



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 27/05/1998
C	Substutivo
	Rubrica

Processo : 13153.000247/95-69

Acórdão : 202.09.469

Sessão : 28 de agosto de 1997

Recurso : 100.502

Recorrente : FÉRTIL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

Recorrida : DRJ em Campo Grande - MS

RECORRI DESTA DECISÃO	
2.º	RP/202-0182
C	EM. 18 de 08 de 1998
C	<i>[Assinatura]</i>
	Procurador Gen. da F. Nacional

**ITR - MULTA DE MORA:** a impugnação interposta antes do prazo do vencimento do débito suspende a exigibilidade deste (CTN, art. 151, III) e, conseqüentemente, o prazo de vencimento, o qual só passará a fluir a partir do vencimento do prazo assinado para cumprimento da decisão que indeferir a impugnação, quando então poderá haver exigência de multa de mora. Alcance da suspensão (CTN, art. 151, III) no que se refere ao prazo. **Recurso Provido em parte.**

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, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso.** Ausente o Conselheiro José de Almeida Coelho. Vencidos o Conselheiros Marcos Vinicius Neder de Lima (Relator), Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Tarásio Campelo Borges. Designado para redigir o Acórdão o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 1997.

*[Assinatura]*  
 Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

*[Assinatura]*  
 Oswaldo Tancredo de Oliveira  
**Relator-designado**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Antonio Sinhiti Myasava e José Cabral Garofano.

mas/



**Processo** : 13153.000247/95-69

**Acórdão** : 202.09.469

**Recurso** : 100.502

**Recorrente** : FÉRTIL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

## RELATÓRIO

O contribuinte apresentou impugnação à Notificação de Lançamento, relativa ao Imposto Territorial Rural e a Contribuição Sindical Rural (CNA), exercício de 1994, do imóvel rural cadastrado na Secretaria da Receita Federal sob o nº 1588825.8.

Alega em seu favor ter havido supervalorização do Valor da Terra Nua de seu imóvel rural para o exercício de 1994.

O julgador singular entendeu procedente o lançamento, acatando a impugnação do VTNm com base no Laudo de Avaliação de fls. 10, limitado ao valor declarado pela interessada.

*Irresignada com a decisão singular, tempestivamente, a autuada interpõe Recurso Voluntário a este Colegiado, insurgindo-se com a cobrança de multa e juros de mora, bem como a aplicação da alíquota de cálculo de 0,20% (alíquota máxima), motivada pela utilização da área aproveitável igual a 0% com as razões que leio em sessão.*

A Fazenda Nacional em suas contra-razões, assinada por seu douto representante, entende que deve ser mantido integralmente o lançamento

É o relatório



Processo : 13153.000247/95-69

Acórdão : 202.09.469

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS  
NEDER DE LIMA

Depreende-se do relatado que a recorrente insurgem-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 cientificado o 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 ressaltar 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 de 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 2º 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 nº 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



**Processo** : 13153.000247/95-69  
**Acórdão** : 202.09.469

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<sup>1</sup>, a obrigação seria ilíquida quando não puder ser expressa por um algarismo, necessitando 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 que 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 recairá o sujeito passivo em mora.

<sup>1</sup> Código Civil Anotado, Maria Helena Diniz, ed. Saraiva, 3ª edição, p. 964



**Processo** : 13153.000247/95-69

**Acórdão** : 202.09.469

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".

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 inoccorrência 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,*



**Processo** : 13153.000247/95-69  
**Acórdão** : 202.09.469

*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 o 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.

Resta, no entanto, abordar o argumento, que sendo utilizado por parte minoritária desta Câmara, de que a multa de mora no ITR estaria excluída pelo Decreto nº 72.106/73, que em seu artigo 33 assevera:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13153.000247/95-69

Acórdão : 202.09.469

*“Do lançamento do Imposto Territorial Rural, contribuições e taxas, poderá o contribuinte reclamar ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, até o final do prazo para pagamento sem multa dos tributos”.*

Ora, a parte final deste ato normativo nada mais faz do que fixar o marco final para apresentação de reclamação, que seria até o prazo previsto na notificação ou até de outro fixado por ato administrativo. Após este prazo haveria multa, cuja imposição é prevista no Código Tributário Nacional. A expressão “sem multa dos tributos” veio tão-somente enfatizar o vencimento do prazo para reclamação, jamais podendo estar relacionado com a faculdade do contribuinte de impugnar o lançamento sem multa. Até porquê, tal interpretação estaria em desacordo com a legislação tributária, não só pelos argumentos expostos no voto, como também pela Lei 8.022/90 e pelo próprio Código Tributário Nacional.

