



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13808.001822/96-15
SESSÃO DE : 21 de agosto de 2002
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402
RECURSO Nº : 124.096
RECORRENTE : SAAD BARBAR
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

ITR. NULIDADE. FORMALIDADE ESSENCIAL. Não implica nulidade a existência de vício formal na Notificação de Lançamento como a falta de identificação da autoridade lançadora no corpo do documento emitido por meio eletrônico, quando o contribuinte ampla e plenamente entendeu o alcance da exigência fiscal e se defendeu com todos os meios legais postos ao seu alcance.

ITR – BASE DE CÁLCULO – A fixação do Valor da Terra Nua mínimo – VTNm para formalização do lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, propaga em favor da Fazenda Pública os efeitos de *juris tantum*, o que implica atribuição do ônus da prova ao contribuinte para sua alteração. Obrigação do contribuinte de comprovar documentalmente suas alegações. A revisão do Valor da Terra Nua mínimo pela autoridade administrativa competente deve ser pautada nos instrumentos probatórios exigidos em lei, ou seja, apresentação de laudo técnico, emitido por entidade ou profissional com capacitação técnica devidamente habilitado, e que atenda às exigências legais. Imprescindível que o laudo técnico reporte-se à data de referência do fato imponible da obrigação tributária.

ITR – MULTA DE MORA – Se o lançamento é impugnado tempestivamente, o vencimento do tributo ocorrerá trinta dias após a data da ciência pelo contribuinte da decisão transitada em julgada, nos termos do art. 160 do CTN (Lei nº. 5.172/66). Caso o contribuinte efetue o pagamento dentro desse prazo, não há que se falar em multa.

RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da Notificação de Lançamento, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, relator, Irineu Bianchi e Paulo de Assis, e no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa de mora, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo de Assis e Irineu Bianchi. Designado para redigir o voto relativo à preliminar, o Conselheiro João Holanda Costa.

Brasília-DF, em 21 de agosto de 2002


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


NILTON LUIZ BARTOLI
Relator

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402
RECORRENTE : SAAD BARBAR
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR DESIG. : JOÃO HOLANDA COSTA

RELATÓRIO

Trata-se de Impugnação a lançamento do Imposto Territorial Rural – ITR, exercício 1995, alegando o contribuinte, que o VTN utilizado no lançamento, encontra-se fora da realidade.

A Notificação de Lançamento mostra um VTN Declarado de 113.532,68 (57,38/ha.), o VTN Tributado de 2.513.759,20 (1.270,47/ha.) e o ITR de 5.027,51, todos em REAIS. A IN 42/96 traz um VTNm/ha de R\$ 17,00.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, exarou decisão julgando procedente o lançamento, por entender que a pretensão de revisão da base de cálculo do tributo, desacompanhada de documento hábil, não encontra amparo no art. 3º, parágrafo 4º, da Lei 8.847/94.

Recorreu o contribuinte, tempestivamente, reiterando o que foi aduzido na Peça Impugnatória, anexando Laudo de Avaliação, onde consta um VTN de R\$ 878.597,33, devidamente acompanhado de ART – Anotação de Responsabilidade Técnica.

Ataca ainda a imposição de mora, tendo em vista a suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional e conforme entende o Conselho de Contribuintes, pelo que faz citação de dois acórdãos neste sentido.

O Comprovante de Depósito Recursal encontra-se à fl. 37.

É o relatório.

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

VOTO

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

Inicialmente, quer este Relator observar que é obrigação de ofício do Julgador verificar os aspectos formais do processo, antes de iniciar a análise do mérito.

E, após a minuciosa análise de todo o processado, chega-se à conclusão de que a declaração de nulidade do Lançamento é irretorquível. Senão vejamos.

Ao realizar o ato administrativo de lançamento, aqui entendido sob qualquer modalidade, a autoridade fiscal está adstrita ao cumprimento de uma norma geral e abstrata que lhe confere e lhe delimita a competência para tal prática e de outra norma, também geral e abstrata, que incide sobre o fato jurídico tributário, que impõe determinada obrigação pecuniária ao contribuinte.

O Código Tributário fornece a exata definição do lançamento no art. 142:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Não esquecendo que a origem do Direito Tributário é o Direito Financeiro, entendo oportuno lembrar que também a Lei nº. 4.320, de 17.3.1964, que baixa normas gerais de Direito Financeiro, conceitua o lançamento, no seu art. 53:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

Art. 53. “O lançamento da receita é o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”.

