MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	10183.006487/96-21
SESSÃO DE	:	20 de setembro de 2001
ACÓRDÃO Nº	:	303-29.960
RECURSO Nº	:	122.114
RECORRENTE	:	ESCOL CIA. AGRÍCOLA E COMERCIAL
RECORRIDA	:	DRJ/CAMPO GRANDE/MS

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Nenhuma decisão da Corte Constitucional invalidou a base legal do ITR. Antes disso, houve a análise de constitucionalidade levada a efeito no âmbito das Comissões de Constituição e Justiça da Câmara Federal e do Senado, que constitui no processo legislativo um dos níveis prévios de controle de constitucionalidade do ordenamento jurídico pátrio; o fato é que no decorrer da elaboração da Lei 8.847/94, no seu texto final nenhuma contradição com a Constituição ou com normas outras, que lhe fossem hierarquicamente superiores, foi constatada. De fato, não há contradição entre o art. 18 da Lei 8.847/94 e o art. 148 do CTN.

A utilização do VTNm como base de cálculo do ITR não pode ser confundido com um arbitramento. A circunstância de utilização dessa base de cálculo alternativa, o rito de apuração dos valores de VTNm, e mesmo a sua desconsideração em face da apresentação de laudo competente, são procedimentos perfeitamente definidos no texto legal.

NOTIFICAÇÃO. FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DO NOTIFICANTE. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

A falta de indicação do cargo ou função e da matrícula da autoridade lançadora, somente acarreta nulidade quando evidente o prejuízo causado ao notificado.

VTN. Nenhum dos documentos apresentados trouxe elementos capazes de dar guarida à pretensão da recorrente.

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes rejeitar, por unanimidade de votos, a preliminar de sub-rogação prevista no art. 130 do CTN; por maioria de votos, a preliminar de nulidade do lançamento com base no VTNm, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli e Irineu Bianchi, relator, e a nulidade da Notificação de Lançamento por vício formal, vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, relator, Paulo de Assis e Nilton Luiz Bartoli, e no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto quanto às preliminares o Conselheiro Carlos Fernando Figueiredo Barros.

Brasília-DF, em 20 de setembro de 2001

JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente

IRINEU BIANCHI
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO e ZENALDO LOIBMAN. Ausente o Conselheiro MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES.

tmc

RECURSO Nº	:	122.114
ACÓRDÃO Nº	:	303-29.960
RECORRENTE	:	ESCOL CIA. AGRÍCOLA E COMERCIAL
RECORRIDA	:	DRJ/CAMPO GRANDE/MS
RELATOR(A)	:	IRINEU BIANCHI
RELATOR DESIG.	:	CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS

RELATÓRIO

Exige-se da empresa ESCOL CIA. AGRÍCOLA E COMERCIAL o pagamento de R$ 54.610,44, referente ao Imposto Territorial Rural e demais Contribuições - exercício 1996 -, do imóvel denominado Gleba Escol Sul, com a área de 26.530,4 ha, localizado no município de Aripuanã, Estado do Mato Grosso, inscrito na Secretaria da Receita Federal sob nº 4246165.0.

Inconformada com o crédito tributário exigido, a interessada impugnou o lançamento (fls. 1), alegando que a alíquota era incorreta (art, 5°, III, Lei 8847/94, para imóvel localizado no noroeste de Mato Grosso e integrado a plano de ocupação e colonização particular), assim como pelo fato do VTNm ter sido fixado no mesmo exercício de sua exigência.

Remetidos os autos à Delegacia de Julgamentos, seguiu-se a decisão recorrida (fls. 11/13), que considerou improcedente a impugnação, estando assim ementada:

> Se o lançamento contestado tem sua origem em valores oriundos de pesquisa nacional de preços da terra, estes publicados em atos normativos, nos termos do artigo 3°, § 2° da Lei n° 8.847/94, prevalece quando não oferecidos elementos de convicção para sua modificação, com base no § 4° do mesmo artigo.
>
> Descabe a retificação dos dados da declaração quando não atendidos os pressupostos do artigo 147 e parágrafos 1° e 2° do Código Tributário Nacional.
>
> Corrige-se a alíquota, quando provada a inadequação do grau de utilização.

Cientificada da decisão (fls. 17), a contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 18/25), acompanhado de novos documentos (fls. 26/36).

Preliminarmente, requereu a extinção do processo em virtude de sub-rogação operada no próprio credor, com base no art. 130 do CTN, uma vez que o

imóvel objeto da exigência fiscal restou desapropriado pelo INCRA, como demonstra com os documentos que acompanham a peça recursal.

No mérito, alegou que nos termos do Ofício 1718/93 dirigido pela EMATER-MT ao Secretário de Agricultura e Assuntos Fundiários de Mato Grosso, ficou evidenciado que não houve o levantamento dos preços ordenados em lei para servirem de base para o VTNm, como diz a lei, com o que, existe nulidade insanável.

Repetiu a argumentação, segundo a qual era defeso à SRF cobrar o tributo no mesmo ano em que o mesmo restou majorado.

À vista de liminar concedida em Mandado de Segurança (fls. 35/36), o recurso ascendeu a este Terceiro Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

RECURSO Nº : 122.114
ACÓRDÃO Nº : 303-29.960

VOTO

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

Em caráter preliminar, a recorrente requereu a extinção do feito em face da subrogação operada pela Ação de Desapropriação intentada pelo INCRA, invocando o disposto no art. 130 do CTN, que diz:

> Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas de prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

A recorrente trouxe aos autos documentos que comprovam a ocorrência da desapropriação do imóvel de que trata o presente feito, observando-se que o Decreto respectivo (fls. 41) é posterior à data da impugnação, razão pela qual considero pertinente a apreciação da matéria, mesmo não agitada na impugnação.

O dispositivo legal invocado acha-se inserido no capítulo relativo à Responsabilidade Tributária, onde, em linhas gerais, alinham-se as hipóteses aplicáveis aos casos de inadimplemento do sujeito passivo.

Essas hipóteses, aliadas ao fato de que a sub-rogação não ser arrolada como causa de extinção do crédito tributário no art. 156 do CTN, é motivo suficiente para repelir a preliminar.

Preliminar - nulidade do lançamento

Todavia, necessário se faz 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:

> 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 acha 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 conseqüência que deriva da 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:

> "... 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).
>
> 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. 5°, 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. 5°, 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 n° 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 n° 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.

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 n° 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 2°, 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 pode 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.

(...)

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 redunda - na majoração do tributo, expressamente vedada pelo artigo 97, § 1° 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 § 3° do artigo 7° 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 3° 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 3° 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 5°, 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:

A base de cálculo do imposto questionado, de acordo com o artigo 3° 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 cultivas 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 § 3° do artigo 7° 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 1° 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 3° 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.

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).

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, inc. IV, do Decreto n° 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).

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), 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 conterá, 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 nº 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. 5º da IN SRF nº 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 nº 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 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.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.

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 6° da IN SRF 54/1997) (Acórdão n° 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.

Mérito.

Ultrapassadas as preliminares, tendo que adentrar ao mérito do Recurso Voluntário em questão, entendo que a decisão monocrática deve ser mantida.

Com efeito, dos documentos trazidos aos autos, nenhum deles traz em seu bojo informações acerca do Valor da Terra Nua dos imóveis da região, capazes de dar guarida à pretensão da recorrente.

É por demais sabido que o ônus da prova incumbe àquele que alega fato em seu favor, para desconstituir o direito de terceiro. Logo, incumbia à recorrente comprovar tudo o que alegou.

EX POSITIS, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2001

IRINEU BIANCHI – Relator

RECURSO Nº : 122.114
ACÓRDÃO Nº : 303-29.960

VOTO VENCEDOR QUANTO ÀS PRELIMINARES

PRELIMINARES:

Tendo havido unanimidade em negar provimento ao recurso voluntário, quanto ao mérito, apresento os meus os argumentos de rejeição às preliminares propostas em Sessão pelo ilustre relator.

As questões se referem à postulação de nulidade da Notificação de Lançamento, por não conter a identificação do chefe do órgão expedidor e à nulidade do lançamento por entender que a Lei 8.847/94 (art. 18) está em contradição com o CTN (art. 148), que, por seu *status* de lei complementar deve prevalecer.

1 – NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO:

Inicialmente, trataremos da preliminar de nulidade relativa à emissão, por processamento eletrônico, da Notificação de Lançamento sem a identificação da autoridade administrativa lançadora.

Com efeito, o art. 11 do Decreto nº 70.235/72, assim dispõe, *in verbis:*

> *"Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:*
>
> *I - A qualificação do notificado;*
>
> *II - O valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*
>
> *III - A disposição legal infringida, se for o caso;*
>
> *IV - A assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*
>
> *Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico".*

Fica claro que a preocupação do legislador foi assegurar que a notificação contivesse os elementos mínimos necessários à ciência do notificado e ao preparo de sua defesa, daí porque a exigência, entre outras, de se indicar na notificação de lançamento o cargo ou função e o número de matrícula da autoridade administrativa competente para efetuar o lançamento.

A notificação de lançamento eletrônica emitida pela SRF, Órgão administrador do ITR, indica o Órgão emitente; a qualificação do notificado (nome, CPF e endereço); o valor do ITR e Contribuições lançados; o prazo para pagamento; a disposição legal infringida; a identificação do imóvel (número de registro na SRF, nome, área, município de localização e respectivo estado).

Como vemos, a notificação de lançamento eletrônica, mesmo não indicando o cargo ou função e o número de matrícula do chefe da repartição expedidora, não traz prejuízo ao contribuinte, pois contém outros requisitos que, no seu conjunto, constitui informação imprescindível e suficiente à ciência do notificado, bem como asseguram os elementos mínimos necessários à sua ampla defesa.

Além do mais, é passível a existência de presunção quanto ao conhecimento público da identidade da autoridade lançadora, o chefe da repartição notificante, pois sua nomeação se efetiva com a publicação da respectiva Portaria SRF no Diário Oficial da União, veículo informativo de acesso público, não havendo, então, a necessidade de sua identificação na notificação de lançamento, uma vez que a sua investidura no cargo é de conhecimento de todos, presumivelmente. Ademais, o referido servidor, no caso presente, é AFRF com competência legal para efetuar lançamento tributário.

A Secretaria da Receita Federal, Órgão administrador do ITR, está plenamente identificada na notificação, assegurando ao contribuinte que se trata de documento idôneo e emitido por pessoa competente.

Há, segundo o CTN, a possibilidade de um vício formal poder levar um processo à nulidade. Não creio, porém, que se aplique ao caso presente. Não há a menor dúvida de que as notificações de lançamento do ITR foram de responsabilidade da SRF como instituição responsável, e que em cada Delegacia da instituição o responsável por sua emissão é o Delegado da Receita Federal, no caso um servidor competente, por ser auditor fiscal, para se responsabilizar pelo lançamento. A não explicitação do nome do Delegado, e de sua respectiva matrícula, ainda que seja um vício, é de natureza puramente formal, que de nenhuma forma resultou em qualquer possibilidade de restrição ou cerceamento de defesa ao contribuinte notificado. Não paira sobre a referida notificação nenhuma suspeita, por mínima que seja, de que tenha sido emitida por pessoa incompetente, já que não contendo expressamente a

identificação do servidor emissor, por se tratar de procedimento eletrônico executado mediante a fixação de parâmetros autorizados legalmente, automaticamente se realizou sob a responsabilidade do titular da Delegacia da Receita Federal.

Penso, salvo melhor juízo, que um vício formal dessa natureza, que comprovadamente nenhum prejuízo causou à possibilidade de defesa do contribuinte, em hipótese alguma pode justificar a nulidade de todo o processo, decisão que implicaria a anulação de milhares de processos, que por dever funcional deverão ser todos refeitos, causando enorme despesa aos cofres públicos e também diretamente aos contribuintes, infringindo frontalmente o princípio da economia processual e impondo ao erário e aos interessados despesas, a meu ver, desnecessárias, tão somente para que se explicite na nova notificação o nome do Delegado (AFRF) e seu respectivo nº de matrícula, que ,como já se disse, são dados que gozam da presunção do conhecimento público.

Na história do Terceiro Conselho de Contribuintes, são poucos os registros de levantamento de nulidade, por parte dos contribuintes, por a notificação não conter o cargo ou função e o número de matrícula do chefe da repartição expedidora. O motivo do contribuinte não argüir nulidade, acreditamos, está vinculado à certeza de que trata-se de um instrumento meramente protelatório, que não traz nenhum benefício a ambas as partes. Existe a concordância tácita do notificado quanto a omissão cometida, pois ele sabe que a ausência desses elementos não prejudica à sua defesa, tanto é que a apresenta.

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.

Às mais das vezes, o notificado sabe o que está ocorrendo, pois a notificação é clara e objetiva, permitindo-lhe, dentro do prazo estabelecido, apresentar as suas razões de defesa. Como se vê, a ausência do cargo ou função e do número de matrícula, não constitui obstáculo a apresentação tempestiva de sua impugnação.

Ora, se o próprio contribuinte entende que não lhe acarreta prejuízo as omissões da notificação de lançamento, muito menos caberia a este Conselho, por puro preciosismo, prequestionar esta falha meramente formal.

Além do mais, ressalte-se que a Instrução Normativa SRF n.º 92/97 não se aplica ao caso sob exame, pois tal ato normativo foi baixado especificamente para lançamentos suplementares, decorrentes de revisão, efetuados mediante autos de infração, não sendo o presente caso.

Se todos os argumentos acima expostos, não fossem suficientes para considerar descabida a tese de nulidade da notificação, restaria o argumento da economia processual, posto que, salvo melhor juízo, um vício formal dessa natureza, que comprovadamente nenhum prejuízo causou à possibilidade de defesa do contribuinte, em hipótese alguma pode justificar a nulidade de todo o processo, decisão que implicaria na anulação de milhares de processos, que por dever funcional deverão ser todos refeitos, causando enorme despesa aos cofres públicos e também diretamente aos contribuintes, infringindo frontalmente o princípio da economia processual e impondo ao erário e aos interessados despesas, a meu ver, desnecessárias, tão somente para que se explicite na nova notificação o nome do Delegado(AFRF) e seu respectivo nº de matrícula, que ,como já se disse, são dados que gozam da presunção do conhecimento público.

Posto isto, entendemos que a ausência da função ou cargo e do número de matrícula da autoridade expedidora da notificação, não motiva a anulação desta.

1.2 – NULIDADE DO LANÇAMENTO:

Primeiramente cabe afastar da discussão nesta instância administrativa qualquer insinuação ou acusação direta de inconstitucionalidade da lei, por carecer esta Câmara de competência para tal. As leis nascem do Poder Legislativo gozando da presunção de constitucionalidade até que o STF em ação direta declare em contrário, ou o estabeleça de forma indireta, porém com efeito apenas interpartes. Nenhuma decisão da corte constitucional invalidou a base legal do ITR.

Antes disso, a análise de constitucionalidade levada a efeito no âmbito das Comissões de Constituição e Justiça da Câmara Federal e do Senado, constitui no processo legislativo um dos níveis prévios de controle de constitucionalidade do ordenamento jurídico pátrio; o fato é que no decorrer da elaboração da Lei 8.847/94,no seu texto final nenhuma contradição com a Constituição ou com normas outras ,que lhe fossem hierarquicamente superiores, foi constatada.

O digno relator centra fogo com especial ardor numa suposta infração ao art. 148 do CTN, pretende que o art. 18 da Lei n.º 8.847/94 lhe represente afronta. Em absoluto não há contradição.

A utilização do VTNm como base de cálculo do ITR não pode nem de longe ser confundido com um arbitramento. A circunstância de utilização dessa base de cálculo alternativa, o rito de apuração dos valores de VTNm, e mesmo a sua desconsideração em face da apresentação de laudo competente, são procedimentos perfeitamente definidos no texto legal.

Ocorre que o art. 3º da Lei nº 8.847/94 contém, além do *caput,* quatro parágrafos. O § 2º reporta-se especificamente ao Valor de Terra Nua mínimo (VTNm), especificando a quem compete, e de que forma, apurar tais valores. Uma interpretação sistemática do *caput*, considerados conjuntamente com os parágrafos do art. 3º e o texto integral da lei referida, incluído o art. 18, não dá suporte à alegação da suposta inovação de critério pela SRF. Quando o § 4º autorizou a administração tributária a rever o VTNm que viesse a ser questionado pelo contribuinte, referiu-se claramente à situação em que tendo sido descartado o valor declarado, por ser dado incongruente com outras informações disponíveis ao fisco, ou mesmo, na hipótese de omissão de declaração, cabe à SRF lançar o tributo tomando para base de cálculo a alternativa legalmente prevista do VTNm, ressalvando, contudo, o direito do contribuinte de poder contestar, por meio de laudo técnico competente, o valor utilizado alternativamente na base de cálculo, que é valor genérico de referência, representando um critério legal objetivo cuja utilização foi autorizada por lei. Não são valores arbitrados, porém resultantes de levantamento de preços do hectare de terra nua nos moldes definidos no § 2º.

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 mesmo raciocínio é válido para o caso de valor supostamente declarado com erro.

O ônus do contribuinte, então, resume-se em trazer aos autos provas idôneas e tecnicamente aceitáveis sobre o valor do imóvel. Os laudos de avaliação, para que tenham validade, devem ser elaborados por peritos habilitados, e devem revestir-se de formalidades e exigências técnicas mínimas, daí a exigência legal expressa de capacidade técnica e habilitação profissional suficientes a produzir um documento técnico capaz de apurar elementos que possam servir de motivação a um convencimento da autoridade administrativa competente (lançadora ou julgadora) quanto ao Valor da Terra Nua de imóvel específico, convicção que necessariamente deverá se basear nas suas peculiaridades demonstradas em laudo. Daí, entendo que a referência que normas complementares administrativas fazem à observância das normas da ABNT, indicam muito mais um modelo a ser seguido, porquanto na NBR 8.799/85 estão indicadas providências que se forem seguidas certamente levarão a um trabalho técnico com idoneidade para o fim desejado de demonstrar um Valor de Terra Nua específico. Vale dizer, que nem sempre, outros tipos de dados ou relatórios são incapazes de formar convicção. Mas, por outro lado, é também evidente que uma interpretação teleológica do diploma legal sob análise, não autoriza a aceitação de

mera declaração de VTN, ainda que tal assertiva seja da lavra de técnico habilitado e registrado, nem mesmo quando parta de órgão de governo de qualquer esfera sem que se demonstre o afirmado. Essa imposição é da lei.

Sobre a metodologia preconizada no referido § 2º, é bom que se esclareça que para a determinação do VTNm referente ao ITR a SRF utilizou como fonte os valores mínimos de terra nua levantados pela Fundação Getúlio Vargas - FGV e pelas Secretarias de Agricultura dos Estados, obtidos com referência à data do fato gerador, ouvidos representantes do Ministério Extraordinário de Política Fundiária, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária-INCRA, Confederação Nacional de Agricultura - CNA e Confederação Nacional de Trabalhadores na Agricultura - CONTAG.

Muito diferente é a situação da pauta de valores referentes ao IPTU, que segundo entendimento jurisprudencial trazido à tona pelo nobre Conselheiro relator, requer que a planta de valores deve fazer parte de texto de lei, 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. No caso do ITR, a Lei 8.847/94 estabeleceu o critério jurídico para a apuração dos valores de VTNm para cada exercício, não cabe fazer mera correção monetária do valor de um exercício para outro, porém, o § 2º do art. 3º, da referida lei, autoriza e determina que a SRF com audiência de outros órgãos fixe os valores referidos para cada exercício, dessa forma, desde que cumpridos os limites legais definidos, a fixação dos valores de referência (VTNm) pode se dar por meio de instrução normativa, que é um dos meios de expressão da autoridade representada pelo Secretário da Receita Federal. Ademais, a tabela de valores é, em princípio, simples valor de referência, somente servindo de base de cálculo alternativa no caso de omissão de declaração, ou de declaração de valor não merecedor de fé (em princípio quando abaixo do VTNm), sendo, contudo, prevista a apuração de VTN específico do imóvel em processo administrativo, a partir de laudo técnico com as características definidas na lei. Tudo conforme estabelece o art. 148 do CTN. Uma ressalva é que a fixação dos VTNm se dá segundo procedimento regular com base no citado § 2º, do art. 3º, da Lei n.º 8.847/94, mas não consiste em simples arbitramento, mas sim com base em levantamento de preços do hectare de terra nua, para os diversos tipos de terra existentes no município. Mas é evidente que isso não traduz afronta, posto que o procedimento exigido, aponta critério objetivo ,infinitamente menos amplo do que o procedimento de arbitramento.

O art. 18 da Lei n.º 8.847/94, tão-somente assegura à SRF proceder ao lançamento de ofício do ITR com base nos dados que dispuser, nos casos de omissão de declaração ou de incorreção dos valores declarados. Evidente que dentre os dados que deverá dispor estão necessariamente os valores de VTNm apurados nos termos do art. 3º.

RECURSO Nº : 122.114
ACÓRDÃO Nº : 303-29.960

A menção à possibilidade de revisão do VTNm, mediante questionamento do contribuinte, assegura por evidente a possibilidade de ampla defesa, e a oportunidade de fazer prova quanto a um valor de terra nua específico e distinto do valor genérico atribuído ao município de localização. Por isso rejeito, também, esta preliminar.

Pelo exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares apresentadas pelo ilustre conselheiro relator.

Sala das Sessões, em 20 de setembro de 2001

CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS
Relator designado