



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO N° : 10183.000782/99-71  
SESSÃO DE : 05 de dezembro de 2001  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086  
RECURSO N° : 123.635  
RECORRENTE : AGRO INDUSTRIAL ROCHEMBACH LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CAMPO GRANDE/MS

ITR-1994.

VALOR DA TERRA NUA. A retificação de declaração não pode ser feita após a notificação do contribuinte (CTN, art. 147, § 1º). Daí, entretanto, não se pode concluir que as declarações originalmente apresentadas são corretas. Se os valores desta são manifestamente excessivos, deve a autoridade fiscalizadora reputá-los como não-merecedores de boa-fé, arbitrando com base nos dados existentes, o valor correto do imóvel. Observo validade no laudo apresentado quanto a informações relativas à área total e à área de preservação permanente. O mesmo não se pode afirmar quanto às áreas de cultura e pastagens, por não se referirem ao período objeto de tributação neste processo. As informações sobre a área de preservação permanente e de reserva legal devem ser consideradas na determinação da base de cálculo do ITR/1994 e da alíquota a ser aplicada.

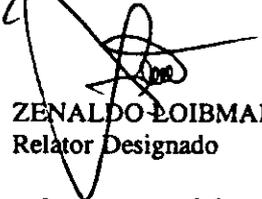
**RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de Primeira Instância; por maioria de votos, rejeitar a nulidade do lançamento feito com base na Instrução Normativa, vencido o Conselheiro Irineu Bianchi; pelo voto de qualidade, rejeitar a nulidade da Notificação de Lançamento por vício formal, vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, relator, Paulo de Assis, Nilton Luiz Bartoli e Manoel D'Assunção Ferreira Gomes; por maioria de votos, rejeitar a arguição de cerceamento do direito de defesa na decisão recorrida, vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi e Paulo de Assis e no mérito, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para aceitar as áreas de preservação permanente e de reserva legal informadas no laudo, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, Paulo de Assis, Nilton Luiz Bartoli e Manoel D'Assunção Ferreira Gomes que davam provimento integral. Designado para redigir o voto o Conselheiro Zenaldo Loibman.

Brasília-DF, em 05 de dezembro de 2001

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
ZENALDO LOIBMAN  
Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO e CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS.

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086  
RECORRENTE : AGRO INDUSTRIAL ROCHEMBACH LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CAMPO GRANDE/MS  
RELATOR : IRINEU BIANCHI  
RELATOR DESIG. : ZENALDO LOIBMAN

## RELATÓRIO

Exige-se de AGRO INDUSTRIAL ROCHEMBACH LTDA., o pagamento do Imposto Territorial Rural e demais Contribuições, relativo aos exercícios de 1995 e 1996, no valor de R\$ 11.475,50 e 3.481,06, respectivamente, incidentes sobre o imóvel denominado Fazenda Bituruna, com a área de 2.456,6 ha, localizado no município de Sinop, Estado de Mato Grosso e inscrito na Secretaria da Receita Federal sob nº 0860676.5.

Inicialmente, a interessada apresentou Solicitação de Retificação de Lançamento – SRL – dizendo em síntese, que por equívoco não foi informada, corretamente, a produção do imóvel, que constou como sendo 0,0% a sua utilização, quando na verdade é total, com exceção das áreas de Preservação Permanente e Reserva Legal, além do que, consta uma área de 470,0 ha de pastagem plantada, onde estão alojadas 460 cabeças de gado.

Para comprovar o alegado juntou um Laudo Técnico elaborado pela empresa Centro Oeste e Consultoria Florestal Ltda., o qual foi considerado insuficiente para os fins pretendidos, razão pela qual a SRL foi considerada improcedente.

Cientificado da decisão (fls. 11), a contribuinte restou intimada a pagar ou impugnar os valores lançados no prazo de trinta (30) dias (fls. 12).

Em tempo hábil, a interessada formulou a impugnação de fls. 1/10, alegando em síntese:

- 1- a decisão da SRL não considerou todos os itens argüidos e as breves razões nela alinhadas permanecem vivas e não foram desmanteladas pela exposição tecida na peça decisória;
- 2- o imóvel é integralmente utilizado, razão pela qual, e para comprovar o alegado e evitar maiores óbices ao caso, juntou Laudo Técnico, através do qual são ratificadas todas as informações prestadas na SRL;
- 3- uma simples falha formal, já devidamente corrigida, não pode ser apta a embasar a imposição fiscal e, considerando-se o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.635  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.086

alcance do instituto da ampla defesa, é de se anular a decisão que não acatou a argumentação da impugnante, ou sucessivamente declarar nulo o lançamento tributário, uma vez que simplesmente desconsiderou o pedido de revisão;

- 4- a fiscalização omitiu a fundamentação legal em que baseou a imposição tributária, bem como omitiu a transcrição da matéria tributável, resultando totalmente nula tal exigência, não passando de um juízo temerário caracterizador de cerceamento de defesa, impeditiva do direito de discutir a legalidade da exação;
- 5- o ato administrativo exarado na SRL nº 090/99 ora impugnado é manifestamente ilegal, não alcançando a presunção de validade que lhe é característica, eis que omitiu requisito material intrínseco que o macula de nulidade, não servindo a mesma para cobrança das imposições a título de ITR.

Citou doutrina e jurisprudência e acostou à impugnação os documentos de fls. 11/23.

Preparados, os autos foram remetidos à DRJ recorrida, que julgou improcedente a impugnação (fls. 36/42), estando a decisão assim ementada:

O lançamento que tenha sua origem em valores oriundos de pesquisa nacional de preços da terra, publicados em atos normativos nos termos da legislação, é passível de modificação somente se, na contestação, forem oferecidos elementos de convicção, embasados em Laudo Técnico elaborado em consonância com as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT que apresente valor de mercado diferente relativo ao ano base questionado.

O Grau de Utilização da Terra é calculado na proporção da área efetivamente utilizada. A sua modificação só é admissível mediante comprovação da utilização em quantidade maior da que a informada na declaração.

A decisão monocrática refere-se exclusivamente ao ITR/96, razão pela qual o Demonstrativo de Consolidação de fls. 44 foi elaborado apenas em relação ao exercício apontado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.635  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.086

Cientificada da decisão (fls. 46), a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 47/59), ratificando as razões estampadas em sua impugnação, o fazendo, entretanto, apenas em relação ao exercício de 1996.

Depósito recursal às fls. 67.

É o relatório.



RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

### VOTO VENCEDOR

Trata-se de matéria da competência desta Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Antes de mais nada, observo que posição reiteradamente adotada pelos Segundo e, posteriormente, Terceiro Conselho de Contribuintes, bem representada no Ac.203-06.523, baseado no voto proferido pelo ilustre Conselheiro relator designado Renato Scalco Isquierdo, considera defensável que mesmo o VTNm (mínimo) fixado pela administração tributária não é definitivo e pode ser revisto caso o imóvel tenha valor inferior ao valor genérico fixado para o município onde se encontra o imóvel. Nesse caso, o art. 3º, da Lei 8.874/94 estabelece que para se apurar o valor correto do imóvel, é necessária a apresentação de laudo de avaliação específico emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado.

A fixação pela administração tributária de um valor mínimo de avaliação do imóvel para fim de formalização do lançamento tem como efeito jurídico mais importante estabelecer uma presunção sobre o Valor da Terra Nua (presunção *juris tantum*), com a conseqüente inversão do ônus da prova sobre o real valor do imóvel, que passa a ser do contribuinte. Destaca-se a inteligência da norma que transferiu para o processo administrativo fiscal a apuração da base de cálculo de imóvel cujo valor situa-se abaixo do valor de pauta.

Embora a obtenção do VTNm obedeça a critérios, seguindo uma metodologia, não se pode deixar de considerar que utiliza parâmetros genéricos, e que, portanto, não exprimem total compatibilidade com a realidade de certos imóveis que distanciam-se de padrões médios. Assim, a referida possibilidade de transferência da apuração do real Valor da Terra Nua de propriedades específicas, para um momento posterior ao do lançamento, preserva os interesses de ambas as partes litigantes: da Fazenda Pública, por evitar a subavaliação nas declarações dos contribuintes (apoiando-se em levantamentos de órgãos técnicos especializados); e do contribuinte, por poder impugnar o valor lançado sem constrangimentos, trazendo livremente todos os elementos de prova que possa reunir para demonstrar a veracidade dos seus argumentos.

A apuração do valor da base de cálculo do imposto pode ser feita considerando os aspectos particulares de cada propriedade especificamente, porém, como se ressaltou antes, o ônus da prova recai nessa situação, sobre o contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

Diante da objetividade e da clareza do texto legal - § 4º do art. 3º da Lei 8.874/94 - é inegável que a lei outorgou ao administrador tributário o poder de rever, a pedido do contribuinte o Valor da Terra Nua mínimo, à luz de determinados meios de prova, ou seja, laudo técnico, cujos requisitos de elaboração e emissão estão fixados em ato normativo específico.

Quando ficar comprovado que o valor da propriedade objeto do lançamento situa-se abaixo do VTNm, impõe-se a revisão do VTN, inclusive o mínimo, porque assim determina a lei.

O ônus do contribuinte, então, resume-se em trazer aos autos provas idôneas, tecnicamente aceitáveis, e que sejam capazes de assegurar convicção sobre o valor do imóvel. Os laudos de avaliação, para que tenham validade, devem ser elaborados por peritos habilitados, e devem revestire-se de formalidades e exigências técnicas mínimas. A observância das normas da ABNT costuma ser um bom roteiro para elaboração de laudo técnico capaz de formar convicção sobre a avaliação pretendida. O registro de Anotação de Responsabilidade Técnica no órgão competente é exigência legal para aceitação do laudo.

O recorrente anexa aos autos um laudo de avaliação do imóvel referenciado a 1998. Observo validade no documento quanto a informações relativas à área total e à área de preservação permanente. O mesmo não se pode afirmar quanto às áreas de cultura e pastagens, por não se referirem ao período objeto de tributação neste processo.

Se é verdade que a retificação de declaração não pode ser feita após a notificação do contribuinte (CTN, art. 147, § 1º), daí, entretanto, não se pode concluir que as declarações originalmente apresentadas são corretas. Se os valores desta são manifestamente excessivos, deve a autoridade fiscalizadora reputá-los como não merecedores de boa-fé, arbitrando com base nos dados existentes, o valor correto do imóvel. Assim, já se pronunciou o Segundo Conselho por meio do Ac.201-69.294 de 16/06/94.

Não se condiciona a aceitação das área de reserva legal e de preservação permanente, para fins de isenção do tributo sobre as mesmas, a contar somente a partir da data de averbação perante o cartório competente.

Ocorre que a Medida Provisória nº 2.166-65, de 28/06/2001 (publicada no DOU de 29/06/2001) acrescentou um § 7º ao art. 10 da Lei 9.393/1996, como se mostra a seguir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

\*Art. 10. ....

.....  
§ 7º. A declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de que tratam as alíneas "a" e "d" do inciso II, § 1º, deste artigo, não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante, ficando o mesmo responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta Lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira, sem prejuízo de outras sanções aplicáveis. " (grifos meus).

A norma é aplicável sob o critério apontado pelo art. 106 do CTN pelo seu espírito claramente interpretativo, além de certamente não atentar contra garantias constitucionais do contribuinte, muito ao contrário, age fortalecendo-as.

Conclui-se que as informações prestadas pelo contribuinte sobre a distribuição das áreas do imóvel, notadamente quanto à área total do imóvel, área de reserva legal e à de preservação permanente, constantes do laudo de avaliação, devem ser consideradas na determinação da base de cálculo do ITR/1994. A consideração, como se sabe, influirá no grau de utilização da propriedade e afetará a alíquota a ser aplicada sobre a nova base de cálculo informada. Ressalta-se a acuidade da advertência constante do § 7º do art. 10 da Lei nº 9.393/96 acima transcrito, válida, segundo entendo, para a disciplina de ambos os litigantes.

Lembra-se, por oportuno, que é incabível a cobrança de multa de mora sobre o valor do tributo remanescente no presente caso. O contribuinte exerceu tempestivamente seu direito a impugnação e recurso, permanecendo a exigência em suspenso até a decisão em segunda instância, a partir da qual o contribuinte disporá de trinta dias a partir da ciência da decisão para efetuar o pagamento do débito remanescente sem a imposição de multa.

Pelo exposto, o meu voto é para considerar **procedente em parte** o lançamento tributário, mantido o VTNm/hectare utilizado no lançamento, mas, devendo ser recalculada a base de cálculo e a alíquota aplicável, com as considerações acima especificadas.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2001

  
ZENALDO LOIBMAN - Relator Designado

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

### VOTO VENCIDO

O recurso é tempestivo, trata de matéria da exclusiva competência do Terceiro Conselho de Contribuintes, razão pela qual merece ser conhecido.