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

Sala das Sessões, 28 de agosto de 1997

  
MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA



Processo : 13153.000247/95-69  
Acórdão : 202.09.469

VOTO DO CONSELHEIRO OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA  
RELATOR-DESIGNADO

Não concordo com o voto minoritário, na parte referente à multa de mora, conforme expresso em minhas considerações a seguir alinhadas.

Crédito tributário constituído com a notificação de lançamento, cuja exigibilidade se acha suspensa, ex-vi do disposto no inc. III do art. 151 do Código Tributário Nacional, tendo em vista a sua impugnação, interposta antes do prazo de vencimento do referido crédito.

Trata-se de saber se a suspensão da exigibilidade, nas referidas condições, também importou na suspensão do vencimento original do débito correspondente, constante da notificação de lançamento, para efeitos de aplicação da multa de mora.

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 a 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 de 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 da doutrina 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.



Processo : 13153.000247/95-69

Acórdão : 202.09.469

E, no ensinamento do saudoso mestre Rubens Gomes da 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).

Essas considerações preliminares se fazem necessárias, tendo em vista que os julgados que vêm sendo invocados em prol da tese do cabimento da referida multa, têm se valido mais das normas aplicáveis aos juros de mora, basicamente o art. 161 do CTN.

Isto posto, e voltando à questão inicialmente levantada, quer se saber se a suspensão da exigibilidade do crédito, de que fala o citado inciso III do art. 151 do CTN, também suspende o vencimento do débito, vencimento que só passará a se configurar “partir da decisão condenatória passado em julgado”.

Estou com a afirmativa a essa indagação e entendo que o vencimento do débito também fica em suspenso no momento em que o contribuinte manifesta a sua inconformidade com a exigência, mediante sua impugnação, antes do vencimento do débito.

Não se poderá, portanto, exigir multa de mora, desde que não existe mora a penalizar.

A mora se configura a partir do momento em que a dívida se torna exigível. E ela se torna exigível a partir do término do prazo assinado para o cumprimento da decisão que indeferir a impugnação.

A suspensão, no caso específico de que estamos tratando, ainda segundo se extrai da doutrina e dos léxicos, “na terminologia jurídica, é empregada para indicar o efeito que se atribui a certas coisas ou fatos, em virtude do que tudo se paralisa, até que sua influência termine. Diz-se, particularmente, do recurso, na pendência do qual se obsta à execução definitiva da sentença, privando-a de imediata exequibilidade.”

Ainda invocando a fonte doutrinária, tem-se que “A mora - atraso no pagamento - tal como definido no art. 161 do CTN; o crédito tributário não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora”, - ela deixa de se verificar no momento em que o contribuinte manifesta a sua inconformidade através de qualquer das formas catalogadas nos incisos I, III e IV do art. 151 do CTN, pois é evidente que, estando suspensa a exigibilidade, não há vencimento que não tenha sido atendido.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13153.000247/95-69

Acórdão : 202.09.469

Sendo assim, não se poderá cogitar da existência de multa de mora, dado que não existe mora a penalizar.

A suspensão é um ato ou fato jurídico a que a lei atribui o efeito de sustar, temporariamente, a eficácia de outro ato ou fato jurídico, revestido de executoriedade.

Sem dúvida, a mora, o atraso têm início a partir do momento em que a dívida se torna exigível. A multa moratória resulta na impontualidade no cumprimento da obrigação, que, no caso, ainda não ocorreu, visto que o seu cumprimento tem a exigibilidade suspensa pela lei.

Valho-me, ainda, da doutrina de Bernardino Ribeiro de Moraes ("in" Compêndio de Direito Tributário - Forense, págs. 590 e sgts.).

Ensina o tributarista que, pelas causas da suspensão, a exigibilidade do crédito tributário fica obstada por mais um certo período de tempo. O Poder Público não poderá, nesse período, exigir o crédito tributário, embora este já esteja definitivamente constituído.

Analisando os casos enunciados no art. 151, diz que essa suspensão do crédito tributário vem a ser uma simples dilação temporária de sua exigibilidade para os casos previstos em lei.

