



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	Da 05 07 / 19 99
C	<i>[Assinatura]</i>
	Rua/Av.

Processo : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

Sessão : 15 de outubro de 1997
Recurso : 100.897
Recorrente : ELOISA DE OLIVEIRA BORTOLATO
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

ITR - BASE DE CÁLCULO - Para a revisão do Valor da Terra Nua mínimo pela autoridade administrativa competente, faz-se necessária a apresentação de laudo técnico que aponte a existência de fatores técnicos, que tornam o imóvel avaliado consideravelmente peculiar e diferente dos demais do município. O laudo técnico, emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, obrigatoriamente acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica junto ao CREA, deve atender aos requisitos da Norma NBR 8799 da Associação Brasileira de Normas Técnicas. **DECLARAÇÃO ANUAL** - Erro de fato cometido no preenchimento da Declaração Anual deve ser comprovado com apresentação de documentos hábeis e idôneos. **CONTRIBUIÇÕES SINDICAIS RURAIS** - As contribuições sindicais rurais são devidas por todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, em favor do Sindicato representativo da mesma categoria ou profissão (CLT, art. 579). **CONTRIBUIÇÃO SENAR** - É devida pelo exercente de atividade rural em imóvel sujeito ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR (Inteligência do artigo 3º, inciso VII da Lei nº 8.315/91). **ENCARGOS MORATÓRIOS** - I) **JUROS** - Incidem sobre o débito não integralmente pago até a data do vencimento, mesmo quando suspensa sua exigibilidade pela apresentação de impugnação ou recurso. II) **MULTA DE MORA** - Inexigível, se a impugnação da exigência tiver sido interposta antes do vencimento do prazo para pagamento, visto que, com a suspensão da exigência, inexistente mora a exigir (CTN, art. 151). **Recurso provido, em parte, para excluir a multa de mora.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ELOISA DE OLIVEIRA BORTOLATO.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir a multa de mora.** Vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges (Relator), Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Marcos Vinícius Neder de Lima. Designado para redigir o Acórdão o Conselheiro Oswaldo Tancredo de Oliveira.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 1997

[Assinatura]
Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente

[Assinatura]
Oswaldo Tancredo de Oliveira
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Antônio Sinhiti Myasava, José Cabral Garofano e José de Almeida Coelho.

/OVRS/MAS-FCLB/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587
Recurso : 100.897
Recorrente : ELOISA DE OLIVEIRA BORTOLATO

RELATÓRIO

ELOISA DE OLIVEIRA BORTOLATO recorre a este Conselho da decisão, proferida pela DRJ em Foz do Iguaçu – PR, que julgou procedente o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, Contribuições Sindicais Rurais e Contribuição SENAR, exercício de 1995, com vencimento em 30.09.96, referente ao imóvel cadastrado sob o nº 3973339.4 no Cadastro Fiscal de Imóveis Rurais (CAFIR) da Secretaria da Receita Federal, com 654,1 ha de área, situado no Município de Alto Piquiri - PR.

Em suas razões iniciais, a então impugnante contestou o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm fixado pela Instrução Normativa SRF nº 042/96, alegando ser referido valor exorbitante quando comparado com o real valor da terra nua na localidade. Também contesta a exigência das Contribuições Sindicais Rurais e da Contribuição SENAR, sob a alegação de bitributação, valores excessivos e inconstitucionalidade.

A petição inicial é instruída com cópia da Declaração de Informações do ITR/94, Certidão fornecida pela Prefeitura Municipal de Alto Piquiri, Laudo de Avaliação acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART e cópias de Notas Fiscais de Entrada emitidas pela Cooperativa Agropecuária Goioerê Ltda.

A autoridade monocrática assim fundamentou sua decisão:

“2.1 - Pedido de Revisão do Lançamento do ITR

2.1.1 Alegação: Inadequação do VTNm

Diz o art. 3º da Lei nº 8.847/94, que regula o ITR:

“A base de cálculo do imposto é o Valor da Terra Nua - VTN, apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior.”