Analiso, inicialmente, a argüição de nulidade da decisão proferida na SRL, adotando os fundamentos da decisão recorrida, pela sua pertinência:

“Na impugnação além de ratificar-se a solicitação, os argumentos desviam do foco principal e ataca a decisão da SRL, querendo fazer entender que ela foi o ato administrativo que originou o lançamento em questão e que, como está embasada em Norma de Execução e não em lei, é nula e, assim sendo, se requer a desconstituição de pleno direito do lançamento e a aplicação dos efeitos do art. 156, IX, do CTN.

Antes de voltarmos ao foco principal é importante esclarecer a questão da SRL, já que das dez laudas da impugnação aproximadamente 90% foi para discutir sobre a legalidade da decisão, que, diga-se de passagem, a própria interessada buscou e como não foi atendida requer que seja anulada.

A SRL é uma ferramenta à disposição do contribuinte para que, sumariamente, modifique dados de sua declaração que, por lapso, ignorância ou esquecimento, não havia informado corretamente e o lançamento foi procedido diferentemente do esperado e, assim, anexando documentos idôneos para provar as incorreções protocola o seu pedido.

Então a SRL apenas serve para analisar-se o lançamento, as alegações do interessado e as provas carreadas e, como base neles, decidir se a solicitação é procedente, procedente em parte ou improcedente, determinando-se em retificar ou não o lançamento questionado. Está claro que a decisão proferida não cria nada, ela apenas pode modificar o lançamento efetuado de acordo com a legislação mencionada no início deste documento com base nas provas trazidas, provas essas que constam em lei, que para facilitar a sua aplicação são relacionadas em Norma de Execução e, assim, sendo modificado o lançamento, evidentemente emite-se uma nova notificação, mantendo-se intocável os demais dados, inclusive a

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

data original de vencimento. Isto é tão sabido que a interessada utilizou esta ferramenta, e se as decisões proferidas nas SRL fossem nulas cabe perguntar: por que, então, foi protocolada SRL? Ou então: a decisão proferida teria validade somente se atendesse ao solicitado, caso contrário é nula?

Na decisão não houve abuso, ela apenas não deferiu o pedido por falta de provas das alegações, também não houve cerceamento de defesa, a apresentação e análise desta impugnação é prova disto. Aliás, na decisão foi dito que não foram trazidas provas suficientes, pois o Laudo, por si só, não é suficiente já que se refere a exercício diferente do que se está analisando e, assim, com base nestas informações, a interessada teve toda a oportunidade de trazer, juntamente com a impugnação, as provas necessárias para sua defesa e sustentar suas alegações.

Por derradeiro, a respeito da SRL, se não se concorda com a decisão prolatada, não é necessário combater com a tentativa de anulá-la, pois ela apenas atende ou não o que foi pedido, que neste caso não atendeu, basta apenas dizer que não se concorda e trazer as provas que não foram juntadas quando da solicitação, inclusive aproveitando a informação constante da decisão para instruir melhor a impugnação, pois não resolve nada questionar assunto que se desvia do foco principal que é o lançamento, efetuado com base legal e, evidentemente, antes da SRL que não foi deferida como se pretendia, pelo contrário, as impugnações cheias de assuntos que não interessam à questão só tendem a dificultar o rápido andamento das decisões.”

Quanto ao recurso voluntário propriamente dito, entendo preliminarmente se fazer necessário determinar qual é a modalidade de lançamento tributário aplicável ao ITR e seus respectivos reflexos, principalmente quanto à determinação da base de cálculo.

Diz o festejado Souto Maior Borges, que “a opção por uma ou outra modalidade de lançamento obedece a razões de ordem puramente técnica. É à lei instituidora do tributo que cabe eleger a modalidade mais adequada de lançamento, para fins de lhe facilitar a arrecadação” (Lançamento Tributário. Malheiro Editores. São Paulo : 1999, p. 329).

*In casu*, o diploma de regência é a Lei nº 8.847/94, cujo art. 6º assim estabelece:

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

*O lançamento do ITR será efetuado de ofício, podendo, alternativamente, serem utilizadas as modalidades com base em declaração ou por homologação.*

O C.T.N. define o lançamento por declaração (art. 147, *caput*) e o lançamento por homologação (art. 150, *caput*), não o fazendo com relação ao lançamento oficial (art. 149, *caput*).

Diante das hipóteses elencadas nos diversos incisos do art. 149 do C.T.N., lançar *de ofício* significa: (a) fazer o lançamento independentemente de qualquer iniciativa ou providência do sujeito passivo; ou (b) fazer o lançamento quando o sujeito passivo efetua as operações de quantificação do débito de modo insuficiente.

Por isto Souto Maior Borges afirma que o lançamento de ofício caracteriza-se pela sua inconversibilidade em qualquer outra modalidade de lançamento, enquanto ele próprio pode variavelmente atuar como sub-rogado tanto no lançamento por declaração quanto do lançamento por homologação (*ob.cit.* p. 341).

O lançamento de ofício independentemente de qualquer iniciativa ou providência do sujeito passivo é aplicável em relação aos tributos, cuja base de cálculo pode ser prévia e facilmente determinada pela autoridade administrativa, como ocorre quando já está prefixada na legislação (ISS, IPVA), ou quando é representada por valores cadastrados pelo poder público e por isso dele conhecidos (IPTU), cuja base de cálculo é o valor venal dos imóveis urbanos, apurados pelo próprio município (cfe. Código Tributário Nacional Comentado. Coordenador: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 1999, p. 580).

Certamente que o ITR, tal como vem sendo lançado, não se coaduna com o ensinamento, porquanto o VTNm, com os respectivos valores, não se acham previamente fixado na Lei que instituiu o tributo, funcionando apenas como um referencial, não se tratando, portanto, de base de cálculo.

Tenha-se em mente que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e de observância obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, C.T.N.), do que resulta que tanto o fato jurídico tributário quanto a determinação da base tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo estão estritamente vinculados a critérios legais que preordenam a atividade da Administração Fazendária.

O cálculo do montante do tributo devido é matéria sob o regime do princípio da reserva da lei, do qual decorre que os atos de administração tributária são atos de Administração vinculada. É essa uma consequência que deriva da

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

caracterização da obrigação tributária como uma obrigação *ex lege*, e não *ex voluntate*.

Afastada a possibilidade do lançamento vir a ser efetuado com base no VTNm, resta a segunda hipótese, ou seja, ao lançamento efetuado quando o sujeito passivo efetua as operações de quantificação do débito de modo insuficiente.