As normas legais veiculam, no mundo do direito positivo, conceitos que devem ser observados no momento em que o intérprete jurídico se defronta com uma situação como a que se apresenta nestes autos.

O que se verifica é que o lançamento é um ato administrativo, ainda que decorrente de um procedimento fiscal interno, mas é um ato administrativo de caráter declaratório da ocorrência de um fato imponível (fato ocorrido no mundo fenomênico) e constitutivo de uma relação jurídica tributária, entre o sujeito ativo, representado pelo agente prolator do ato, e o sujeito passivo a quem fica acometido de um dever jurídico, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.

Sendo o ato administrativo de lançamento privativo da autoridade administrativa, que tem o poder de aplicar o direito e reduzir a norma geral e abstrata em norma individual e concreta, e estando tal autoridade vinculada à estrita legalidade, podemos concluir que, mais que um poder, a aplicação da norma e a realização do ato é um dever, pois, como visto, vinculado e obrigatório. Hugo de Brito Machado (op. cit. P. 120) ensina:

“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a este equívale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o *dever* indeclinável de proceder ao lançamento tributário. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lançamento. A posição do Estado não se confunde com a posição da autoridade administrativa. O Estado tem um *direito*, a autoridade tem um *dever*.”

Para Alberto Xavier (in, Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 54 e 66):

“O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e por isso se destingue de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são a rigor atos de aplicação da lei, ou não são atos de aplicação de normas instrumentais.

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

...

Devemos, por isso, aperfeiçoar a noção de lançamento por nós inicialmente formulada, definindo-o como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativa da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.

Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador, se chamam lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, das condições legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os elementos quantitativos revelados por essas mesmas condições.” (Aliomar Baleeiro, “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, vol. I/281, n.º 193).

Américo Masset Lacombe (in, “Curso de Direito Tributário”, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Cejup, Belém, 1997) ao tratar do tema “Crédito Tributário”, postula:

“A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato imponible prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário (*obligatio, haftung*, relação de responsabilidade), não pode deixar de estar vinculado ao determinado pela lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei). Esta atividade é obrigatória. Uma vez que verificado pela administração o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (nascimento da obrigação tributária, *debitum, shuld*, relação de débito), a administração estará obrigada a efetuar o lançamento. A hipótese de incidência da atividade administrativa será assim a ocorrência do fato imponible previsto na hipótese de incidência da lei tributária.”

Nos conceitos colacionados, vemos a atividade da administração tributária como um dever de aplicação da norma tributária. O agente administrativo, no exercício de sua competência atribuída pela lei, tem o dever-poder de, verificada a ocorrência do fato imponible, exercer sua atividade e lançar o tributo devido.

O ato administrativo do lançamento é obrigatório e incondicional.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

Em contrapartida, a administração tributária tem o dever jurídico de constituir o crédito tributário (art. 142 e parágrafo único do CTN), segundo as normas regentes.

No caso em tela, a norma aplicável à notificação de lançamento do ITR é o art. 11 do Decreto n.º 70.235/72, que disciplina as formalidades necessárias para a emanção do ato administrativo de lançamento:

Art. 11 - A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

A norma contida no art. 11 e em seu parágrafo único, esboça os requisitos para a formalização do crédito, ou seja, em relação às características intrínsecas do documento, as informações que deva conter, e em relação à indicação da autoridade competente para exará-lo.

Há, inclusive a dispensa da assinatura da autoridade competente, mas não há a dispensa de sua indicação, por óbvio. Todo ato praticado pela administração pública o é por seu agente, ou seja, a administração como ente jurídico de direito, não tem capacidade física de prolação de atos senão por intermédio de seus agentes: pessoas designadas pela lei que são portadoras da competência jurídica.

Não é, no caso em tela, a Delegacia da Receita Federal que expede o ato, enquanto órgão, mas sim a Delegacia pela pessoa de seu delegado ou pela pessoa do Auditor da Receita Federal.

Portanto, supor a possibilidade de considerar válido o lançamento que não tenha sido objeto da necessária notificação do contribuinte é desconsiderar a formalidade necessária e inerente ao próprio ato.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

O ato administrativo, como qualquer ato jurídico, tem como requisitos básicos o objeto lícito, agente capaz e forma prescrita ou não defesa em lei. Mas como poder aferir tais requisitos não constantes do ato? Principalmente quando se sabe que o ato não se materializou na Notificação de Lançamento.

