



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	D. 27/05/1993
C	<i>Stolentius</i>
	Rubrica

Processo : 13956.000198/96-91
Acórdão : 202-09.511

Sessão : 15 de setembro de 1997
Recurso : 100.896
Recorrente : JOÃO NERY DE SOUZA
Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

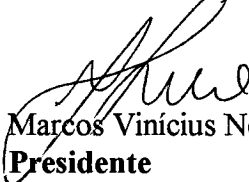
2º	RECORRI DESTA DECISÃO
C	RP/202-0173
C	EM. 06 de 01 de 1998
	<i>Maare</i>
	Procurador Reo. da Faz. Nacional

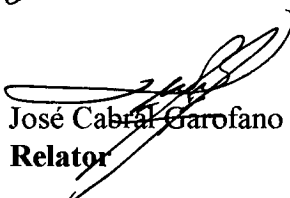
ITR - REVISÃO DO LANÇAMENTO - Nos termos do § 4º, art. 3º, Lei n. 8.847/94, o VTNm pode ser revisto se o pleito do contribuinte se sustenta em laudo técnico (observadas as normas da ABNT) emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou por profissional devidamente habilitado. É a prova indispensável, formal, que a lei impõe. **CONTRIBUIÇÕES:** CNA, CONTAG E SENAR - Legalidade. Jurisprudência uniforme nas três Câmaras do 2º C.C. **JUROS E MULTA DE MORA** - Incabível a exigência da multa de mora (20%) se o lançamento foi impugnado tempestivamente (art. 33, Dec. n. 72.106/73 e ADN n. 05/94). Quanto aos juros de mora, sempre são devidos se o tributo foi pago após o vencimento, mesmo que esteve suspensa a exigibilidade do crédito tributário por força de impugnação (art. 5º, Dec-Lei n. 1.736/79). **INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI** - Matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário, por força do próprio texto constitucional. **Recurso provido em parte**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **JOÃO NERY DE SOUZA.**

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 Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo e Marcos Vinícius Neder de Lima.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 1997


Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente


José Cabral Garofano
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho e Antonio Sinhiti Myasava.

Fclb/



Processo : 13956.000198/96-91
Acórdão : 202-09.511

Recurso : 100.896
Recorrente : JOÃO NERY DE SOUZA

RELATÓRIO

Neste processo administrativo fiscal o sujeito passivo discute o lançamento do ITR/95, de seus imóveis cadastrados na Secretaria da Receita Federal sob os ns. 0805587.4, 0805584.0, 0805583.1, 0805585.8 e 0805586.6, situados no Município de Icaraima/PR.

O contribuinte apela da DECISÃO Nº 0104/97 (fls. 109/115), que está lavrada sob a seguinte ementa:

“IMPOSTO S/ PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL

BASE DE CÁLCULO

EMENTA: Valor da Terra Nua Mínimo (VTNm). Revisão do Lançamento.

O VTN mínimo fixado, para cada município, pela Instrução Normativa SRF 42/96, em complemento à Lei 8.847/94, somente pode ser revisto por norma de igual ou superior status hierárquico.

NORMAS GERAIS

EMENTA: VTNm. Inconstitucionalidade.

A Decisão é vinculada às normas jurídicas, legais e administrativas. É privativo do Poder Judiciário o julgamento sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma jurídica.

FATO GERADOR

EMENTA: Vigência da lei. Princípios da Anterioridade e da Anualidade.

A Lei 8.847/94, que regula o ITR, resulta da conversão da MP 399/93, que tem vigência a partir de 29/12/93. O VTNm fixado pela IN SRF 42/96, em complemento à Lei 8.847/94, não é base de cálculo do imposto. Inaplicáveis as vedações correspondentes aos princípios da anterioridade e da anualidade (CF, art.150-III, ‘a’ e ‘b’, CTN, art. 9º-II).