Para tanto, o C.T.N. prevê o arbitramento como modalidade de lançamento derivada do lançamento oficial, contemplado, também, no art. 18, da Lei nº 8.847/94, *in verbis*:

*Nos casos de omissão de declaração ou informação, bem assim de subavaliação ou incorreção dos valores declarados por parte do contribuinte, a SRF procederá à determinação e ao lançamento do ITR com base em dados de que dispuser.*

Para o Professor Souto Maior Borges, o “lançamento por arbitramento é apenas uma fórmula elíptica, empregada *brevitatis causa* para designar o lançamento *ex officio* de tributos cuja base tributável é constituída por valor ou preço de bens, serviços ou atos jurídicos. O lançamento por arbitramento é, nesses termos, apenas uma subespécie qualificada do lançamento de ofício, genericamente considerado. Quando o arbitramento decorre de procedimento administrativo para revisão de lançamento a hipótese será de ato administrativo de revisão, distinto do lançamento propriamente dito. Significa tanto quanto afirmar que a Administração Fazendária é competente tanto para o lançamento quanto para sua revisão. Não que uma autoridade lançadora pratique dois lançamentos distintos: o lançamento anterior à revisão e um lançamento em revisão do anterior.” (*ob.cit.* p. 337).

Mas também aqui há que ser observado o princípio da reserva legal, como aliás o prevê a parte final do art. 148 do C.T.N.:

*Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial (grifei).*

Extraímos da obra Código Tributário Nacional Comentado. Coordenação: Wladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora RT, 1999, p. 577), os seguintes ensinamentos:

RECURSO Nº : 123.635  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.086

“... quando o artigo (148, CTN) exige que o arbitramento se faça mediante *processo regular*, não o está transformando num incidente a ser resolvido com a observância do contraditório, dentro do procedimento unilateral do lançamento, mas apenas advertindo que o arbítrio utilizado não poderá ser despótico, desarrazoado ou caprichoso. Quer significar que o procedimento para arbitrar a base de cálculo do tributo haverá de ser regular, no sentido de que deverá desenvolver-se não apenas segundo os ditames da legalidade, mas, também, com a observância das regras da lógica.

Não merecendo fé as informações e os documentos apresentados pelo sujeito passivo, a Fazenda Pública, se quiser recorrer ao arbitramento da base de cálculo, deverá realizar uma série de atos orientados no sentido de levantar dados e elementos, concretos e verdadeiros, que conduzam de forma lógica e racional à verdade que quer demonstrar e permitam, assim, um regular arbitramento.

Havendo contestação, deve-se assegurar a avaliação contraditória, diz o artigo. Como o arbitramento é unilateral, e com base nele é feito o lançamento de ofício, a contestação será apresentada como impugnação ao lançamento, prevista no art. 145. Só então é que será assegurado o procedimento contraditório na avaliação da base de cálculo arbitrada. Não se garantem, portanto, a contestação e a avaliação contraditória antes do lançamento.”

Na mesma esteira, Souto Maior Borges adverte que “a faculdade de arbitrar (estimar) não se confunde com a pura e simples arbitrariedade, incompatível com os critérios que presidem a atuação dos órgãos da Administração Fazendária”, e complementa:

O art. 148, *in fine*, ressalva ao sujeito passivo - ou, melhor, na hipótese de contestação do arbitramento pelo sujeito passivo - a avaliação contraditória, administrativa ou judicial. O que significa estar o arbitramento sujeito a controle tanto administrativo quanto judicial.

Ora, se o arbitramento decorresse de ato de administração puramente discricionária não poderia ser objeto de controle judicial, dado que o Poder Judiciário somente pode rever os atos administrativos sobre o prisma da legalidade, não relativamente à sua conveniência e oportunidade (mérito).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.635  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.086

Numa perspectiva normativa mais ampla, a contestação do arbitramento pelo sujeito passivo, em tais hipóteses, nada mais significa senão uma particular manifestação do exercício do direito constitucional de ampla defesa (CF, art. 5º, LV). Ademais, no tocante especificamente ao controle jurisdicional, estará subsumido o arbitramento administrativo ao princípio da cognição judicial ou da universalidade da jurisdição, com sua feição atual (CF, art. 5º, XXXV: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (*ob.cit.* p. 338/339).

As lições transcritas indicam que o arbitramento dirige-se a situações particulares em que, na análise caso a caso, a Autoridade Fazendária instaura um procedimento especial tendente a encontrar uma base de cálculo para aquele caso específico.

Tudo isto não significa dizer que para tais fins a adoção de valores constantes de uma pauta mínima - *in casu* o VTNm -, confere foros de legalidade ao arbitramento assim efetivado.

Ou seja, o art. 18 da Lei nº 8.847 não permite que a autoridade administrativa, subjetivamente, a seu exclusivo talante, decida que o valor constante da declaração foi subavaliado ou que foi declarado de forma incorreta e com base nessa mera presunção adote o VTNm como base de cálculo.

É inafastável que a desclassificação do valor declarado deve se dar à vista de critérios objetivos, segundo a regra do mencionado art. 148, do CTN.

Julgando o Recurso Especial nº 23.313-0/GO, em que se discutia a adoção de valores constantes de pauta de valores como base de cálculo para o ICMS, onde a parte interessada invocava o lançamento por arbitramento, o seu relator, Ministro Demócrito Reinaldo, citando RUBEM GOMES DE SOUZA, assim expressou seu voto:

Segundo este último, a pauta fiscal não faz prova do valor da mercadoria. Em vez disto, substitui-se à prova “*e dá como provado o que se trataria de provar*”. Surgiria, daí a sutil distinção entre a pauta com presunção legal. Se o valor estabelecido na pauta é o valor real do produto ou pode ser provado como o valor correto, a pauta consistiria numa presunção legal. Se, do contrário, o valor da pauta fosse reconhecidamente irreal ou se pudesse provar tal incorreção, caracterizar-se-ia a pauta como ficção da lei.

RECURSO Nº : 123.635  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.086

Neste último caso, não se admitiria a pauta, porquanto ao direito tributário repugna a adoção de bases de cálculo que estejam completamente dissociadas do efetivo valor econômico do fenômeno tributado. Ademais, no caso concreto, a lei de regência do ICMS (por enquanto ainda o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968) estatui que a base de cálculo do tributo é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria (artigo 2º, inciso I) (grifos no original).