Pelo § 2º do artigo supra, a lei atribui à Secretaria da Receita Federal - SRF a fixação do valor mínimo, ouvidos outros órgãos da administração pública. Em complementação à lei, a Secretaria da Receita Federal emitiu a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

Instrução Normativa nº 42/96, fixando VTN mínimo para todos os municípios do país.

Este ato normativo resultou de extensa pesquisa em todos os Estados, utilizando metodologia criteriosa, assim resumida:

- Os municípios foram agrupados por microrregião geográfica estabelecida pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - FIBGE;*
- Foram utilizados preços médios de vendas de terras de lavouras, campos e pastagens;*
- Tais dados foram objeto de análise de consistência, no âmbito de cada microrregião geográfica;*
- Adotou-se, como VTN mínimo, o menor preço médio entre os três tipos de terras, para cada município;*
- A variação positiva desse valor em relação ao exercício anterior foi limitada superiormente à variação de preços médios de terras no respectivo Estado.*

Pela cuidadosa metodologia empregada, em particular pela análise de consistência de dados no âmbito de cada microrregião geográfica, tem-se certeza da adequação do VTN mínimo (R\$ 2.093,41) fixado para o município do impugnante. A possibilidade de ter ocorrido inexatidão material, na fixação desse valor, fica afastada pela comparação com os dos municípios vizinhos, que são da mesma ordem de grandeza, como se verifica abaixo:

	(R\$)
Município	VTNm
Iporã	1.674,53
Marihuz	2.496,59
Pérola	2.040,45

O valor mínimo fixado pela administração pública por delegação legal, resultante que é de pesquisa de preços de venda de terras, efetuada necessariamente por amostragem, com certeza não é nem poderia ser conceitualmente igual ao mínimo absoluto da amostra pesquisada, pois um único evento pode não ter significância estatística. Muito menos o será do universo. De acordo com a metodologia acima explanada, o VTN mínimo é o



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

valor *médio* unitário do tipo *menos valioso* de terra nua do município. Ou seja, a mens legis aceita a existência de casos de valor real situado abaixo do mínimo fixado. Este tem função de prevenir erros de fato e de coibir abusos na declaração. É mínimo por presunção legal relativa, que implica na inversão do ônus da prova. Caberia à Administração provar, para desqualificar um valor de terra nua superior ao mínimo fixado, se declarado indevidamente. Mas cabe ao contribuinte provar a validade do valor declarado, se inferior ao mínimo determinado.

É norma em branco a Lei nº 8.847/94, que depende de norma administrativa complementar, no que tange ao VTNm. Em contrapartida, a norma administrativa que fixa esse valor é parte da lei, é lei em sentido material. A norma tributária tem o significado de autotributação do povo, criada por seus representantes, com a finalidade de onerar a todos, indistintamente. O VTN mínimo, fixado que é em decorrência de lei, tem que prevalecer sobre os interesses de indivíduos. Os mais nobres princípios diretores da atividade tributária do Estado dão sustentação a esta tese.

Pelo princípio constitucional da estrita legalidade da tributação, a qual é intervenção direta do Estado no âmbito da propriedade, o particular é protegido contra possíveis desmandos de um administrador público, e em contrapartida submete-se à lei que, no dizer de Marcial Ferreira Jardim, "gravita altaneira sobre governantes e governados".

Pelo princípio constitucional da isonomia, a submissão à lei dá-se em condições de igualdade entre todos: todos os contribuintes que se encontram na mesma situação devem ser tratados igualmente. Ou, de forma mais abrangente, conforme aguda percepção de Celso Antônio Bandeira de Melo: deve existir nexo plausível entre o critério desigualador e a finalidade por ele perseguida. Ao adotar a restrição do VTN mínimo, atendeu a lei a este princípio, ao desigualar desiguais na exata proporção de sua desigualdade (VTN mínimo específico para cada região), e igualar os iguais (imóveis de uma mesma região homogênea sujeitos a um único critério). Admitindo alguma dose de imperfeição, por praticidade admitiu-se divisão por município.

A possibilidade de revisão do VTN mínimo pela autoridade administrativa competente, em caso de questionamento pelo contribuinte, prevista no § 4º da Lei nº 8.847/94, há que ser entendida sistemicamente e sob a égide dos princípios de direito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

Pelo princípio da estrita legalidade da atividade tributária, o VTN mínimo, definido em norma administrativa complementar de lei tributária em branco, somente pode ser revisto por outra norma de igual ou superior status hierárquico, para vir a obrigar a todos indistintamente.

A correta interpretação é a de que o § 4º supra-referido tão somente amplia a delegação legal contida no § 2º. Este dá competência à SRF para fixar o VTN mínimo. Aquele para revê-lo. Mas sempre por via de norma complementar à lei, formando com esta corpo legal único, dirigido a todos.

Na via do contencioso administrativo, em 1ª instância ou na recursal, é inquestionável a validade do VTN mínimo, determinado em norma complementar à lei, por tratar-se de atividade administrativa plenamente vinculada à lei, atividade que não comporta juízo de conveniência ou de oportunidade. Por conseguinte, é inadmissível a revisão do lançamento dos tributos, pedida sob alegação de ser inadequado à região o VTN mínimo fixado.

2.1.2 Alegação: Erro de Fato na Declaração

Não procede a argumentação do Requerente, que alega, sem provar, que sua declaração teria ensejado lançamento de valor substancialmente superior ao devido, por estar eivada de erro de fato.

O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo, em conformidade com os arts. 147 e 148 do Código Tributário Nacional. Em caso de ocorrência de erro, prevê o § 1º do art. 147 que:

“A retificação da declaração por iniciativa do próprio contribuinte, 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.”

“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.”

Saliente-se que tal declaração é apresentada sob inteira responsabilidade do contribuinte, consoante o art. 49, § 3º da Lei 4.504/64 (Estatuto da Terra), em sua nova redação dada pela Lei 6.746/79:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

“As declarações previstas no § 1º serão apresentadas sob inteira responsabilidade dos proprietários, titulares do domínio útil ou possuidores, a qualquer título, de imóvel rural ...”

A alteração pretendida de dados cadastrais deve ser justificada, mediante comprovação do erro em que se funde, em conformidade com a Norma de Execução SRF/COSAR/COSIT nº 02/96.

A impugnante tenta provar utilização efetiva plena do imóvel, com exploração agrícola da área complementar à de pecuária. Com isto, ficaria minimizada a alíquota de cálculo do ITR. Para tal, juntou, às fls. 16 a 24, cópias de notas fiscais relativas a soja, milho e algodão. No entanto, esses documentos são de emissão de 1995 e 1996, ou seja, são relativos a períodos posteriores ao básico, razão suficiente para desconsiderá-los como prova.

2.2 Pedido de Anulação dos Lançamentos das Contribuições Sindicais e ao SENAR

2.2.1 Alegação: Inconstitucionalidade da Cobrança Obrigatória das Contribuições

As contribuições sindicais rurais do empregador e do empregado não ferem o direito fundamental de livre associação, abrigado seja no art. 5º - XX, seja no art. 8º de nossa Constituição. Têm elas natureza tributária e são amparadas no art. 149 da Constituição Federal, que diz:

“Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, ...”

As contribuições supra-referidas são reguladas pelos Decretos-Leis 1.146/70, 1.989/82 e 1.166/71, que foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988, por força de seu art. 149 e do art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

De resto, cabe ressaltar que esta Decisão vincula-se à totalidade das normas jurídicas legais e administrativas, como ato administrativo que é. É privativo do Poder Judiciário o julgamento sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma jurídica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

2.2.2 Alegação: Bitributação

O Imposto Territorial Rural (ITR) é tributo sobre o domínio (ou parte desse) de imóvel rural. As contribuições sindicais incidem sobre a relação de emprego, previstas no art. 580 da Consolidação das Leis do Trabalho. Têm, portanto, fatos geradores distintos. É o fato gerador que determina a natureza jurídica específica do tributo (Código Tributário Nacional, art. 4º).