OUTROS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS



Processo : 13956.000198/96-91
Acórdão : 202-09.511

OUTROS

EMENTA: Contribuições Sindicais Rurais. Contribuição ao SENAR. Constitucionalidade

As contribuições ao SENAR e as sindicais do empregador e do trabalhador são reguladas pelos Decretos-Leis 1.146/70, 1.982/82 (SENAR) e 1.166/71 (sindicais rurais), recepcionados pela Constituição Federal/88 (CF, art. 149. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, art. 34, § 5º).

EMENTA: ITR. Contribuição Sindical do Empregador Rural. Bitributação.

Não implica em bitributação a igualdade da base de cálculo (Valor da Terra Nua) entre o ITR e a Contribuição Sindical do Empregador Rural.

EMENTA: Contribuições ao SENAR e Sindicais Rurais. Competência da SRF para a Administração.

A SRF tem competência de administração das contribuições sindicais rurais e ao SENAR, recebida pelo art. 1º da Lei nº 8.22/90, c/alterações do art. 24 da Lei nº 8.847/94

LANÇAMENTO PROCEDENTE”

Em suas razões de recurso (fls.119/129) o contribuinte ataca sob todos os aspectos o lançamento do ITR, estendendo seus argumentos sobre os seguintes tópicos:

I - DO IMPOSTO

1. ITR - VTN ARBITRADO
2. UFIR - URV - REAL
3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS
4. MULTA E JUROS DE MORA
5. JURISPRUDÊNCIA

II - AS CONTRIBUIÇÕES

- 1 - LEGALIDADE
- 2 - A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13956.000198/96-91
Acórdão : 202-09.511

- 3 - A COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL
- 4 - ENQUADRAMENTO SINDICAL
- 5 - BASE DE CÁLCULO
- 6 - CONTRIBUIÇÃO DO EMPREGADOR
- 7 - SENAR

Ao final requer seja declarada a nulidade das Notificações e expurgadas do lançamento as exigências das contribuições. Se não considerado o pedido, requer perícia para apurar o Valor da Terra Nua que atende à realidade e, como base ao disposto no artigo 148, CTN, requer diligência junto às imobiliárias locais, Registro de Imóveis, Cartórios, Prefeituras e Estado, para se apurar o real valor de mercado praticado à época.

As contra-razões do Sr. Procurador da Fazenda Nacional estão às fls.132/133, e pedem pela manutenção do lançamento.

É o relatório



Processo : 13956.000198/96-91
Acórdão : 202-09.511

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO

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

O julgador singular assim decidiu a lide:

“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 Instrução Normativa nº 42/96, fixando o 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 pela FGV, em particular pela análise de consistência de dados no âmbito de cada microrregião



Processo : 13956.000198/96-91
Acórdão : 202-09.511

geográfica, tem-se certeza da adequação do VTN mínimo (R\$ 1.721,16) fixado para o município do impugnante. A possibilidade de ter ocorrido inexatidão material, na fixação desse valor, fica descartada pela comparação com os dos municípios vizinhos, que são da mesma ordem de grandeza, como se verifica abaixo:

<i>Município</i>	<i>VTNm (R\$)</i>
<i>Douradina</i>	<i>1.818,83</i>
<i>Vila Alta</i>	<i>1.833,52</i>
<i>Ivate</i>	<i>1.657,30</i>

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 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 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 VTN mínimo. 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'.



Processo : 13956.000198/96-91
Acórdão : 202-09.511

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 nexó 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.

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 se 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 o pedido de revisão do lançamento dos tributos, feito sob alegação de ser inadequado à região o VTN mínimo fixado.

A perícia e as diligências requeridas, a julgar pelos quesitos formulados para a primeira e pelos sujeitos das consultas para as segundas, têm o objetivo de questionar o VTN mínimo determinado para o município. O pedido é inadmissível, como visto acima.

2.1.2 Alegação: Inconstitucionalidade do VTNm

O princípio da anterioridade da lei, expresso no art. 150-III-‘a’ da Constituição Federal e no art. 9º - II do Código Tributário Nacional, proíbe



Processo : 13956.000198/96-91
Acórdão : 202-09.511

cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

A Lei nº 8.847, de 28/01/94, que regula o ITR, resulta da conversão da Medida Provisória nº 399/93, com vigência a partir da data da publicação, feita em 30/12/93.