Caso, ao contrário, fosse entendida a pauta fiscal como uma presunção absoluta, incorreria ela no mesmo problema, desvirtuando na essência o conceito do tributo.

Se, porém, fosse presunção relativa, aparentemente estariam resolvidas as impugnações que se lhe fazem. Nessa situação, o efeito - comum às presunções relativas - seria a inversão do ônus da prova, passando a caber ao contribuinte demonstrar que o valor constante da pauta é incorreto, apontando o valor apropriado para sofrer a tributação.

Como se viu do artigo 148, do *Codex* fiscal, entretanto, o arbitramento do valor do bem, para efeito de incidência tributária, só pode ser levado a cabo pela autoridade lançadora "*sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado*".

Conclui-se, então, que há, na verdade, uma presunção de legitimidade e exatidão em favor das operações que dão azo à tributação (como de resto em favor dos negócios jurídicos em geral). Só quando haja suspeitas, arrimadas em provas ou indícios, de que os documentos fiscais são inidôneos, ou desmereçam credibilidade as informações prestadas pelo sujeito passivo, é que o Fisco arbitrar o valor da base de cálculo mediante processo regular (grifo no original).

O arbitramento, portanto, é exceção, e incumbe à autoridade competente para o lançamento instaurar esse processo, para só ao depois, concluindo pela inexatidão dos documentos fiscais, estabelecer expressão econômica correta da base de cálculo do tributo. A fixação genérica e *a priori* da base de cálculo do tributo não se coaduna com a sistemática do ICMS, que exige o valor da operação como a grandeza sobre a qual incidirá a alíquota.

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

(...)

No caso presente, como já citei de início, cabe o pedido de segurança, visto que o principal fato em favor do direito tutelado está fora de toda controvérsia, ou seja, não houve em qualquer momento o processo a que alude o artigo 148 do CTN contra a fixação do valor da operação pelo contribuinte. Por conseguinte, o valor constante das notas fiscais continua com a presunção de veracidade (...)

(...)

Por fim, vale mencionar, como já afirmado em alguns desses precedentes, que a predeterminação de valores nas pautas pode redundar, em última análise - e de fato redundante - na majoração do tributo, expressamente vedada pelo artigo 97, § 1º do CTN.

Também o E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, negou provimento à remessa *Ex Officio* n° 96.04.66394-1-PR, j. em 15/12/98, relator Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, da seguinte forma:

1. A Portaria Interministerial n° 1.275/91, ao adotar, com base no § 3º do artigo 7º do Decreto n° 84.685/80, como Valor da Terra Nua Mínimo, o menor preço de transação com terras no meio rural e, aprovada pela Instrução Normativa n° 16/95, da S.R.F., a tabela que fixou o Valor da Terra Nua mínimo, afrontou o disposto no artigo 3º da Lei n° 8.847/94, taxativo na conceituação do Valor da Terra Nua.
2. Na forma do artigo 100 do C.T.N., as portarias e instruções normativas são normas complementares, principalmente, das leis.
3. O artigo 3º da Lei 8.847/94 estabeleceu a base de cálculo do I.T.R., como sendo o Valor da Terra Nua, correspondendo este ao valor do imóvel, excluídas as benfeitorias que elencou em seus incisos, sendo defesa a inovação ou modificação dessa base de cálculo, com a sua conseqüente majoração, através de normas hierarquicamente inferiores, sob pena de infringência ao princípio da hierarquia legal, com evidente violação ao texto constitucional (artigos 5º, II e 150, I, da CF/88 e 97, II do CTN).

É pertinente a transcrição do voto proferido pelo eminente Juiz Relator, porquanto, mesmo que em apertada síntese, bem equacionou o tema:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

A base de cálculo do imposto questionado, de acordo com o artigo 3º da Lei nº 8.847/94 é o Valor da Terra Nua - VTN -, apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior.

O parágrafo primeiro desse artigo estabelece que o VTN é o valor do imóvel, excluído o valor dos bens incorporados ao imóvel - construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e as florestas plantadas.

O parágrafo segundo, por sua vez, estabelece que o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm - por hectare, fixado pela Secretaria da Receita Federal, ouvido o Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, em conjunto com as Secretarias de Agricultura dos Estados respectivos, terá como base levantamento de preços do hectare da terra nua, para os diversos tipos de terras existentes no Município.

A Portaria Interministerial nº 1.275/91 adotou, com base no § 3º do artigo 7º do Decreto nº 84.685/80, como Valor da Terra Nua mínimo - VTNm - o menor preço de transação com terras no meio rural.

A Instrução Normativa nº 16/95, da Secretaria da Receita Federal, em seu artigo 1º aprovou, para o lançamento do Imposto Territorial Rural do exercício de 1994, a tabela que fixou o VTNm, por hectare, levantado referencialmente em 31 de dezembro de 1993.

Adotado, então, pela referida portaria, o menor preço de transação com terras no meio rural e aprovada, pela mencionada instrução, a tabela que fixou o VTNm, há clara afronta ao artigo 3º da Lei nº 8.847/94, a qual estipula ser a base de cálculo do ITR o VTN, correspondendo este ao valor do imóvel, excluindo-se o valor dos bens mencionados nos incisos I a IV, incorporados ao imóvel.

Diante disso, como já observado pelo julgador de primeiro grau, o artigo 3º da Lei nº 8.847/94 é taxativo na conceituação de VTN. E, as disposições constantes nos atos administrativos mencionados - portaria interministerial e instrução normativa -, reportando-se, a primeira, ao Decreto nº 84.685/80, por modificarem a base de cálculo do ITR, sem possuir força para tanto, são ilegais.

RECURSO Nº : 123.635  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.086

De efeito, na forma do artigo 100 do Código Tributário Nacional as portarias e instruções normativas (atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas) são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos. São fontes secundárias do direito tributário e estão elencadas em patamar hierárquico inferior, como não poderia deixar de ser, em relação à lei.

A Lei nº 8.847/94 estabeleceu a base de cálculo do ITR como sendo o Valor da Terra Nua, correspondendo este ao valor do imóvel, excluídas as benfeitorias que elencou, sendo defesa a inovação ou modificação da base de cálculo do tributo, com a sua conseqüente majoração, através de normas hierarquicamente inferiores, sob pena de infringência ao princípio da hierarquia legal, com evidente violação ao texto constitucional (artigos 5º, inciso II e 150, I da CF/88 e 97, II do CTN).

Mudando o que deve ser mudado, a situação criada para o exercício de 1995, através da Instrução Normativa nº 42/96, contém os mesmos vícios.