Para Paulo de Barros Carvalho, “a vinculação do ato administrativo, que, no fundo, é a vinculação do procedimento aos termos estritos da lei, assume as proporções de um limite objetivo a que deverá estar atrelado o agente da administração, mas que realiza, mediatamente, o valor da segurança jurídica” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 372).

Em nenhum momento poderia a administração tributária dispor de seu dever-poder, em face da existência de uma norma que, simplesmente, objetiva o vetor da relação jurídica tributária acometida ao sujeito passivo.

O processo é constituído de uma relação estabelecida através do vínculo entre pessoas (jugador, autor e réu), que representa requisitos material (o vínculo entre essas pessoas) e formal (regulamentação pela norma jurídica), produzindo uma nova situação para os que nele se envolvem.

Essa relação traduz-se pela aplicação da vontade concreta da lei. Desde logo, para atingir-se tal referencial, pressupõe-se uma seqüência de acontecimentos desde a composição do litígio até a sentença final.

Para que a relação processual se complete é necessário o cumprimento de certos requisitos, quais sejam (dentre outros):

Os pressupostos processuais – são os requisitos materiais e formais necessários ao estabelecimento da relação processual. São os dados para a análise de viabilidade do exercício de direito sob o ponto de vista processual, sem os quais levará ao indeferimento da inicial, ocasionando a sua extinção.

As condições da ação (desenvolvimento) – é a verificação da possibilidade jurídica do pedido, da legitimidade da parte para a causa e do interesse jurídico na tutela jurisdicional, sem os quais o julgador não apreciará o pedido.

A extinção do processo por vício de pressuposto ou ausência de condição da ação só deve prevalecer quando o feito detectado pelo julgador seja insuperável ou quando ordenado o saneamento, a parte deixe de promovê-lo no prazo que se lhe tenha assinado.



RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

A ausência desses elementos não permite que se produza a eficácia de coisa julgada material e, desde que não seja julgado o mérito, não há preclusão temporal para essa matéria, qualquer que seja a fase do processo.

Inobservados os pressupostos processuais ou as condições da ação ocorrerá a extinção prematura do processo sem julgamento ou composição do litígio, eis que tal vício levará ao indeferimento da inicial.

Nessa linha, seguem as normas disciplinadoras no âmbito da Secretaria da Receita Federal, senão vejamos:

“ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT Nº. 02 DE 03/02/1999:

O Coordenador Geral do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº. 227, de 03/09/98, e tendo em vista o disposto nos arts. 142 e 173, inciso II, da Lei nº. 5.172/66 (CTN), nos arts. 10 e 11 do Decreto nº. 70.235/72 e no art. 6º da IN/SRF nº. 94, de 24/09/97, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

- os lançamentos que contiverem vício de forma – incluídos aqueles constituídos em desacordo com o disposto no art. 5º da IN/SRF nº. 94, de 1997 – devem ser declarados nulos de ofício pela autoridade competente; (sublinhei)

Dessa forma, pode o julgador desde logo extinguir o processo sem apreciação do mérito, haja vista que encontrou um defeito insanável nas questões preliminares de formação na relação processual, que é a inobservância essencial da Notificação de Lançamento.

Agir de outra maneira, frente a um vício insanável, importaria subverter a missão do processo e a função do julgador.

Ademais, dispõe o art. 173 da Lei nº. 5.172/66 – CTN (nulidade por vício formal) que haverá vício de forma sempre que, na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo, foi preterida alguma formalidade essencial ou o ato efetivado não tenha sido na forma legalmente prevista. Tem-se, por exemplo, o Acórdão CSRF/01-0.538, de 23/05/85 cujo voto condutor assim dispõe:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

“Sustenta a Procuradora, com apoio no voto vencido do Conselheiro Antonio da Silva Cabral, que foi o da Minoria, a tese da configuração do vício formal.

O lançamento tributário é ato jurídico administrativo. Como todo o ato administrativo, tem como um dos requisitos essenciais à sua formação o da forma, que é definida como seu revestimento material. A inobservância da formas prescrita em lei torna o ato inválido.

O Conselheiro Antonio da Silva Cabral, no seu bem fundamentado voto já citado, trouxe a lume, dentre outros, os conceitos de Marcelo Caetano (in “Manual de Direito Administrativo”, 10ª ed., Tomo I, 1973, Lisboa) sobre vício de forma e formalidade, que peço vênia para reproduzir:

O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal. Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança ou formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva.”

Também DE PLÁCIDO E SILVA (in “Vocabulário Jurídico”, vol. IV, Forense, 2ª ed., 1967, p. 1651), ensina:

VÍCIO DE FORMA. É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou desatenção à solenidade, que prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica” (Destques no original).

E no vol. III, págs. 712/713:

FORMALIDADE – Derivado de forma (do latim formalistas), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado.

Neste sentido, as formalidades constituem a maneira de proceder em determinado caso, assinalada em lei, ou compõem a própria forma solene para que o ato se considere válido ou juridicamente perfeito.

As formalidades mostram-se prescrições de ordem legal para a feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas.

Quando se referem ao fundo, condições ou requisitos para a sua eficácia jurídica, dizem-se intrínsecas ou viscerais, e habitantes, segundo apresentam como requisitos necessários à validade do ato (capacidade, consentimento), ou se mostram atos preliminares e indispensáveis à validade de sua formação (autorização paterna, autorização do marido, assistência do tutor, curador etc.).”

E, nos autos, encontra-se Notificação de Lançamento que não traz, em seu bojo, formalidade essencial, qual seja o nome, cargo e o número da matrícula da autoridade a quem a lei outorgou competência para prolatar o ato.

Diante do exposto, julgo pela ANULAÇÃO DO PROCESSO, *ab initio*, por ausência de formalidade legal essencial.

Contudo, há de se considerar que este Relator não está a julgar sozinho. Levando-se em conta que a ilustre Turma poderá, por seus Pares, divergir do entendimento acima exposto, superando o óbice da nulidade, então mister se faz prosseguir na análise do Recurso, e, nele, as formalidades de lei e de mérito.

Alguns cuidados devem ser observados, para que se afaste os critérios adotados pela Secretaria da Receita Federal, na imputação do Valor da Terra NUA. Não pode se furtar o contribuinte de certas cautelas, quando quer demonstrar seu direito.

E o principal documento a ser providenciado por ele, conforme assinalado no § 4º do art. 3º da Lei nº. 8.847, de 28/01/94 e na Norma de Execução COSAR/COSIT/Nº. 01, de 19/05/95, é um Laudo de Avaliação. Evidentemente, tal laudo deve atender a requisitos mínimos.

Por maior que seja a boa vontade do Conselheiro, em entender as distorções havidas no cálculo do VTN pela SRF, o mínimo que o contribuinte pode e deve fazer é primar pela boa demonstração de seus direitos.

No caso vertente, o Laudo Técnico somente veio aos autos em fase de recurso, limitando-se a dar valores, sem, contudo, justificá-los. Não se encontra no documento nenhuma descrição sobre o imóvel, suas culturas ou benfeitorias.

Embora este Relator tenha a tendência de aceitar Laudo Técnico de profissional competente (dentre os citados em norma legal), por entender satisfatória a prova e por estar seu acolhimento previsto na legislação pertinente, neste caso não há como amparar a pretensão do recorrente.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

Nunca é demais lembrar que a fixação do Valor da Terra Nua mínimo – VTNm, para formalização do lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, propaga em favor da Fazenda Pública os efeitos de *juris tantum*, o que implica na atribuição do ônus da prova ao contribuinte para sua alteração, até em obediência ao preconizado no artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil. A revisão do Valor da Terra Nua mínimo pela autoridade administrativa competente, deve ser pautada nos instrumentos probatórios exigidos em lei, ou seja, apresentação de laudo técnico, emitido por entidade ou profissional com capacitação técnica devidamente habilitado e, obrigatoriamente, acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica junto ao CREA.

Por outro lado, o Laudo Técnico deve referir-se ao exercício em discussão, não se podendo relevar a lacuna sobre este ponto.

Por tais motivos, não há como prover o recurso do contribuinte para descaracterizar o VTN atribuído pela Secretaria da Receita Federal.

Mas há um ponto no Recurso que merece ser acolhido.

Sobre a multa, tem este Relator defendido em outros julgados, o não cabimento quando tempestivamente impugnado o lançamento.

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 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.”

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

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

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

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

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

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

Entretanto, o CTN, em hipótese 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 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, á vista

¹ “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 CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

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. 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 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.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

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:

“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.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

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 moratório; 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

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 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*, uma 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

cabível caso o crédito não seja pago nos trinta dias seguintes à intimação da decisão administrativa definitiva.

Pelas mesmas razões acima elencadas 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 20/12/79².

Diante do exposto, é posição deste Relator, em um primeiro momento, **ANULAR O PROCESSO**, *ab initio*, por ausência de formalidade legal essencial. Contudo, se a Colenda Turma entender de afastar a nulidade mencionada, adentrando no mérito, sou por **DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO**, nos termos do acima explicitado, somente na parte da multa moratória.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002


NILTON LUIZ BARTOLI – Relator

² “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.”

RECURSO Nº : 124.096
ACÓRDÃO Nº : 303-30.402

VOTO VENCEDOR RELATIVO À PRELIMINAR DE NULIDADE

Rejeito, inicialmente, a preliminar de nulidade do processo a partir da Notificação de Lançamento como argüido na Câmara. Cabe lembrar que os casos de nulidade são aqueles exhaustivamente fixados pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72, a saber os atos praticados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 do mesmo Decreto dispõe que outras irregularidades, incorreções e omissões não importarão nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio. No presente caso, não se vislumbra, de modo algum, a prática do cerceamento do direito de defesa tanto mais que o contribuinte defendeu-se, demonstrando entender as exigências legais e apresentou os documentos que, a seu ver, eram suficientes para a defesa. Ademais, ele não teve dúvida a respeito de qual a autoridade fiscal que dera origem ao lançamento e junto a esta mesma autoridade apresentou sua defesa nos devidos termos.

Ademais, o contribuinte não invocou esta preliminar, não se sentiu prejudicado na sua liberdade de defesa, não argüiu em momento algum haja sido cerceado esse seu direito. Assim, não havendo trazido qualquer prejuízo para o contribuinte, sequer houve necessidade de sanar a falha contida na notificação.

Resta acentuar ainda, quanto ao comando da Instrução Normativa SRF-92/97, que não se aplica ao caso sob exame pois tal ato normativo foi baixado especificamente para lançamentos suplementares, decorrentes de revisão, efetuados por meio de autos de infração, não sendo aqui o caso.

Por fim, não se pode esquecer a consideração da economia processual, uma vez que declarada a nulidade por vício processual, viria certamente a autoridade administrativa a, dentro do prazo de cinco anos, proceder a novo lançamento, como previsto no art. 173 inciso II, do CTN.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002


JOÃO HOLANDA COSTA – Relator designado





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n.º: 13808.001822/96-15

Recurso n.º: 124.096

TERMO DE INTIMAÇÃO

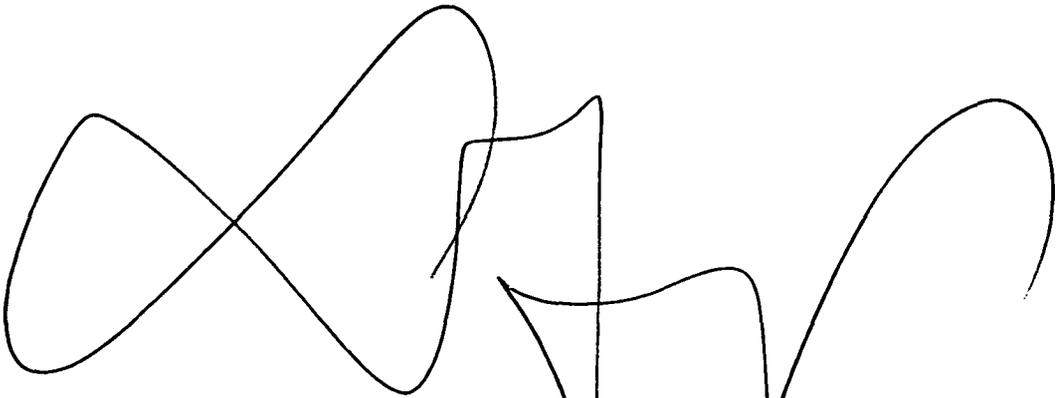
Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 303-30.402

Brasília- DF, 05.11.02


João Holanda Costa
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em:

11/11/2002


LEANDRO FELIPE BUENO
PFN/DF