A impugnação refere-se a majoração inconstitucional do imposto, relativamente ao exercício de 1995. O que foi alterado foi o Valor da Terra Nua Mínimo (VTNm) no município, fixado pela Secretaria da Receita Federal, por delegação conferida pelo art. 3º, § 2º, da Lei 8.847/94. Essa alteração decorreu de extenso trabalho de revisão, feito a nível nacional, que utilizou estudos macrorregionais, estaduais e microrregionais. Tal revisão resultou na Portaria SRF 42/96 que fixou, para o exercício de 1995, o VTNm, por hectare, para cada município.

O VTNm não é a base de cálculo do imposto, portanto não se lhe aplicam vedações constitucionais correspondentes aos princípios da anterioridade e da anualidade (Constituição Federal, art. 150-III, 'a' e 'b').

O VTNm e, conceitualmente, apenas parâmetro controlador do Valor da Terra Nua (VTN) declarado pelo contribuinte. É valor mínimo por presunção legal relativa, admitindo prova em contrário, que cumpre função de inversão do ônus da prova.

Por último, é importante ressaltar que o VTNm é elemento de norma que esta Decisão se vincula, como todo ato administrativo.

2.2 Pedido de Revisão dos Lançamentos das Contribuições

2.2.1 Alegação: Inconstitucionalidade

As contribuições sindicais do empregador rural e do trabalhador rural são reguladas pelo Decreto-Lei nº 1.166/71 e pelo art. 580 da Consolidação das Leis do Trabalho, que foram recepcionados pela Constituição Federal de 1988, por força de seu artigo 149 e do art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias..

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



Processo : 13956.000198/96-91
Acórdão : 202-09.511

2.2.2 Alegação: Bitributação, quanto à Contribuição do Empregador e ao ITR

O Imposto Territorial Rural (ITR) é tributo sobre o domínio (ou parte desse) de imóvel rural. As contribuições sindicais, previstas no art. 580 da Consolidação das Leis do Trabalho, incidem sobre a relação de emprego. 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. O valor da Terra Nua tem, na contribuição, caráter substitutivo da parcela do capital social atribuída ao imóvel, esta a sua base de cálculo geral.

2.2.3 Alegação: Incompetência da SRF p/ administrar as Contribuições

Por força do art. 1º da Lei 8.022/90, com as alterações trazidas pelo art. 24 da Lei 8.847/94, a Secretaria da Receita Federal tem competência de administração das contribuições à Confederação Nacional da Agricultura - CNA, à Confederação Nacional dos Trabalhadores - CONTAG e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR. Tal competência, que se estende até 31/12/96, compreende as atividades de tributação, arrecadação, fiscalização e cadastramento.

Trata-se de capacidade tributária ativa, que é transferível, e não se confunde com a competência tributária plena, indelegável, própria das pessoas políticas. Aquela consiste em aptidão administrativa, esta em legislativa.

A União, por meio de seu Poder Legislativo, pode cometer a capacidade tributária ativa a um órgão da administração direta que se configure o mais apto r, por igual motivo, transferi-la de um para outro órgão, assim como delegá-lo a outra pessoa jurídica.

Estou com a decisão recorrida, contudo, faço restrição quanto à asseveração de que o VTNm só poderia ser revisto tão-somente “*via de norma complementar à lei, formando esta corpo legal único, dirigido a todos*”.

Este Colegiado já firmou entendimento de que é facultado 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.



Processo : 13956.000198/96-91

Acórdão : 202-09.511

Este é o mesmo entendimento da Administração Tributária, que se pronunciou por meio da NOTA MF/SRF/COSIT Nº 203, de 29.05.95, que veio tecer considerações sobre a NOTA SRF/COSIT/COSAR Nº 019, de 08.05.95.