Destas lições se tira a certeza de que o lançamento levado a efeito não foi precedido de um procedimento específico por parte da Receita Federal, tendente a desclassificar as informações prestadas pelo sujeito passivo, razão pela qual, o lançamento deve ser anulado.

#### Preliminar - nulidade da notificação

Ainda em caráter preliminar, há que se examinar a ocorrência de vício formal na Notificação de Lançamento, capaz de anular o processo *ab initio*.

Com efeito, a notificação de lançamento, emitida por sistema eletrônico, não contém a indicação do cargo ou função, nome ou número de matrícula do chefe do órgão expedidor, nem mesmo de outro servidor autorizado para a prática de tal ato.

Reza o art. 11, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, que a notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente “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” (grifei).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.635  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.086

Apesar de o parágrafo único do mencionado dispositivo legal dispensar a assinatura na notificação de lançamento, quando a mesma for emitida por processo eletrônico, não dispensa a identificação do chefe do órgão ou do servidor autorizado, nem a indicação de seu cargo ou função e o número da respectiva matrícula.

A ausência de tal requisito essencial, vulnera o ato, **primeiro**, porque esbarra nas prescrições contidas no art. 142 e seu parágrafo, do Código Tributário Nacional, e **segundo**, porque revela a existência e vício formal, motivos estes que autorizam a decretação de nulidade da notificação em exame.

Com efeito, segundo o art. 142, parágrafo único, do CTN, “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória...”, entendendo-se que esta vinculação refere-se não apenas aos fatos e seu enquadramento legal, mas também às normas procedimentais.

Assim, o “ato deverá ser presidido pelo princípio da legalidade e ser praticado nos termos, forma, conteúdo e critérios determinados pela lei...” (MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. Do lançamento tributário : Execução e controle. São Paulo : Dialética, 1999, p. 20).

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).

Ou seja, o ato de lançamento deve ser executado nas hipóteses previstas em lei, por agente cuja competência foi nela estabelecida, em cumprimento às prescrições legais sobre a forma e o modo de como deverá revestir-se a exteriorização do ato, para a exigência de obrigação tributária expressa na lei.

Assim sendo, a notificação de lançamento em análise, por não conter um dos requisitos essenciais, passa à margem do princípio da estrita legalidade e escapa dos rígidos limites da atividade vinculada, ficando ela passível de anulação.

Outrossim, como ato administrativo que é, o lançamento deve apresentar-se revestido de todos os requisitos exigidos para os atos jurídicos em geral, quais sejam, ser praticado por agente capaz, referir-se a objeto lícito e ser praticado consoante forma prescrita ou não defesa em lei (art. 82, Código Civil),

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

enquanto que o art. 145, II, do mesmo diploma legal diz que é nulo o ato jurídico quando não revestir a forma prescrita em lei.

Para os casos de lançamento realizado por Auto de Infração, a SRF, através da Instrução Normativa n° 94, de 24/12/97, determinou no art. 5°, inciso VI, que “em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterà, obrigatoriamente o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN autuante”.

Na sequência, o art. 6° da mesma IN prescreve que “sem prejuízo do disposto no art. 173, inciso II, da Lei n° 5.172/66, será declarada a nulidade do lançamento que houver sido constituído em desacordo com o disposto no art. 5°”.

Posteriormente e em sintonia com os dispositivos legais apontados, o Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, em 3 de fevereiro de 1999, expediu o ADN COSIT n° 2, que “dispõe sobre a nulidade de lançamentos que contiverem vício formal e sobre o prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário objeto de lançamento declarado nulo por essa razão”, assim dispondo em sua letra “a”:

*Os lançamentos que contiverem vício de forma – incluídos aqueles constituídos em desacordo com o disposto no art. 5° da IN SRF n° 94, de 1997 – devem ser declarados nulos, de ofício, pela autoridade competente.*

Infere-se dos termos dos diplomas retro citados, mas principalmente do ADN COSIT n° 2, que trata do lançamento, englobando o Auto de Infração e a Notificação, que é imperativa a declaração de nulidade do lançamento que contiver vício formal.

Quanto à declaração de nulidade por vício formal, o Primeiro Conselho de Contribuintes, através da sua Câmara Superior, já no recuado ano de 1985 pronunciou-se a respeito, dando provimento ao recurso da Fazenda Nacional, que pela pertinência, transcrevo parte do voto vencedor:

Sustenta a Procuradoria, 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

RECURSO Nº : 123.635  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.086

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” (Destaques no original).

E no vol. III, p. 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.

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

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

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.).

Mais recentemente o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, coerente com inúmeras outras decisões, houve por bem decretar a nulidade do lançamento que não observou as regras do Decreto 70.235/72, conforme a ementa a seguir transcrita:

**NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE DE LANÇAMENTO - É nulo o lançamento cuja notificação não contém todos os pressupostos legais contidos no artigo 11 do Decreto 70.235/72 (Aplicação do disposto no artigo 6º da IN SRF 54/1997) (Acórdão nº 108.06.420, de 21/02/2001).**

Assim, tendo em vista que a notificação de lançamento do ITR apresentada nos autos não preenche os requisitos legais, especialmente por não constar da mesma a indicação o nome do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e nem a indicação complementar de seu cargo ou função e respectivo número de matrícula, requisitos indispensáveis à formação do lançamento, como formalidade essencial, outra alternativa não se apresenta senão aquela de declarar a nulidade do lançamento.

Preliminar - nulidade da decisão singular por cerceamento de defesa

Ultrapassada também a segunda preliminar invocada, entendo que se faz necessário o exame dos fundamentos da decisão singular que não apreciou as razões da impugnação, restando prejudicado o julgamento de mérito.

Com efeito, o julgador singular assinalou que as provas tendentes à retificação do lançamento estão condicionadas aos termos da NOTA MF/SRF/COSIT N° 203/95, e que deverão vir acompanhadas de laudo técnico, assinalando-se que “de forma alguma serão aceitas simples declarações de órgãos técnicos que apenas pretendam atestar e não comprovar o alegado”.

Ao final, o julgador monocrático enfatizou que “estando a autoridade julgadora convencida da ineficácia das provas apresentadas, por ter o contribuinte tomado rumo diverso daquele recomendado pelos princípios expostos ao longo desta decisão, ou confrontada com a ausência de documentação

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

comprobatória, assegurada a sua livre convicção pelo artigo 29 do Decreto 70.235/72, confirma-se a presunção de legitimidade do lançamento levado a efeito que obriga o sujeito passivo ao cumprimento da exigência tributária nele contida”.