Não implica em bitributação a igualdade da base de cálculo, qual seja o Valor da Terra Nua, entre o ITR e a Contribuição Sindical do Empregador Rural, para a condição específica de empregador-pessoa física.”.

Em recurso voluntário interposto às fls. 40/50, a interessada reitera suas razões iniciais.

Requer, ainda:

- que o valor a ser pago seja cobrado sem acréscimos legais, alegando que todo contribuinte tem direito a recurso administrativo; e
- explicação para os valores dos lançamentos nas guias de ITR dos exercícios de 1994, 1995 e 1996 (inferior ao anterior).

Cumprindo o disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260, de 24.10.95, com a nova redação dada pela Portaria MF nº 180, de 03.06.96, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contra-Razões ao recurso, onde requer a manutenção do lançamento, em conformidade com a decisão recorrida.

É o relatório.



Processo : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Conforme relatado, no presente processo é discutido o Valor da Terra Nua mínimo utilizado para a determinação da base de cálculo do lançamento de fls. 03, bem como contestada a exigência das Contribuições Sindicais Rurais e da Contribuição SENAR, sob a alegação de bitributação, valores excessivos e inconstitucionalidade.

Preliminarmente, entendo que não merece reparos a decisão recorrida, quando afirma que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário, conforme dispõem os incisos I, alínea "a" e inciso III, alínea "b", ambos do artigo 102 da atual Constituição Federal.

Rejeito essa preliminar.

Ainda em preliminar ao mérito, entendo que a explicação para os valores lançados, nas guias do ITR dos exercícios de 1994 e 1996, é questão não provocada a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, portanto, dessa matéria não tomo conhecimento, por entendê-la preclusa.

No mérito, no que diz respeito ao VTN, por se tratar de igual matéria, adoto e transcrevo parte do voto condutor do Acórdão nº 202-08.838 (Recurso nº 99.594), da lavra do ilustre Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro:

"... a autoridade administrativa competente para rever, em caráter geral, o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm por hectare de que fala o § 4º do art. 3º da Lei nº 8.847/94 é o Secretário da Receita Federal, já que é dele a competência para fixá-lo, ouvido o Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, em conjunto com as Secretarias de Agriculturas dos Estados respectivos, nos termos do disposto no § 2º desta mesma lei e segundo o método ali preconizado.

Em caráter individual, a inteligência do mencionado § 4º integrada com as disposições do processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72), faculta ao Contribuinte impugnar a base de cálculo utilizada no lançamento atacado, seja ela oriunda de dados por ele mesmo declarado na Declaração do Imposto Territorial Rural - DITR respectiva ou decorrente do produto da área tributável pelo VTNm/ha do município onde o imóvel rural está localizado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

Nesse diapasão, em qualquer uma dessas hipóteses, incumbe ao Contribuinte o ônus de provar através de elementos hábeis a base de cálculo que alega como correta na forma estabelecida no § 1º do art. 3º da Lei nº 8.847/94, ou seja, o Valor da Terra Nua - VTN, apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior, que é obtido através da exclusão do valor do imóvel (de mercado) dos seguintes bens nele incorporados:

- I - Construções, instalações e benfeitorias;
- II - Culturas permanentes e temporárias;
- III - Pastagens cultivadas e melhoradas; e
- IV - Florestas plantadas.

E essa prova é o laudo técnico emitido por entidades de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o qual para atender os parâmetros legais acima indicados haverá de ser específico ao imóvel rural, avaliando o seu valor de mercado e dos bens nele incorporados, de sorte a apurar o VTN que se traduz na base de cálculo alegada.

Ademais, a atividade de avaliação de imóveis está subordinada aos requisitos das Normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT (NBR 8799), daí a necessidade para o convencimento da propriedade do laudo que se demonstre os métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel e aos bens nele incorporados.”

No caso presente, além de não se reportar ao dia 31 de dezembro do exercício anterior ao do litígio, o “Laudo” de fls. 15 não atende à Norma NBR 8799 da Associação Brasileira de Normas Técnicas, específica para a avaliação de imóveis rurais, dos seus frutos e dos direitos sobre os mesmos.

Também não merece melhor sorte o alegado erro de fato no preenchimento da Declaração Anual do ITR, haja vista que tal alegação não está amparada em prova hábil e idônea. Vale ressaltar que os documentos fiscais de fls. 16/24 (alguns repetidos às fls. 61/63) nem sequer identificam a ora recorrente como produtora da soja, do milho e do algodão neles discriminados.

Quanto às Contribuições Sindicais Rurais e à Contribuição SENAR, também entendo que a decisão recorrida não merece reforma.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

Com efeito. Na contestação da exigência das Contribuições Sindicais Rurais (Contribuição Sindical do Trabalhador e Contribuição Sindical do Empregador), é invocando o disposto no inciso V do artigo 8º da Constituição Federal de 1988, que entendo impertinente à matéria ora discutida, pois tal dispositivo é vinculado à contribuição voluntária, prevista nos artigos 545 e 548, letra *b*, da CLT, devida pelas pessoas físicas ou jurídicas que, espontaneamente, resolvem filiar-se ao sindicato de sua categoria profissional ou econômica.

No caso presente, discute-se a contribuição compulsória, prevista no artigo 579 da Consolidação das Leis do Trabalho aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452/43, a seguir transcrito, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 229, de 28/02/1967:

“Art. 579 - A contribuição sindical é devida por todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do Sindicato representativo da mesma categoria ou profissão, ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591.”. (grifei)

O citado art. 591, com a redação dada pela Lei nº 6.386/76, disciplina a destinação do produto da arrecadação das contribuições sindicais, nos casos de inexistência de sindicatos: 20% para a Confederação; 60% para a Federação; e 20% para a "Conta Especial Emprego e Salário".

Todos os dispositivos legais que regem a matéria foram recepcionados pela Constituição de 1988, principalmente no que respeita à cobrança da contribuição pelo mesmo órgão arrecadador do Imposto Territorial Rural, expressamente previsto no § 2º do artigo 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT.

Correta também a exigência da contribuição SENAR, pois, segundo a inteligência do artigo 3º, inciso VII da Lei nº 8.315/91, a referida contribuição é devida por todos aqueles exercentes de atividades rurais em imóveis sujeitos ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR.

Diversos dispositivos constitucionais, sem qualquer vinculação com o objeto do litígio, apesar de citados e transcritos pela ora recorrente, não merecem nenhum comentário.

Também é contestada, no recurso voluntário, a cobrança de juros e multa moratórios. Entretanto, entendo que esta exigência encontra amparo legal no *caput* dos artigos 161 da Lei nº 5.172/66 (CTN) e 74 da Lei nº 7.799/89, que transcrevo:

Lei nº 5.172, de 25/10/1966



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

“Art. 161 - O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º -” (grifei).

Lei nº 7.799 de 10/07/1989

“Art. 74 - Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º -”.

No caso da impugnação e do recurso interpostos tempestivamente, o crédito tributário tem sua exigibilidade suspensa, nos termos do disposto no artigo 151 do Código Tributário Nacional; porém, o vencimento da obrigação tributária principal permanece inalterado.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 1997


TARÁSIO CAMPELO BORGES



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

VOTO DO CONSELHEIRO OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA,
RELATOR-DESIGNADO

Discordo do voto do ilustre relator vencido, exclusivamente na parte que diz respeito à multa de mora.

Com efeito.

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

Pretende-se 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 e aplicações 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, como 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

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, no ensinamento do saudoso mestre Rubens Gomes de Souza, “encaradas 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 “a partir da decisão condenatória passada 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 também 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 a 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 invocada 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 : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

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 excoutoriedade.

Sem dúvida, a mora, o atraso, tem 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, pags. 590 e segts.)

Ensina esse 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, em questão, 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 crédito tributário não pode ser exigido, não poderá correr prazo extinto legal contra o direito à sua 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 : 13956.000162/96-43
Acórdão : 202-09.587

Voto, pois, no caso da multa de mora, pela sua inexigibilidade no presente recurso.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 1997.


OSWALDO TANCREDO DE OLIVEIRA