Porém, tanto para revisão do VTN declarado como do VTNm, 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 artigo 3º da Lei n. 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 melhorias;
- 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 ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas (NBR 8799/85), daí a necessidade para o convencimento da propriedade do laudo que se demonstre os métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levam à convicção do valor atribuído ao imóvel e aos bens nele incorporados.

Da mesma forma a apresentação de cópia de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, devidamente registrada no CREA, é o requisito legal que demonstra a habilitação do profissional responsável pelo laudo de avaliação.

Tenho que o Laudo de Descrição e Avaliação (fls. 43/57) - além de não ser seja específico para os imóveis em questão - não atende a todos os requisitos da Norma Técnica NBR 8799/85, norma esta que deve ser observada na integralidade, vez que é de natureza técnica e só se presta à aplicação de métodos estabelecidos pelo CREA, órgão responsável pelo exercício da atividade de engenharia e arquitetura, ao qual este Colegiado tem que se curvar por se tratar de matéria específica.

Dentre os itens da Norma Técnica não atendidos pelo Laudo de fls. 43/57, destaca-se:



Processo : 13956.000198/96-91
Acórdão : 202-09.511

1. indicação dos diversos valores pesquisados que serviram de base para a avaliação;
2. justificativa da escolha dos métodos e critérios de avaliação;
3. tratamento dos elementos de acordo com os critérios escolhidos e com o nível de precisão da avaliação;
4. cálculo dos valores com base nos elementos pesquisados e nos critérios estabelecidos;
5. determinação do valor final com indicação da data de referência;
6. conclusões com os fundamentos resultantes da análise final.

Já quanto aos expedientes da Prefeitura Municipal de Icaraima/PR, dos quais constam os valores de pauta para cobrança do I.T.B.I. (dez/94 e jan/95), os mesmos não se prestam para alterar o VTNm divulgado pela IN/SRF nº 42/96. Este é o entendimento trazido no item 5 da NOTA MF/SRF/COSIT Nº 203, de 29.05.95:

“É de ressaltar, por oportuno que as prefeituras de municípios não estão incluídas entre os órgãos ou entidades cuja manifestação técnica é exigida pela Lei nº 8.847/94. No máximo, o Ministério da Agricultura e as Secretarias de Agricultura do Estado poderão coletar junto às prefeituras informações sobre o preço da terra nua, para efeito do levantamento de que trata o art. 3º, § 2º d Lei nº 8.847/94, o que não significa que os valores afinal fixados sejam coincidentes com os informados pelas prefeituras.” (grifo do original)

Muito embora o contribuinte tenha impugnado várias matérias contidas no lançamento do ITR/95, e sustentado sua defesa na petição de recurso, este Conselho já se pronunciou sobre todas elas, e a decisão recorrida não se afastou da jurisprudência dominante neste tribunal administrativo, a qual mantenho na íntegra.

Assiste razão ao recorrente quando se insurge contra a multa de mora cobrada após a decisão singular, vez que para tal exigência inexistente previsão legal que a autorize. Por força do disposto no artigo 33, do Decreto n. 72.106/73, a multa moratória não pode ser exigida se o sujeito passivo exerceu seu direito de impugnar o lançamento antes do vencimento. Diversas vezes já me manifestei sobre esta questão, como dão conta, entre vários, os Acórdãos ns. 202-07.977 e 202-08.014. Diga-se de passagem que o Sr. Procurador da Fazenda Nacional, ao oferecer suas contra-razões, pediu pela exclusão da multa de mora, uma vez que também no seu entender a mesma não integra os ‘acréscimos legais’, a que se refere o ADN n. 5, de 25.01.94.



Processo : 13956.000198/96-91
Acórdão : 202-09.511

Na verdade, o ATO DECLARATÓRIO (NORMATIVO) nº 05, de 25.01.94, publicado no D.O.U. de 26.01.94, do Sr. Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, veio declarar, *em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados* que **“Se a suspensão ocorreu através de processo de impugnação, o crédito tributário relativo ao ITR e a Taxa de Serviços de Cadastrais, julgado contrário ao sujeito passivo, total ou parcialmente, sofrerá ainda, incidência de juros de mora sobre o valor atualizado”**.

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

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


“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição das penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

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

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

Quanto aos encargos (juros de mora), o comando ínsito da norma integrante do artigo 59 da Lei n. 8.383, de 1.991, impõe que tal exigência deve incidir sobre todos os



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13956.000198/96-91

Acórdão : 202-09.511

tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sem qualquer exclusão ou especialização para o ITR.

A incidência dos juros de mora está prevista no artigo 161 do CTN. Profira-se, outrossim, que os tributos e as contribuições administrados pela Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos a juros de mora de 1% ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

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

São estas razões e decidir que me levam a **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para excluir a multa de mora (20%) exigida após a decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 1997


JOSÉ CABRAL GARÓFANO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EXmº Sr. Presidente da 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº 13956.000198/96-91
Acórdão: nº 202-09.511
Sujeito Passivo: JOÃO NERY DE SOUZA

A Fazenda Nacional, pelo procurador infra-assinado, vem, na forma do art. 29, inc. I, da Portaria MEFP nº 538/92 e alterações da Portaria MF nº 260/95, interpor Recurso Especial para a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais, com as inclusas razões que acompanham esta, requerendo seu recebimento, processamento e remessa.

Pede deferimento.

Brasília-DF, 06 de janeiro de 1998


José de Ribamar Alves Soares
Procurador da Fazenda Nacional



MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 13956.000198/96-91

Acórdão nº 202-09.511

Sujeito Passivo: JOÃO NERY DE SOUZA

RP/202-0173

RAZÕES DA FAZENDA NACIONAL

Egrégia Câmara, Eminentes Conselheiros:

A Fazenda Nacional, irrisignada com a r. decisão prolatada pela Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, nos autos deste processo, na parte que entendeu assistir razão à recorrente quanto a sua inconformidade com aplicação da multa de mora, vem, com fundamento no art. 29, inc. I, da Portaria MF nº 538/92, com alterações da Port. MF nº 260/95, interpor Recurso Especial com espedeque no que se segue.

Sobre à matéria, inicialmente assim se manifesta o Sr. Conselheiro Relator:

“Assiste razão ao recorrente quando se insurge contra a multa de mora cobrada após a decisão singular, vez que para tal exigência inexistente previsão legal que a autorize. Por força do disposto no artigo 33, do Decreto n. 72.106/73, a multa moratória não pode ser exigida se o sujeito passivo exerceu seu direito de impugnar o lançamento antes do vencimento.”

Há de se discordar desta afirmação, tendo em vista que o artigo 33 do Decreto n. 72.106, de 18-04-73, está posto assim:

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

Este dispositivo apenas realça o que é evidente, pois que, realmente, não há exigência de multa se a reclamação ou impugnação se efetivou dentro do prazo para pagamento dos tributos.

Referido Decreto regulamentou a Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972, que criou o Sistema Nacional de Cadastro Rural. Ocorre que, examinando-se esta Lei, verifica-se que a única inexigência de penalidade se restringe a imóveis rurais de pequena área, como se pode verificar dos dispositivos abaixo transcritos:

“Art 2º Ficam obrigados a prestar declaração de cadastro, nos prazos e para os fins a que se refere o artigo anterior, todos os proprietários, titulares de domínio útil ou possuidores a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 13956.000198/96-91
Acórdão nº 202-09.511
Sujeito Passivo: JOÃO NERY DE SOUZA

qualquer título de imóveis rurais que sejam ou possam ser destinados à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agro-industrial, como definido no item I do artigo 4º do Estatuto da Terra.

§ 1º O não cumprimento do disposto neste artigo sujeitará o contribuinte ao lançamento "ex officio" dos tributos e contribuições devidas, aplicando-se as alíquotas máximas para seu cálculo, **além de multas e demais cominações legais.** (Os destaques não são do original)

§ 2º Não incidirão **multa e correção monetária** sobre os débitos relativos a imóveis rurais cadastrados ou não, **até 25 (vinte e cinco) módulos**, desde que o pagamento do principal se efetue no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a partir da vigência desta Lei. (Os destaques não são do original)

Como se vê, o que há é confirmação de multas e demais cominações legais, com a ressalva acima destacada, para os imóveis que não exceda a pequena dimensão de 25 módulos. Em nenhuma outro dispositivo desta Lei se encontra tal autorização de dispensa de multa, senão para o caso específico deste parágrafo.

Parece claro que o regulamento, evidentemente, só está autorizado a dispensar penalidades (multas), nos limites da Lei que disciplina, senão estaria a exorbitar do poder que lhe é inerente.

De outra parte, mais recentemente, a Lei nº 8.022, de 12 de abril de 1990, que alterou o sistema de administração das receitas federais, tratando desta matéria, assim dispôs:

"Art. 1º É transferida para a Secretaria da Receita Federal a competência de administração das receitas arrecadadas pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, e para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a competência para a apuração, inscrição e cobrança da respectiva Dívida Ativa.

§ 1º A competência transferida neste artigo à Secretaria da Receita Federal compreende as atividades de tributação, arrecadação, fiscalização e cadastramento.

.....

Art. 2º As receitas de que trata o artigo 1º desta Lei, quando não recolhidas nos prazos fixados, serão atualizados monetariamente, na data do efetivo pagamento, nos termos do artigo 61 da Lei n. 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 13956.000198/96-91
Acórdão nº 202-09.511
Sujeito Passivo: JOÃO NERY DE SOUZA

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; (Os destaques não são do original)

III - encargo legal de cobrança da Dívida Ativa....”

.....
Art. 7º **Revogam-se as disposições em contrário.**” (Os destaques não são do original)

Como se pode constatar, de há muito a matéria a que se referiu o Ilustre Relator, sobre multa de mora referida pelo Decreto n. 72.106/72, que regulamentou a Lei n. 5.868/72, encontra-se revogada por incompatibilidade com a Lei n. 8.022/90, não podendo ser invocada para amparar situações como a que ora se questiona.

Demais, os fatos questionados como suscetíveis de aplicação da multa de mora ocorreram no exercício de 1995, a eles se aplicando a Lei então vigente, de n. 8.847, de 28-01-94, que a este respeito dispõe:

“Art. 15. O Cadastro Fiscal de Imóveis Rurais - CAFIR, da SRF, será formado com as informações fornecidas pelos contribuintes obrigados a apresentar a Declaração de Informações do ITR, nos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal.

.....
Art 16. A falta de apresentação da **declaração** referida no artigo anterior ou sua apresentação fora do prazo fixado sujeitará o contribuinte à multa de um por cento ao mês ou fração sobre o imposto devido ou como se devido fosse, **sem prejuízo da multa e dos juros de mora** pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota.” (Os destaques não são do original)

Atualmente, os dispositivos acima transcritos estão expressamente revogados pela Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o ITR e sobre o pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária, que a respeito desta matéria prescreve:

“Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

.....
Art. 9º A entrega do DIAT fora do prazo estabelecido sujeitará o contribuinte à multa de que trata o art. 7º, **sem prejuízo da multa e dos juros de mora** pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota. (Os destaques não são do original)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 13956.000198/96-91
 Acórdão nº 202-09.511
 Sujeito Passivo: JOÃO NERY DE SOUZA

Já o artigo 7º a que se refere o artigo 9º anteriormente transcrito, assim dispõe:

“No caso de apresentação espontânea do DIAC fora do prazo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal, será cobrada multa de 1% (um por cento) ao mês ou fração sobre o imposto devido não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), sem prejuízo da **multa e dos juros de mora** pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota. (Os destaques não são do original)

Como se pode notar, nenhuma lei pertinente à matéria de ITR dispensa exigência de penalidade em qualquer circunstância, inclusive da multa de mora, como se pode verificar dos dispositivos anteriormente transcritos.

Diz também o Ilustre Conselheiro Relator que “ o Sr. Procurador da Fazenda Nacional, ao oferecer suas contra-razões, pediu pela exclusão da multa de mora, uma vez que também no seu entender a mesma não integra os ‘acréscimos legais’, a que se refere o ADN n. 5, de 25.01.94.”

Quanta a esta afirmação, parece que o Senhor Relator incorreu em equívoco, vez que ela não se encontra no texto das contra-razões do Sr. Procurador da Fazenda Nacional, que se juntaram aos autos, constante das fls 131/133.

Noutro tópico do seu voto, o Ilustre Relator afirma que “*ao impugnar o lançamento do ITR o contribuinte estava sob o amparo do Ato Declaratório (Normativo) nº 05, de 25.01.94, que por sua vez é uma das normas complementares a que se refere o artigo 100, inciso I, do CTN e, por este motivo, como dispõe o parágrafo único do dispositivo, a observância de tais normas exclui a imposição de penalidades, sendo que não se aplica à espécie a exclusão dos juros de mora e a atualização monetária porque o próprio ato normativo da Administração já faz a devida ressalva.*”

A Fazenda Nacional entende que este Ato Declaratório foi alcançado pela Lei nº 8.847, de 28-01-94, que contraria suas disposições no tocante à matéria em causa, eis que, além de ter vigência posterior, determina expressamente a cobrança da multa e dos juros de mora pela falta ou insuficiência de recolhimento do imposto ou quota, consoante transcrição anterior dos seus artigos 15 e 16.

Por oportuno, a Fazenda Nacional, posicionando-se de acordo com o voto vencido do Conselheiro-Relator Marcos Vinicius Neder de Lima, no Acórdão nº 202-09.387, sobre a mesma matéria, transcreve, a título de fundamentação deste recurso, os tópicos a seguir:

“.....

Com relação aos juros e a multa de mora, sobre os quais recai o maior inconformismo do requerente, uma vez que a impugnação do lançamento foi entregue antes do vencimento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

5

Processo nº 13956.000198/96-91
Acórdão nº 202-09.511
Sujeito Passivo: JOÃO NERY DE SOUZA

do tributo e, em 06 de dezembro de 1995, recebeu a informação de que estava dispensado do recolhimento deste.

.....
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.

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

.....
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, 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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Processo nº 13956.000198/96-91
 Acórdão nº 202-09.511
 Sujeito Passivo: JOÃO NERY DE SOUZA

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, 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. (Os destaques não são da transcrição)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

7

Processo nº 13956.000198/96-91
Acórdão nº 202-09.511
Sujeito Passivo: JOÃO NERY DE SOUZA

julgada correta, o pagamento do tributo é devido desde de seu vencimento e, portanto, deve ser acrescido dos 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:

“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.”

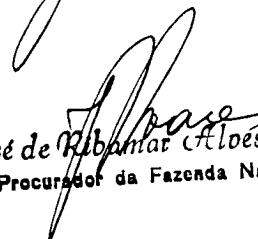
Ora, a parte final deste ato normativo nada mais faz do que fixar o marco final para apresentação de reclamação, que seria até o prazo previsto na notificação ou até de outro fixado por ato administrativo. Após este prazo haveria multa, cuja imposição é prevista no Código Tributário Nacional. A expressão “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 porque, 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.”

Assim, fica patente que, quando o impugnante é vencido na matéria objeto de sua impugnação tempestiva, cabe, também, a exigência da multa de mora.

Em face de todo o exposto, a Fazenda Nacional, com fundamento nos dispositivos invocados no início, requer deste Egrégio Tribunal Administrativo a reforma da decisão recorrida, para restabelecer-se a decisão de primeira instância, que incluiu a exigência da multa de mora, e conseqüentemente interpretou e aplicou corretamente a lei ao caso concreto.

Pede deferimento.

Brasília-DF, 06 de janeiro de 1998


José de Ribamar A. Soares
Procurador da Fazenda Nacional