Adia-se, portanto, o vencimento da obrigação, não se permitindo a fluência de quaisquer prazos. É evidente, pois, se o critério tributário não pode ser exigido, não poderá correr prazo extinto legal contra o direito à exigência.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário, assim, paralisa o decurso do prazo prescricional, enquanto durarem as causas dessa suspensão.

Por fim, diga-se que a suspensão, instituída no art. 151, nas várias hipóteses ali enunciadas, se fundamenta em princípios de justiça, de equidade, de força maior, ou mesmo de política social; justifica e legitima a dilação do prazo para solver as dívidas tributárias. A lei tributária, reconhecendo-as, dá-lhes amparo. Temos aí a eficácia suspensiva da exigibilidade do crédito tributário.

Fazer retroagir à sua origem o vencimento do débito, e ainda penalizar o devedor com imposição de multa de mora, seria frustrar por completo o propósito visado na lei.



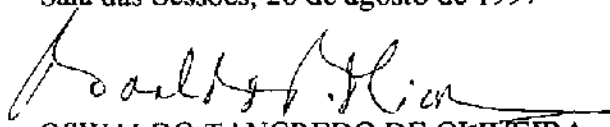
MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13153.000247/95-69  
**Acórdão** : 202.09.469

Voto, pois, no caso da multa de mora, pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, 28 de agosto de 1997

  
OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EXMº SR. PRESIDENTE DA SEGUNDA CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº 13153.000247/95-69

Recurso nº 100.502

Interessado: FÉRTIL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA

R7/202-0182

A Fazenda Nacional, irresignada com o r. Acórdão nº 202-09.469, vem, com base no artigo 29, inciso I, da Portaria MEFP nº 538/92 e alterações da Portaria nº 260/95, apresentar Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais com esboço no que se segue.

Não se conformando integralmente com a decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs recurso para o Segundo Conselho de Contribuintes, pedindo a improcedência da cobrança de juros e multa de mora, e, ainda, pedindo a redução da alíquota estabelecida no lançamento.

O recurso da Recorrente foi parcialmente provido, pois o Egrégio Colegiado, por maioria de votos, entendeu incabível apenas a exigência da multa de mora.

Este procurador da Fazenda Nacional perante o Segundo Conselho de Contribuintes está plenamente de acordo com as colocações do ilustre procurador da Fazenda Nacional José Valter Toledo Filho que, nas contra-razões ao Recurso Voluntário, nos autos deste processo administrativo-fiscal, em tramitação nesta Câmara, a propósito da inconformidade da Recorrente com a exigência dos juros e multa de mora em idêntica situação à exigência deste processo, assim se manifestou:

*"Ao contrário do que aduziu a Recorrente, a impugnação do lançamento (e a conseqüente suspensão da exigibilidade), não tem o condão de suprimir o pagamento do crédito tributário com os seus acréscimos legais. Embora suspensa a exigibilidade do crédito tributário, o contribuinte deve responder pela frustração do pagamento do tributo no prazo devido.*

*Se não fosse assim, as impugnações feitas de má-fé, com a finalidade única de procrastinar o pagamento dos tributos, seriam utilizadas (certamente em larga escala) em prejuízo do Tesouro Nacional, desviando-se do seu real objetivo, que é propiciar meios eficazes e menos onerosos para que os contribuintes e a Receita Federal possam corrigir eventuais erros nos lançamentos.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 13153.000247/95-69

Recurso nº 100.502

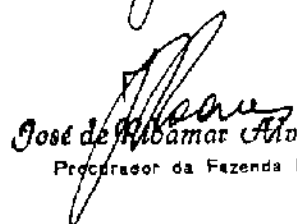
Interessada: FÉRTIL EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA

De outra parte, a Fazenda Nacional, posiciona-se inteiramente de acordo com os fundamentos do voto vencido do Ilustre Conselheiro-Relator Marcos Vinicius Neder de Lima, às fls. 39/43, os quais adota, devendo ser considerados como se aqui fossem reproduzidos, juntamente com as colocações acima transcritas, como fundamentos deste recurso.

Frente ao exposto, a Fazenda Nacional, invocando os fundamentos do voto vencido, sem prejuízo dos doutos subsídios da emérita Turma que apreciar e julgar este recurso, vem requerer a reforma da decisão recorrida, para que, exigindo-se o recolhimento da multa de mora, seja restabelecida a decisão de primeiro grau, que bem aplicou a lei ao caso destes autos.

Pede deferimento.

Brasília-DF, 19 de janeiro de 1998

  
José de Ribamar Alves Soares  
Procurador da Fazenda Nacional