Não posso concordar com as razões da decisão guerreada, não reconhecendo nela fundamentos inspirados no princípio da verdade material e da ampla defesa, mas apenas estrita a obediência de orientações administrativas, que obviamente não vinculam as autoridades julgadoras.

A Lei n° 8.847 previu rara hipótese de mutação do lançamento, através da possibilidade de revisão da base de cálculo do ITR, mesmo depois de notificado o contribuinte do lançamento tributário e da oferta de regular impugnação e em oportunidade anterior à atuação das Delegacias de Julgamento.

Diz o art. 3°, § 4°, da Lei n° 8.847/94:

*A autoridade administrativa competente poderá rever, com base em laudo técnico emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o Valor da Terra Nua mínimo (VTNmínimo), que vier a ser questionado pelo contribuinte (grifei).*

Com efeito, quando a lei fala em revisão do VTNmínimo que vier a ser questionado pelo contribuinte, por óbvio está pressupondo que houve um lançamento de ofício, que já ocorreu a notificação do sujeito passivo e finalmente, que este interpôs regular impugnação.

Resta saber qual é a autoridade administrativa competente para rever o Valor da Terra Nua mínimo que vier a ser questionado pelo contribuinte e quais os desdobramentos jurídico-administrativos decorrentes do permissivo legal em comento.

Via de regra, diante dos fatos postos (notificação-impugnação), o próximo passo processual, segundo as regras ditadas pelo Decreto n° 70.235/72, seria o julgamento do litígio pelas DRJs.

No entanto, a lei não fala em rever o lançamento como ato jurídico perfeito e acabado e sim em rever o VTNm que serviu de base de cálculo do ITR, circunstância que implica na possibilidade de revisão do critério jurídico utilizado para a efetivação do lançamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

O lançamento – sabe-se - é ato jurídico indelegável e privativo da autoridade administrativa e sua eficácia e validade jurídica depende integralmente da competência da autoridade para a prática do ato.

A lei expressamente impõe a presença de autoridade administrativo-fiscal, devidamente investida nesta competência, como requisito necessário ao aperfeiçoamento do ato com vista à exigibilidade da obrigação tributária pelo sujeito passivo.

Vale dizer, o ato não poderá ser praticado por terceiro diferente daquele a que a lei imputa tal competência, sob pena da sua invalidade e, por decorrência, nulidade.

Logo, a regra do § 4º acima citado, dirige-se exclusivamente à autoridade administrativa dotada de competência para lançar, junto às DRFs e nunca o Delegado de Julgamentos.

Ultrapassada a questão da competência, vejamos os desdobramentos legais, já que o lançamento, regularmente notificado o sujeito passivo, representa verdadeiro ato jurídico-administrativo, perfeito e acabado.

Tratando-se de ato administrativo válido, o lançamento produz efeitos no mundo jurídico enquanto não modificado por outro de igual natureza ou de estatura equivalente.

Assim, nos termos da previsão legal (art. 3º, § 4º), é facultado à autoridade administrativa competente rever a base de cálculo do ITR – o VTNm – desde que a reclamação do sujeito passivo venha acompanhada de Laudo Técnico de Avaliação emitido (a) por entidade de reconhecida capacitação técnica ou (b) por profissional devidamente habilitado.

Se a autoridade administrativa se convencer de que o laudo se presta para proceder à revisão, anulará o lançamento anterior de forma motivada, como o exigem todos os atos administrativos e procederá ao novo lançamento com nova notificação ao sujeito passivo, abrindo-se novo prazo para impugnação.

Este novo prazo justifica-se na medida em que eventual inconformismo com outras exigências tributárias (v.g. as contribuições sindicais rurais), poderão ser objeto de impugnação, com a tramitação prevista no Decreto nº 70.235/72.

Por outra via, não se convencendo a autoridade administrativa de que o laudo apresentado se presta para rever o VTNm, dará por encerrada sua

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.635  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.086

atividade administrativa e enviará os autos para a DRJ competente para o julgamento do litígio.

Tanto no primeiro caso (revisto o VTNm, efetuado novo lançamento e apresentada nova impugnação) como no segundo (remessa direta dos autos à DRJ), já não terá mais aplicação o disposto no parágrafo quarto multicitado.

Esta é a única interpretação possível e razoável do art. 3º, § 4º, da Lei nº 8.847, uma vez que a atividade julgadora das DRJs, assim como do Conselho de Contribuintes, não está vinculada à via estreita da prova ali indicada, mas ao contrário, submete-se à garantia constitucional da ampla defesa, ao princípio da verdade material e pelo livre convencimento na apreciação das provas.

Assim sendo, a autoridade julgadora de primeiro grau exercerá o seu poder-dever, vinculada unicamente à sua livre convicção, sob o pálio do que dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235.

Este poder-dever comete ao julgador singular a obrigação de enfrentar, um a um, os argumentos defensivos, de forma organizada e racional, concluindo, aí sim, à luz do direito, pela pertinência ou não dos argumentos e provas apresentados, declarando expressamente as razões de aceitação ou rejeição das provas apresentadas.

Não foi o que ocorreu com a decisão recorrida, uma vez que a mesma limitou-se a descaracterizar os documentos apresentados como imprestáveis para os fins colimados, como se a dicção do art. 3º, § 4º, da Lei nº 8.847 fosse a ele dirigida - julgador singular - e não à autoridade administrativa dotada de competência para a revisão do VTNm como base de cálculo para o lançamento.

Se o destinatário da norma em comento fosse o Julgador Singular, também o seria o Órgão Colegiado, com o que estaria configurada uma violência legislativa contra o livre convencimento dos julgadores de Primeira e Segunda Instância, além de atentar contra a garantia constitucional da ampla defesa.

Em sendo assim, não tendo havido a regular apreciação das provas apresentadas pelo recorrente por parte do Julgador Singular, há evidente cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o que enseja declarar a nulidade do processo desde a decisão recorrida, inclusive, para que outra em seu lugar seja proferida.

#### Mérito

Afastadas as preliminares, tendo que adentrar ao mérito do Recurso Voluntário em questão, por razoável senso de justiça, concluo serem aceitáveis as razões de defesa do contribuinte.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.635  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.086

Com efeito, as provas trazidas estão a demonstrar que o Valor da Terra Nua da situação do imóvel acha-se aquém daquele fixado pela autoridade fazendária, cuja fixação carece de credibilidade, ante as evidências gritantes de que os valores adotados pela Secretaria da Receita Federal, e expressados nas diversas Instruções Normativas, são de duvidosa consistência, como já ficou demonstrado em várias oportunidades, consoante passo a me referir.

Colho do voto proferido no Acórdão CSRF/02-0.560 o seguinte trecho:

Trago nesse sentido, quota do Chefe da DIPAC-COSIT, no Processo nº 10880.089882/92-02, que transcrevo:

O levantamento de preço das transações dos diversos tipos de terras no meio rural (lavoura, campos, matas e pastagens) é realizado pelas EMATER estaduais, a cada final de semestre, utilizando-se do seus 3.200 escritórios espalhados pelo território nacional, salvo no caso do Estado de São Paulo, que é feito pelo Instituto de Economia Agrícola. De posse desses dados, a FGV faz a tabulação e a repassa à SRF. Aliás, esse procedimento já era utilizado pelo INCRA há mais de 15 anos, o qual continua sendo adotado pela SRF.

Convém ressaltar que esse levantamento não é feito exclusivamente para a SRF, servindo inclusive para outros fins, como por exemplo: acompanhamento da macroeconomia do País.

O VTN fixado para o exercício de 1993, especificamente para o Estado de Mato Grosso foi inferior ao do exercício de 1992. Diante desse fato, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação baixou o Parecer nº 351, de 11.04.94, que recomenda para os casos de impugnação do ITR, de 1992, seja utilizado o VTN fixado para 1993, sem necessidade de laudo técnico, por parte do contribuinte. Entretanto, se o contribuinte continuar entendendo que esse procedimento não satisfaz sua pretensão, deverá apresentar o competente laudo técnico, comprovando que aquele VTN (de 1993) ainda está superior ao VTN declarado.

Por fim, frize-se que o VTNm adotado para o lançamento do ITR do exercício de 1992, foi o menor preço, dentre os diversos tipos de terra, levantados referencialmente a 31.12.91, ressaltando-se o tratamento mencionado no item 4, relativamente às impugnações.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

Em quota, nos autos do mesmo processo supra citado está a manifestação da Fundação Getúlio Vargas prestada no sentido de que:

Em resposta ao seu ofício DIFIS/DRF/SP/CN/EGFAZ 273/94, venho informar a V.Sa. que as informações básicas prestadas pela FGV à Coordenadoria do Sistema de Arrecadação da Receita Federal - Grupo Intersistêmico - ITR não incluiu dados para os municípios de Juína, Arupuanã e Juruena, porquanto esses municípios não prestaram essas informações nas datas solicitadas por V.Sa. Lembramos que os critérios utilizados pela Receita para arrecadação do ITR é de total responsabilidade da mesma. A FGV se presta apenas a fornecer os dados primários disponíveis. Estamos encaminhando em anexo, duas listagens do Estado do Mato Grosso com preços de terras para o 2º Semestre de 1991 (dezembro/91) e 2º semestre de 1992 (dezembro/92), bem como um resumo de nossa metodologia.

Da sentença proferida pelo Exmo. Juiz Federal Odilon de Oliveira, nos autos da Ação Civil Pública nº 95.0002928-6, que tramitou perante o Juízo da 3ª Vara Federal, da Seção Judiciária do Mato Grosso do Sul, extraio:

No presente caso, como admite o próprio Delegado da Receita Federal, simplesmente esta se louvou, para efetuar o lançamento, em informações da Fundação Getúlio Vargas, ignorando totalmente a obrigatoriedade da participação das Secretarias de Agricultura dos Estados respectivos, que, melhor do que outros órgãos, conhecem as situações de cada imóvel, nas bases territoriais de todos os Estados, porque próximas a eles.

Da ata de fls. 258/259, de reunião das partes interessadas, dentre elas a Receita Federal, a Secretaria da Agricultura, a Delegacia Federal da Agricultura, etc, extraio os seguintes trechos:

Em seguida o Delegado Regional da Receita Federal, Dr. Jorge David, fez um rápido histórico, sustentando que a Receita lançou o ITR/94 em procedimento feito pela Fundação Getúlio Vargas.

Houve consenso entre os presentes de que houve lançamento sem a plena observância da legislação, porque a Secretaria de Agricultura, conforme relato do próprio Secretário, não fora previamente consultada.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.635  
ACÓRDÃO N° : 303-30.086

O Delegado da Receita Federal justificou que a tabela fora elaborada pela Receita e levada ao conhecimento do Ministério da Agricultura e este é quem não deve ter consultado as Secretarias de Agricultura dos Estados, mas só referendou a tabela feita pela Receita.

Corroborando as afirmações que acabo de destacar, está o ofício de fls. 18, assinado pelo Sr. Secretário de Estado de Agricultura, Pecuária e Desenvolvimento Agrário de Mato Grosso do Sul, datado de 03.05.95, a saber:

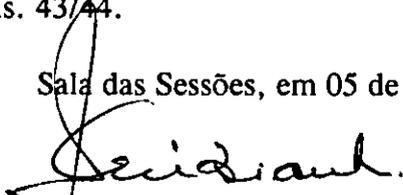
Outrossim informamos que a Receita Federal não fez consulta a esta Secretaria sobre preços de terra nua para fins de montagem da tabela do ITR.

Infere-se, portanto, que o procedimento da Receita Federal não tem sido o da estrita observância ao que determinava a Lei nº 8.847/94, principal razão para se admitir, analisado caso a caso, os mais diversos tipos de prova apresentado pelos contribuintes.

Ao contrário, a recorrente trouxe um Laudo Técnico de Avaliação emitido pela EMATER-MG (fls. 34), secundado por uma declaração do mesmo órgão (fls. 35) e de uma declaração do Chefe de Divisão Fiscal e Tributária do município de Conselheiro Pena, documentos estes que estão a comprovar que o VTNm que serviu de base para o lançamento está distante da realidade.

*EX POSITIS*, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso para que o ITR seja calculado com base no Valor da Terra Nua especificado no Laudo de fls. 43/44.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2001



IRINEU BIANCHI - Conselheiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

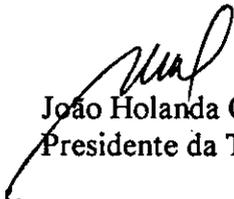
Processo n.º: 10183.000782/99-71

Recurso n.º 123.635

**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 da Acórdão nº 303.30.086

Brasília-DF, 08 de agosto de 2002

  
João Holanda Costa  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: