



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10183.002516/00-33  
SESSÃO DE : 04 de dezembro de 2002  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.553  
RECURSO Nº : 124.199  
RECORRENTE : AUREA BELIDO FARIA  
RECORRIDA : DRJ/CAMPO GRANDE/MS

**ITR. NULIDADE. FORMALIDADE ESSENCIAL.**

A falta de indicação, no auto de Notificação de Lançamento Fiscal expedido por meio eletrônico, do nome, cargo e matrícula do servidor público que o emitiu, somente acarreta nulidade do documento quando evidente o prejuízo causado ao contribuinte.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PROVAS.**

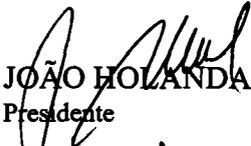
Tendo a recorrente demonstrado através de documento idôneo a existência de área destinada à agricultura, a mesma deve ser considerada na apuração do grau de utilização.

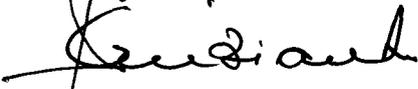
**RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da Notificação de Lançamento, vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, relator, Paulo de Assis e Nilton Luiz Bartoli. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para acatar a área de atividade agrícola, em 200 ha, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto quanto à preliminar o Conselheiro João Holanda Costa.

Brasília-DF, em 04 de dezembro de 2002

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
IRINEU BIANCHI  
Relator

28 AGO 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, ZENALDO LOIBMAN e CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS. Ausente o Conselheiro HÉLIO GIL GRACINDO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.199  
ACÓRDÃO N° : 303-30.553  
RECORRENTE : AUREA BELIDO FARIA  
RECORRIDA : DRJ/CAMPO GRANDE/MS  
RELATOR(A) : IRINEU BIANCHI  
RELATOR DESIG. : JOÃO HOLANDA COSTA

RELATÓRIO

AUREA BELIDO FARIA, devidamente qualificada nos autos, foi notificada do lançamento relativo ao ITR/96 e respectivas contribuintes, no valor correspondente a R\$ 2.923,24 (fls. 4), relativo ao imóvel denominado "Fazenda União", com a área de 968,0 hectares, situado no município de Lucas do Rio Verde (MT), inscrito na SRF sob o nº 0536289.0.

Inconformada com o valor do crédito tributário exigido, a interessada ingressou com a impugnação de fls. 1/3, alegando em síntese:

Que os valores do lançamento encontram-se absolutamente dissociados da realidade, inclusive dos lançamentos anteriores e dos valores da última Declaração Anual de Imóvel Rural, entregue via internet em 13/11/98, na qual o VTN declarado foi de R\$ 96.800,00, VTN tributável R\$ 48.400,00 e o GUT de 82,90% implicando uma alíquota de 0,15%;

Que o equívoco do lançamento é corroborado pela simples análise dos lançamentos desse mesmo tributo relativos aos exercícios de 1997 e 1998, nos quais constam valores muito abaixo do ora lançado;

Que essa enorme discrepância decorre da injustificada majoração da alíquota base e pelo também injustificado incremento do VTN;

Que insta, ainda, observar que o valor do ITR de 1991 foi substancialmente menor do que o valor impugnado;

Que jamais poderia ter sido considerado um GUT em patamar tão baixo, posto que já na Declaração de 1992, com o cultivo de 400,0 hectares de soja, a utilização do imóvel ultrapassava 80%;

Que em face da notificação não estar acompanhada de qualquer explicação plausível acerca de como os dados ali constantes foram obtidos e aplicados, a única conclusão plausível é que se trata de um possível erro material quando do lançamento.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.199  
ACÓRDÃO N° : 303-30.553

Requeru a revisão do lançamento, tomando-se por base os dados da Declaração apresentada em 13/11/1998.

Juntou os documentos de fls. 4 a 27.

Remetidos os autos à DRJ/Campo Grande/MS, seguiu-se a decisão de fls. 43/47 que julgou procedente o lançamento, cujos fundamentos estão assim resumidos na respectiva ementa:

**VALOR DA TERRA NUA – VTN** – 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.

**GRAU DE UTILIZAÇÃO DA TERRA – GUT** – A modificação do GUT é possível se comprovada a utilização de fato da terra em quantidade superior à informada na declaração.

**COMPARAÇÃO DE EXERCÍCIOS** – A simples comparação de valores entre exercícios distintos, não é suficiente nem tem base legal para permitir qualquer alteração do lançamento, pois, em cada exercício a realidade circunstancial é diferente e, conseqüentemente, o lançamento do imposto deve ser compatível com a realidade da época em que se está tributando, conforme dispõe a lei.

Cientificada da decisão (fls. 53), em tempo hábil a interessada interpôs o recurso voluntário de fls. 53/54, reiterando os termos da impugnação.

Juntou os documentos de fls. 61/108 e comprovante do depósito recursal às fls. 109.

É o relatório.

RECURSO N° : 124.199  
ACÓRDÃO N° : 303-30.553

VOTO

Estando presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário, enfatizando antes a necessidade de examinar *ex officio* questão prejudicial que implica, ao mesmo tempo, na análise das questões suscitadas pela recorrente.

Antes de mais nada é imperioso saber qual 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 n° 8.847/94, cujo art. 6° estabelece que "o lançamento do ITR será efetuado de ofício, podendo, alternativamente, serem utilizadas as modalidades com base em declaração ou por homologação". Ao mesmo tempo, no art. 18 a lei estabelece hipótese de lançamento com base em irregularidades praticadas pelo contribuinte.

Inobstante a dicção do art. 6° ser no sentido de que o lançamento será efetuado originariamente de ofício e só alternativamente pelas demais modalidades, da leitura integral e interpretação harmônica da lei, extrai-se que o lançamento será efetuado com base em declaração do contribuinte, podendo ser utilizado o lançamento de ofício, via arbitramento, quando tais declarações se mostrarem insuficientes.

Com efeito, à vista dos dispositivos legais pertinentes, em rápida síntese podemos fixar cronologicamente, os momentos que precedem o lançamento do ITR, partindo da premissa de que a base de cálculo é o Valor da Terra Nua – VTN -, segundo a dicção do art. 3° *caput*, da lei em comento:

- a) os contribuintes do ITR (art. 2°) são obrigados a apresentar, nos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal, a Declaração de Informações do ITR, da qual constará o VTN (art. 15);

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.199  
ACÓRDÃO N° : 303-30.553

- b) aceito pela Secretaria da Receita Federal o valor declarado, o mesmo passa a ser a base de cálculo do ITR (art. 3º *caput* e § 3º);
- c) segue-se a apuração do valor do ITR, aplicando-se sobre a base de cálculo declarada a alíquota correspondente, prevista nas tabelas constantes do Anexo I (art. 5º);
- d) não aceito o valor declarado, a base de cálculo será o Valor da Terra Nua mínimo – VTNm (art. 18, c/c o art. 3º, § 2º);

Esta sequência de atos que precedem o lançamento não pode ser alterada ou invertida, pena de completa inutilidade de dispositivos legais, o que é inaceitável.

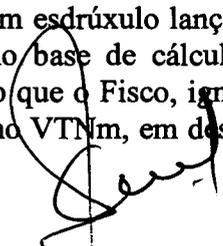
Na prática, contudo, o lançamento de ofício, via arbitramento, que deveria ser a exceção, passou a ser a regra, uma vez que, constatando a Secretaria da Receita Federal que o Valor da Terra Nua declarado pelo contribuinte é inferior ao VTNm por ela fixado para cada exercício através de Instruções Normativas, este (o VTNm), passa a ser a base de cálculo.

O lançamento nestas condições tem inspiração no art. 3º, § 2º, da Medida Provisória nº 399, de 29 de dezembro de 1993, que dizia:

O VTN declarado pelo contribuinte será recusado quando inferior a um valor mínimo, por hectare, fixado pela Secretaria da Receita Federal – SRF.

Referida imposição, não passou despercebida pelo Congresso Nacional que, quando da conversão da MP em lei, não o aprovou. Em seu lugar o legislador inseriu o parágrafo 4º, instituindo o Valor da Terra Nua mínimo (VTNm), sem definir-lhe expressamente a utilidade mas deixando indícios de se tratar de uma base de cálculo alternativa. Através do mesmo dispositivo foi introduzido mecanismo de revisão administrativa do VTNm, em caso de questionamento por parte dos contribuintes.

Assim, fica claro que se está diante de um esdrúxulo lançamento de ofício, uma vez que o ITR, segundo o CTN, tem como base de cálculo o valor fundiário do imóvel declarado pelo contribuinte, enquanto que o Fisco, ignorando os dados da declaração, arbitra o valor do imóvel com base no VTNm, em descompasso com o C.T.N.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.199  
ACÓRDÃO N° : 303-30.553

Surge assim a primeira perplexidade, uma vez que o lançamento de ofício (art. 6º) não leva em conta as declarações do contribuinte, remetendo à inutilidade o disposto no art. 5º. Mas, como na lei não existem palavras inúteis, cabe ao intérprete emprestar-lhes significado capaz de traduzir a vontade do legislador.

Embora o CTN não defina, podemos dizer que lançar *de ofício* significa: (1) fazer o lançamento independentemente de qualquer iniciativa ou providência do sujeito passivo; ou (2) fazer o lançamento quando o sujeito passivo efetua as operações de quantificação do débito de modo insuficiente. Necessário, assim, fazer uma análise acerca de cada uma das situações.

O lançamento de ofício independentemente de qualquer iniciativa ou providência do sujeito passivo é aplicável (a) 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 (b) 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).

Assim, para que o lançamento do ITR seja feito nos moldes do ISS e do IPVA, segundo a lição acima, é necessário que a base de cálculo faça parte integrante da lei instituidora do tributo, requisito de todo ausente na lei em exame.

De outra parte, para que o lançamento do ITR seja feito nos moldes do IPTU, é necessário que a base de cálculo seja aquela representada por valores previamente levantados pela Secretaria da Receita Federal e que estes valores igualmente sejam aprovados por lei.

Tenha-se em mente, para tanto, que a atividade administrativa do lançamento é vinculada, 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.

Tal como concebido na Lei nº 8.847/94, o ITR assemelha-se em tudo com o Imposto Predial e Territorial Urbano. Neste, a base de cálculo é o valor venal, naquele, o valor fundiário. Em ambos, o valor é obtido segundo as condições usuais do mercado de imóveis e apurado de acordo com os dados da realidade – nem ficta, nem presumida. No caso do ITR, obtido o valor fundiário deduz-se o valor dos bens incorporados ao imóvel conforme descrito no art. 3º, § 1º, incisos I a IV, da Lei em análise.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 124.199  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.553

Sendo o lançamento um ato estritamente individual, na dicção do art. 142 do C.T.N., importa dizer que a obtenção, tanto do valor venal, quanto do valor fundiário, como base de cálculo do IPTU e do ITR também é atividade individual. Diante da impossibilidade material da avaliação caso a caso, admite-se a prévia elaboração de plantas ou tabelas de valores, obtidas através de critérios objetivos de quantificação.

Por evidente, estas plantas ou tabelas de valores devem fazer parte integrante da lei instituidora do tributo, assim como toda e qualquer alteração que importe em aumento real.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, em caso relativo ao IPTU, decidiu que “para se atribuir outro valor venal ao imóvel, que não o decorrente do ano anterior mais correção monetária, é mister lei, não bastando para isso simples decreto” (STF Pleno, RE nº 87.763-1, relator Min. MOREIRA ALVES, in DJU, 23/11/1979).

Sendo a regra que o ITR deve ser lançado de ofício, é função da Administração Pública organizar o respectivo cadastro dos imóveis rurais, do qual devem constar os dados necessários ao lançamento do tributo.

Todavia, da Lei nº 8.847/94 não constou qualquer anexo contendo o valor fundiário dos imóveis rurais, denotando a inexistência do cadastro imobiliário, fragilizando sobremaneira a legalidade da imposição.

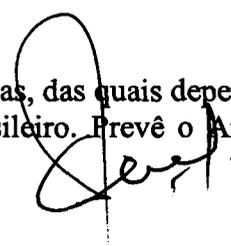
Além de não constar da lei o valor fundiário dos imóveis, a Medida Provisória nº 399, de 29 de dezembro de 1993, transformada na Lei nº 8.847, foi publicada de forma incompleta na data de 30 de dezembro de 1993, dela não constando o Anexo I.

À vista disto, referida MP foi republicada no DOU de 7 de janeiro de 1994 com as finalidades expressamente declaradas, a saber:

1º) a excluir do tratamento previsto na Tabela I do Anexo I da referida Lei os imóveis localizados nos municípios, de qualquer região, com população urbana maior que cem mil habitantes ou integrantes das regiões metropolitanas (art. 6º, § 1º, inc. V);

2º) a “publicação do Anexo I, por ter sido omitido no DOU de 30/12/93”.

O Anexo I da MP, é composto de cinco tabelas, das quais depende a tributação de todo e qualquer imóvel rural do território brasileiro. Prevê o Anexo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.199  
ACÓRDÃO N° : 303-30.553

nessas suas diversas tabelas, as possíveis localizações dos prédios rústicos, as quais têm efeito na graduação do imposto; a escala das dimensões dos imóveis, consoante sua localização, que igualmente operam na graduação do imposto; os diversos graus de aproveitamento dos imóveis, que refletem na alíquota a utilizar, e portanto no valor do tributo, e, ainda, as diversas alíquotas aplicáveis.

Certamente, pois, que o lançamento de ofício, tal como efetuado, não se deu consoante a dinâmica que caracteriza os impostos sobre a propriedade e nem mesmo com as diretrizes alinhadas no C.T.N., pois, além do VTNm não ter sido previamente fixado em lei, funcionou apenas como um referencial, não se tratando, portanto, como a base de cálculo do ITR.

Afastada a possibilidade do lançamento tributário vir a ser efetuado independentemente de qualquer iniciativa ou providência do sujeito passivo, tendo como base de cálculo o VTNm, resta analisar a segunda hipótese, ou seja, quando o lançamento vem a ser efetuado naqueles casos em que o sujeito passivo efetua as operações de quantificação do débito e estas são consideradas insuficientes pelo fisco.

Prevê a legislação tributária o arbitramento fiscal somente quando as declarações ou os esclarecimentos prestados pelo contribuinte sejam omissos ou não mereçam fé, segundo diz o art. 148 do CTN:

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).

Deflui do texto legal que milita em favor do contribuinte uma presunção de sinceridade que apenas excepcionalmente, no caso de dúvida, pode a Administração, detentora do ônus da prova, mediante processo regular, vir a elidir. Como resultado fica o Fisco autorizado a, casuisticamente, verificada uma das condições impostas pela lei, arbitrar o valor da base de cálculo, facultado, em qualquer hipótese, o contraditório. (Cfe. voto do Min. CESAR ROCHA, in Resp. n° 24.083-2-SP, p. DJU de 24/05/1993).

Ou por outra, “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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.199  
ACÓRDÃO N° : 303-30.553

forma lógica e racional à verdade que quer demonstrar e permitam, assim, um regular arbitramento” (in Código Tributário Nacional Comentado, Coordenação: Wladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora RT, 1999, p. 577).

Do exposto se extrai 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.

Inobstante isto, o arbitramento preconizado pelo art. 18 da Lei n° 8.847/94, alargou indevidamente os limites impostos pelo C.T.N. em seu art. 148, já que estabelece, *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.

A jurisprudência administrativa rejeita esse procedimento. O Acórdão n° 11.621, da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu que “o arbitramento (...) com base nos elementos de que dispõe o fisco é incompatível com a jurisprudência pertinente”.

Colhe-se da obra DECISÕES DE TRIBUNAIS FISCAIS, Resenha Tributária, 1975, p. 154, que “o lançamento com base isolada em elementos de cadastro não pode prosperar”, citando em apoio à tese, os Acórdãos n°s 10.367, 10369 e 10.374, do Segundo Conselho de Contribuintes.

No mesmo sentido o Acórdão n° 11.371, da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes: “o arbitramento (...) com base nos elementos de cadastro, é incompatível com as normas estabelecidas no art. 148 do CTN”.

Enquanto o art. 148 do C.T.N. permite o arbitramento quando não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo, a Lei 8.847/94 traz como núcleo a subavaliação ou a incorreção dos valores declarados pelo contribuinte.

Mas, quando o imóvel estará subavaliado? Quando serão incorretos os valores declarados pelo contribuinte? Para dizer que estão subavaliados ou incorretos, é preciso que se saiba o que é exato e correto, o que dispensaria a forma presumida de determinação prevista no dispositivo. São indagações que só encontram resposta coerente nas disposições constantes do CTN.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.199  
ACÓRDÃO N° : 303-30.553

Outrossim, enquanto o arbitramento ditado pelo C.T.N. obriga o Fisco a lançar mão de procedimento específico para determinar a base econômica, a Lei 8.847/94 autoriza a Secretaria da Receita Federal a proceder à determinação desta mesma base econômica e ao lançamento do ITR com base nos dados de que dispuser, vale dizer, com base no VTNm, cujos valores foram obtidos à margem do procedimento estabelecido no Código Tributário Nacional.

A propósito, como o procedimento ditado pelo CTN (art. 148) é diferente daquele previsto no art. 18 da Lei nº 8.847/94, qual deverá prevalecer? Por ostentar estatura de Lei Complementar, é imperativo que o procedimento deva ser aquele do CTN, em detrimento de qualquer outro.

Ou seja, o comando do art. 18 da Lei nº 8.847, permitindo 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, conflita com o disposto no art. 148 do C.T.N.

Como retro afirmado, não é defeso ao legislador estabelecer que o lançamento seja efetuado de ofício pela autoridade administrativa, visto que o inciso I do artigo 149 do CTN prevê que assim seja quando a lei o determinar. Mas para tanto é necessário que ele não seja ao mesmo tempo definido como sendo realizado com base na declaração do sujeito passivo, inclusive com cominação de severas penas em razão de declaração inexata (art. 20), e que ele não tome por base o valor declarado, sem que no caso de inaceitação se proceda com base em arbitramento desse valor, mediante processo regular, como estatui o artigo 148 do CTN.

É inafastável, assim, que a desclassificação do valor declarado deve se dar à vista de critérios objetivos, segundo a regra do mencionado art. 148, do CTN. Vale dizer que, para tais fins a adoção de valores constantes de uma pauta mínima - *in casu* o VTNm -, o lançamento por arbitramento, tal como vem sendo feito, não se reveste de foros de legalidade.

Foi exatamente o que decidiu o E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao negar provimento à remessa Ex Officio em Mandado de Segurança nº 96.04.66394-1-PR, *in* DJU de 27/01/99, relator Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, da seguinte forma:

1. A Portaria Interministerial nº 1.275/91, ao adotar, com base no § 3º do artigo 7º do Decreto nº 84.685/80, como Valor da Terra Nua Mínimo, o menor preço de transação com terras no meio rural e, aprovada pela Instrução Normativa nº 16/95, da S.R.F., a tabela que fixou o Valor da Terra Nua mínimo, afrontou o

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.199  
ACÓRDÃO N° : 303-30.553

disposto no artigo 3º da Lei nº 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).

Em seu voto, o eminente relator asseverou que “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)”.

Destas lições obtém-se a certeza de que o lançamento do ITR, ao tempo da vigência da Lei nº 8.847, foi realizado originariamente por arbitramento, sem a prévia adoção de um procedimento específico, caso a caso, por parte da Receita Federal, tendente a desclassificar as informações prestadas pelo sujeito passivo, razão pela qual, entendemos haver ofensa ao disposto no art. 148 do CTN.

Assim sendo, é possível dizer que a autoridade competente interpretou a Lei nº 8.847/94, como contendo um tipo *sui generis* de lançamento, uma espécie híbrida, misto de lançamento de ofício e lançamento com base em declaração, interpretação esta que inverteu o ônus da prova, e atentou contra o princípio do contraditório.

Inobstante a aparente vontade do legislador em simplificar os procedimentos para o acerto do crédito tributário, as inovações, além de introduzidas através de lei ordinária, causaram verdadeiro ônus processual ao contribuinte.

É princípio de direito que o ônus da prova compete a quem alega, com o que acha-se o art. 148 do CTN perfeitamente sintonizado. Assim, nos casos em

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.199  
ACÓRDÃO N° : 303-30.553

que a Secretaria da Receita Federal entender que as declarações prestadas pelo contribuinte são incorretas, buscará, atrelada ao princípio da verdade material, os subsídios para arbitrar um novo valor. É o ônus de provar o que se alega. Porém, com a Lei nº 8.847/94, inverteu-se a situação.

Lançado o tributo com base no VTNm, sem passar pelo procedimento previsto pelo art. 148 do CTN, ao contribuinte passou a incumbir o ônus de provar que a Secretaria da Receita Federal adotou valores incorretos, exigindo-se abusivamente do contribuinte, em tempo exíguo, a apresentação de laudo técnico, elaborado segundo as normas da ABNT, com custos muitas vezes superior ao próprio tributo.

Mas o pior é que o ônus atribuído ao contribuinte se tornou muito mais pesado na medida em que a Secretaria da Receita Federal, ao elaborar as tabelas contendo o VTNm, através das diversas Instruções Normativas, não observou o que diz a lei, em seu art. 3º, § 2º:

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 por hectare de terra nua, **para os diversos tipos de terras existentes no município** (grifei).

Como se nota, o dispositivo fala em levantamento de preços por hectare de terra nua para os diversos tipos de terras existentes no município, e no entanto, o que se fez foi fixar um único valor para todas as terras de cada município, independentemente do seu padrão de qualidade, da distância da sede do município, das vias de acesso, enfim, de tudo quanto produz reflexo no valor do imóvel.

Mas o pior de tudo ainda é o fato de que a coleta de preços não se ateve ao que foi determinado pelo legislador, mas sim, foi realizada de forma aleatória e sem critérios.

A afirmação cresce de importância quando se têm evidências gritantes de que os valores adotados pela Secretaria da Receita Federal, e expressados nas diversas Instruções Normativas, são de duvidosa consistência.

Com efeito, da sentença do Exmo. Juiz Federal Odilon de Oliveira, proferida nos autos da Ação Civil Pública nº 95.0002928-6, p. DJU de 09.05.96, que tramitou perante o Juízo da 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Mato Grosso do Sul, transcrevo as seguintes constatações:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.199  
ACÓRDÃO N° : 303-30.553

“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”.

(...)

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”.

Infere-se, portanto, que o procedimento da Receita Federal não tem sido o da estrita observância ao que determinava a Lei n° 8.847/94, principal razão para se admitir, analisado caso a caso, os mais diversos tipos de prova apresentado pelos contribuintes, notadamente o Laudo Técnico de Avaliação, como anteriormente referido.

Trata-se, como se vê, de um indicador muito forte no sentido de que as prescrições legais efetivamente não foram atendidas. Tais circunstâncias autorizam a declaração de nulidade do lançamento.

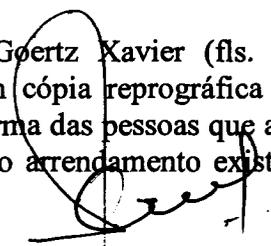
Rejeitada a preliminar, enfrente o mérito.

A decisão recorrida fixou que o fator que determinou o elevado valor do lançamento não foi o VTN mas sim a baixa produtividade da propriedade – GUT de 15,6%, não se valendo a recorrente da possibilidade de provar o contrário através dos meios adequados.

Com o recurso, a recorrente traz alguns documentos tendentes a demonstrar que o grau de utilização é bem maior do que aquele que serviu para determinar a alíquota utilizada no lançamento.

Pretende o reconhecimento de 400,0 hectares como sendo de área utilizada com agricultura, procurando demonstrar a destinação através dos contratos de arrendamento mercantil de fls. 86 e 87.

O primeiro deles, firmado com Célio Goertz Xavier (fls. 86), embora datado de 15 de agosto de 1993, apresenta-se em cópia reprográfica não autenticada, além de não contar com o reconhecimento da firma das pessoas que a ele compareceram. Assim, é impossível aferir se efetivamente o arrendamento existiu à época do fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 124.199  
ACÓRDÃO N° : 303-30.553

Já o contrato de fls. 87, datado de 15 de junho de 1993, acha-se revestido de todos os requisitos de veracidade, o que é corroborado por cópia de uma decisão judicial (fls. 216/226), donde se extrai que a ação pretendendo a declaração de nulidade do mesmo por vício do consentimento foi julgada improcedente.

Em sendo assim, entendo que a área arrendada de 200,0 (duzentos) hectares, demonstrada pelo aludido contrato, deve ser considerada como área utilizada na agricultura.

À exceção do contrato de fls. 87, os demais documentos trazidos com o recurso não se prestam para confortar a pretensão recursal.

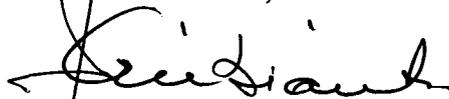
Quanto à exigência de multas e juros, entendo que se tratando de valores não constantes da Notificação de Lançamento, estes encontram-se à margem do litígio administrativo.

Como afirmado, do lançamento tributário não consta qualquer exigência sob aqueles títulos. Contudo, através do Demonstrativo de Consolidação de fls. 51, exige-se, além do principal, juros e multa.

Salienta-se que a cobrança da multa é totalmente descabida pois, conforme o art. 151, inciso III, do CTN, a impugnação tempestiva ao lançamento do crédito tributário suspende sua exigibilidade e, portanto, é alterada a data do vencimento da obrigação para depois da notificação da decisão administrativa que transitará em julgado.

*EX POSITIS*, conheço do recurso e voto no sentido de dar-lhe provimento parcial para considerar 200 (duzentos) hectares como área utilizada com agricultura.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2002



IRINEU BIANCHI – Relator

RECURSO N° : 124.199  
ACÓRDÃO N° : 303-30.553

### VOTO VENCEDOR QUANTO À PRELIMINAR DE NULIDADE

Rejeito a preliminar de nulidade do processo a partir da Notificação de Lançamento como argüido na Câmara, o que justifico pelas seguintes razões:

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

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

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

Por fim, não se pode esquecer a consideração da economia processual, uma vez que declarada a nulidade por vício processual, viria certamente a autoridade administrativa a, dentro do prazo de cinco anos, proceder a novo lançamento, como previsto no art. 73, inciso II, do CTN.

Sala das Sessões, em 04 de dezembro de 2002

  
JOÃO HOLANDA COSTA – Relator Designado



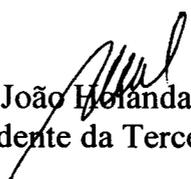
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº: 10183.002516/00-33  
Recurso n.º: 124.199

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

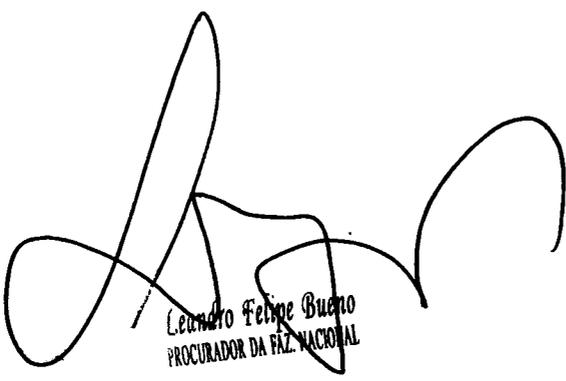
Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303-30.553.

Brasília- DF, 27,de fevereiro de 2003

  
João Holanda Costa  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em:

28.2.2003

  
Leonardo Felipe Bueno  
PROCURADOR DA FAZ. NACIONAL