora.

Assim, a mencionada orientação contida no ADN n. 05/94 - seguida pela contribuinte que impugnou o lançamento antes de seu vencimento - é o caso concreto da aplicação do princípio ínsito no CTN:

> ***"Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:***
>
> ***I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;***
>
> ***(...)***
>
> ***Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição das penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo."***

Em resumo, ao impugnar o lançamento do ITR a contribuinte estava sob o amparo do ADN n. 05/94, que por sua vez é uma das normas complementares a que se refere o artigo 100, inciso I, do CTN e, por este motivo, como dispõe o parágrafo único do dispositivo, a observância de tais normas exclui a imposição de penalidades, sendo que não se aplica à espécie a exclusão dos juros de mora e a atualização monetária porque o próprio ato normativo da Administração já faz a devida ressalva.

Não tenho notícia de posterior ato normativo expedido e publicado pela Administração, que tenha alterado a orientação contida no ADN nº 05/94, pelo que, por mais este motivo, não é devida a incidência da multa de mora, uma vez que, repito, a contribuinte não descumpriu a orientação até hoje vigente, no meu entender.

Quanto aos juros de mora, o comando ínsito da norma integrante do artigo 59 da Lei n. 8.383, de 1.991, impõe que tal exigência deve incidir sobre todos os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sem qualquer exclusão ou especialização para o ITR.

A incidência dos juros de mora está prevista no artigo 161 do CTN. Profira-se, outrossim, que os tributos e as contribuições administrados pela Receita Federal, que não

forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos a juros de mora de 1% ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

É de se esclarecer, ainda, que os juros de mora são devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial, como alerta o artigo 5° do Decreto-lei n. 1.736/79. Somente o depósito em dinheiro faz cessar a responsabilidade por esses juros (art. 9°, § 4°, da Lei n. 6.830/80).

São estas as razões de decidir que me levam a DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir a multa exigida no demonstrativo à fl. 24.

Sala das Sessões, em 18 de fevereiro de 1998

JOSÉ CABRAL GAROFANO

Processo : 13153.000221/95-75
Acórdão : 202-09.894

VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, RELATOR-DESIGNADO

Depreende-se do relatado que a recorrente insurge-se nesta fase contra a alíquota estabelecida no lançamento, questão que não foi provocada a debate na primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo. Sendo assim, não conheço desta matéria por estar preclusa.

O restante do litígio trazido ao conhecimento deste Colegiado cinge-se ao exame da exigência de juros e multa de mora, após cientificada a contribuinte do resultado de sua impugnação, que passamos a examinar.

Inicialmente, cabe-nos examinar o artigo 161 do Código Tributário Nacional que preceitua que o crédito não pago integralmente no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis.

Da multa de mora nos dá notícia o parágrafo único do artigo 134 do Código Tributário Nacional, referente à responsabilidade de terceiros, ao estabelecer: "O disposto neste artigo só se aplica em matéria de caráter moratório". Como se depreende do exposto, o legislador do Código Tributário Nacional, neste artigo, fez questão de ressalvar a imposição de penalidade de caráter moratório.

A interpretação sistemática destes dois dispositivos supracitados nos leva a concluir que as penalidades referidas do aludido artigo 161 compreendem quaisquer tipos: punitivas ou moratórias, porquanto nenhuma distinção foi estabelecida pelo texto legal em foco. Daí podemos extrair o entendimento que o crédito não pago no vencimento é acrescido de juros de mora e multa - de mora ou de ofício -, dependendo se o débito fiscal foi apurado em procedimento de fiscalização ou não.

Além disso, a Lei 8.022, de 12 de abril de 1990, dispôs em seu artigo 2° que as receitas arrecadadas pelo INCRA que passaram para a competência administrativa da SRF, quando não recolhidas nos prazos fixados, serão atualizadas monetariamente nos termos do artigo 61 da Lei n° 7.799, de 10/07/89, e cobradas com acréscimos de juros de mora e multa de mora aplicados sobre o valor atualizado monetariamente.

A questão posta, neste momento, é se a recorrente poderia ser considerada em mora, porquanto impugnou o lançamento antes do prazo de vencimento do tributo e, como estabelece o artigo 151 do Código Tributário Nacional, teve suspensa a exigibilidade de tal crédito tributário. Em outros termos: a suspensão da exigibilidade do tributo alteraria o vencimento da data inicialmente prevista em lei para a data da decisão final do processo administrativo?

Examinando-se o Código Civil quanto à mora nas obrigações convencionais, percebe-se uma semelhança muito grande com a mora da obrigação tributária, visto que no artigo 955 explicita tal noção nos termos a seguir: "Considera-se em mora o devedor que não efetuar o pagamento e o credor que não o quiser receber no tempo, lugar e forma convencionados".

Cabe ainda analisar o disposto no artigo 960 do Código Civil, que diz: "O inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo constitui de pleno direito em mora o devedor". O conceito de obrigação líquida, por sua vez, é definido no artigo 1533, a saber: "Considera-se líquida a obrigação certa quanto a sua existência e determinada quanto ao seu objeto".

Na conceituação de Maria Helena Diniz[1], a obrigação seria ilíquida quando não puder ser expressa por um algarismo, necessitando de prévia apuração, por ser incerto ou indeterminado o montante da prestação.

Seria, então, possível considerar a obrigação tributária como sendo ilíquida, enquanto se estiver discutindo o montante da prestação - crédito tributário - no Contencioso Administrativo Fiscal?

Para uma apreciação adequada do problema, há de se indagar mais especificamente sobre o nascimento da obrigação tributária e se há influência dos recursos administrativos, que examinam a legalidade do lançamento tributário, em sua formação.

De acordo com o Código Tributário Nacional, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, definido em lei, e se constitui em crédito tributário com a efetivação do lançamento tributário, ou seja, crédito tributário significa obrigação tributária após efetivado o correspondente lançamento.

No Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, periodicamente, os proprietários de terras entregam declarações relativas a seus imóveis rurais, com informações sobre o Valor da Terra Nua, benfeitorias e outros dados de interesse no cálculo do imposto e a Fazenda, possuidora do cadastro destes imóveis e dos valores tributáveis mínimos por microrregião, emite a notificação de lançamento para que seja efetuado o pagamento.

Neste caso, então, a notificação de lançamento será condição essencial e necessária para pagamento do imposto, somente após o qual recaíra o sujeito passivo em mora.

O vencimento da obrigação tributária é normatizado pelo artigo 160 do Código Tributário Nacional que estabelece: "Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento".

---

[1] Código Civil Anotado, Maia Helena Diniz, ed. Saraiva , 3ª edição, p. 964

Daí verifica-se que o vencimento da obrigação tributária será determinado pelo legislador em dependência do fato gerador, somente quando inexistir esta definição legal é que este prazo será de trinta dias após a data da notificação do lançamento. Assim, vemos que todos os tributos têm seu prazo de vencimento bem definido juridicamente, sendo em princípio improrrogáveis, salvo no caso de disposição expressa em lei ou ato administrativo normativo emitido com autorização legal.

Portanto, a notificação de lançamento, no caso do ITR, tem força constitutiva do crédito tributário que deverá ser pago no seu vencimento legal.

Acontece, porém, que a impugnação do lançamento, ao contestar o suporte fático da obrigação tributária, elemento responsável pela gênese da própria obrigação, atinge direta e imediatamente a eficácia jurídica deste ato, impedindo a exigência do crédito tributário respectivo.

Destarte, a obrigação tributária e, conseqüentemente, seu vencimento legal são dependentes da ocorrência do fato gerador que, por sua vez, depende do implemento de uma condição suspensiva, a decisão final do recurso interposto.

Com efeito, o artigo 117 do Código Tributário Nacional estabelece que o nascimento da obrigação tributária poderá ser dependente de uma condição suspensiva, quando a ela estiver sujeita a ocorrência do fato gerador.

Deste modo, o devedor somente pode se considerar em mora com o final do contencioso administrativo fiscal, porquanto a obrigação condicional só será cumprida no dia do implemento da condição (artigo 953 do Código Civil).

Neste desiderato, ouçamos as lições sempre precisas de Aurélio Pitanga Seixas Filho, eminente tratadista de direito administrativo, *verbis*:

> *"(...) Enquanto não verificado o fato gerador por inocorrência da condição suspensiva, o tributo ainda não é devido, não podendo ser exigido, conseqüentemente, por qualquer lançamento tributário.*
>
> *Nestas condições, a suspensão da exigibilidade do lançamento tributário, provocada por um recurso administrativo que possua tal efeito por força de lei, visa permitir o exame da validade deste ato administrativo, isto é se ocorreu ou não o fato gerador da obrigação tributária, se ocorreu de acordo com a previsão legal, em suma, permitir o confronto do lançamento tributário com a Lei, antes de ser pago o tributo por ele exigido.*
>
> *Julgado válido o lançamento direto extraordinário, porque conforme à lei, e ficando restaurada a sua exigibilidade através de nova notificação ao sujeito passivo, a sua natureza declaratória em nada fica modificada,*

continuando a exigibilidade do tributo devido, com efeito retroativo desde seu vencimento originário.

Ou o lançamento direto extraordinário está conforme à lei, ou é ilegal. Na parte em que é ilegal, nulo será sempre o lançamento porquanto inexistente a obrigação tributária.

Tendo julgado o lançamento direto extraordinário conforme à lei, será devido o pagamento do tributo, com efeitos "ex tunc", desde do vencimento originário, tantos sejam os julgamentos que tiver que sofrer o referido lançamento".

Destas lições, extraímos o entendimento de que realizada a condição suspensiva o direito se aperfeiçoa desde a constituição do ato atacado, ou seja, do lançamento. De mera expectativa de direito passa-se a ter um direito adquirido.

Há, pois, natureza declaratória nas decisões dos julgamentos administrativos, com efeitos *ex tunc*, ou seja, que retroagem a data do vencimento originário. Assim, se a exigência fiscal for julgada correta, o pagamento do tributo é devido desde de seu vencimento e, portanto, deve ser acrescido de juros e multa de mora, salvo se a contribuinte tenha depositado a quantia em discussão.

Conclui-se, portanto, que as decisões administrativas em julgamentos de recursos administrativos fiscais não têm qualquer efeito jurídico no sentido de alterarem o vencimento da obrigação tributária.

São estas razões de decidir que me levam a NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

Sala das Sessões, 18 de fevereiro de 1998

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA