



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10580.002088/95-18
SESSÃO DE : 15 de abril de 2003
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671
RECURSO Nº : 126.435
RECORRENTE : JOSÉ ANDRADE MENDONÇA
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE

ITR/1994. PRELIMINAR. 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.

ITR - BASE DE CÁLCULO - VALOR DA TERRA NUA mínimo - REDUÇÃO DO VTNm. A base de cálculo do ITR/94 é o Valor da Terra Nua - VTN declarado pela contribuinte. Entretanto, caso este valor seja inferior ao VTN mínimo - VTNm fixado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, de acordo com o § 2º do art. 3º da Lei n.º 8.847/94, este passará a ser o valor tributável, ficando reservado ao contribuinte o direito de provar, perante a autoridade administrativa, por meio de laudo técnico de avaliação, que preencha os requisitos fixados na NBR 8799/85 da ABNT, que o valor declarado é de fato o preço real da terra nua do imóvel rural especificado.

O laudo técnico de avaliação apresentado pelo recorrente não contém os requisitos estabelecidos no § 4º da Lei n.º 8.847/94, combinado com o disposto na referida Norma da ABNT, razão pela qual deve ser mantido o VTNm, conforme relativo ao município de localização do imóvel, fixado pela SRF para exercício 1994, por intermédio da IN-SRF n.º 16/95.

CONTRIBUIÇÃO À CNA - A contribuição sindical do empregador rural, devida a CNA, é lançada e cobrada juntamente com o ITR, com base no § 2º, art. 10 do ADCT, da CF/88, e calculada nos termos do § 1º, art. 4º, do Decreto-lei nº 1.166/71, c/c o art. 580, inciso III da CLT, com a redação dada pela Lei nº 7.047/82.

DOS DADOS CADASTRAIS. DISTRIBUIÇÃO DAS ÁREAS DO IMÓVEL. Deve ser mantido o lançamento - ITR/94 realizado com base no VTN mínimo e nas informações cadastrais prestadas pelo próprio contribuinte na cor-

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

respondente DITR/94, tudo de acordo com a legislação utilizada para fundamentar o lançamento em questão. Somente admite-se a revisão dos dados cadastrais anteriormente informados na correspondente DITR, relativos à distribuição (uso) da área total do imóvel e a sua exploração econômica, com base em prova documental hábil e idônea, fixada nos termos da Norma de Execução CO-SAR/COSIT/COTEC Nº 01/95, bem como se não implicar na redução ou exclusão do imposto e antes de notificado o lançamento, consoante o art. 147, parágrafo primeiro, do CTN.


RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade da Notificação de Lançamento por vício formal. Vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, relator, Paulo de Assis, Nanci Gama, Suplente, e Nilton Luiz Bartoli; por maioria de votos, rejeitar a nulidade do lançamento feito com base no valor fixado em IN-SRF, vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, Paulo de Assis e Nanci Gama; no mérito pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, Paulo de Assis, Nanci Gama e Nilton Luiz Bartoli. Designado para redigir o voto o Conselheiro Carlos Fernando Figueiredo Barros.

Brasília-DF, em 15 de abril de 2003


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS
Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, ZENALDO LOIBMAN, IRINEU BIANCHI, PAULO DE ASSIS, NILTON LUIZ BARTOLI e NANCI GAMA (SUPLENTE). Ausente o Conselheiro HÉLIO GIL GRACINDO.

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671
RECORRENTE : JOSÉ ANDRADE MENDONÇA
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE
RELATOR : IRINEU BIANCHI
RELATOR DESIG. : CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS

RELATÓRIO

Adoto na íntegra o relatório da decisão recorrida:

“Foi emitida, em 03/04/95, a notificação relativa ao imóvel rural denominado FAZENDA SINCORAZINHO / SÃO MAMEDE, cadastrado na Secretaria da Receita Federal – SRF sob o nº 219849-1, localizado no município de Manoel Vitorino, para pagamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, Contribuições CONTAG, CNA e SENAR, ano de 1994, no valor de 22.921,49 UFIR, com data de vencimento para 22/05/95, conforme documento de fl. 03.

Tempestivamente, foi apresentada a impugnação de fl. 01 alegando que o valor do imposto territorial rural, no exercício de 1993, foi de 198,52 UFIR. Apresenta notificação/comprovante de pagamento de fl. 6, com valor do ITR calculado de CR\$ 194.292,00, ITR devido de CR\$ 19.429,20, no valor total a pagar de CR\$ 28.483,78.

No exercício de 1994, o valor a recolher é 115 vezes maior que o recolhido no exercício de 1993. Não se conseguiu conferir o cálculo apresentado em 1994.

Anexada cópia da declaração anual de informação ITR 1992, de nº 2620945, datada de 15/06/1992, e cópia da declaração de informações – modelo simplificado ITR 1994, de nº 0222627, datada de 18/11/1994.

Em continuação à sua impugnação, o contribuinte, à fl. 14, solicita desconsiderar o argumento inicial de valor da terra nua, atentando para novos argumentos.

E argumenta que são elementos para o cálculo do ITR o valor da terra nua, área total do imóvel e grau de utilização do imóvel.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

O imóvel está cadastrado no INCRA desde 1987, classificado como empresa rural, GUT de 85% e GEE de 100%. Na declaração datada de 2807/87, consta área de pecuária de 4.168 ha, e 1.100 há de reserva legal.

Em 1992, na declaração datada de 15/06/1992, a área de pecuária é de 5.260,0 ha, passando o número de animais de 1.371 para 2.078.

Em sua declaração de 1994 faltou informação nos quadros 6 e 9, o que motivou o exorbitante aumento do imposto.

Pede ao final que se reconsidere o lançamento tão alto de 1994 e conseqüentemente o de 1995, que tiveram como base de cálculo uma declaração sem os elementos geradores, quadros já mencionados 06 e 09 da declaração ITR/1994.

Apresentou mais uma vez a notificação de lançamento de 1994 (fl. 16) e anexou declarações anuais do produtor rural – DAP relativas aos anos de 1993, 1994, 1995, anexou cópia de declarações do ITR de 1992, 1987 e 1978.

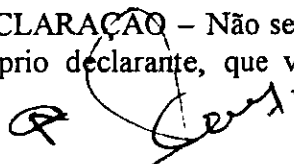
A DRF/Salvador, através de seu Parecer nº 058/99 – SESIT – OT, datado de 30/11/99, indeferiu o pedido do contribuinte por não atender às normas da legislação em vigor.

Notificado em 15 de maio de 2001, tempestivamente o contribuinte apresenta, através de procurador, a sua impugnação à Delegacia de Julgamento, alegando que a Receita Federal considerou zero a utilização da terra. No exercício de 1995 ocorreu o mesmo equívoco, no que já foi solucionado passando o ITR no valor de R\$ 66.082,78 para R\$ 8.108,54, já pago pelo contribuinte. Repete informações do laudo técnico de fl. 43 a 46. Apresenta a ART (fl. 42) e levantamento de ITR em vários exercícios (fl. 47).

Conclui solicitando a revisão do lançamento tomando-se por base os novos dados apresentados.”

Através do Acórdão DRJ/REC nº 01.776 (fls. 53/57), os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/Recife, por unanimidade de votos, consideraram procedente o lançamento, estando a decisão assim ementada:

ITR – RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO – Não se retifica a declaração, por iniciativa do próprio declarante, que vise a reduzir



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

ou excluir tributo, quando não fica comprovado, por documentos hábeis, o erro em que se funde.

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO – A base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR é o Valor da Terra Nua – VTN constante da declaração anual apresentada pelo contribuinte, retificado de ofício caso não seja observado o valor mínimo de que trata o § 2º do art. 3º da Lei Nº 8.847/94 e art. 1º da Portaria Interministerial MEFP/MARA Nº 1.275/91.

Cientificada da decisão (57), tempestivamente a interessada interpôs o recurso voluntário de fls. 60/70, reiterando os argumentos da impugnação.

Juntou os documentos de fls. 71/119.

Depósito recursal às fls. 114.

É o relatório.

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

VOTO VENCEDOR

1 – PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO:

O ilustre relator propõe a preliminar de nulidade do lançamento, por entender que a Lei nº 8.847, de 1994 (art. 18), está em contradição com o CTN (art. 148), devendo esta prevalecer, em razão de seu status de lei complementar.

Para o deslinde da matéria, adoto o voto, com as devidas adaptações, do I. Conselheiro Relator designado Zenaldo Loibman, proferido quando do julgamento do Recurso voluntário 123.111, votado em Sessão desta 3ª Câmara em 17 de abril de 2002.

“Quanto a esta questão, 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

Ocorre que o art.3º da Lei nº8.847/94 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 , ressaltando, 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 decla-

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

ração 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 fê(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 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 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 : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

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 esta preliminar”.

2 – PRELIMINAR DE NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO ELETRÔNICA:

A preliminar de nulidade relativa à emissão, por processamento eletrônico, da notificação de lançamento sem a identificação da autoridade administrativa lançadora, foi levantada por Conselheiro desta Câmara, na Sessão em que se votava o presente recurso.

Com efeito, o art. 11 do Decreto n.º 70.235/72, assim dispõe, “in verbis”:

“Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà 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 e 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 expedi-

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

dora, 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 autoridade lançadora, o chefe da repartição notificante, pois sua nomeação se efetiva com a publicação 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.

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.

Na história do 3º CC, 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 arguir nulidade, acreditamos, está vinculado à certeza de que se trata de um instrumento meramente protelatório, que não traz nenhum benefício a ambas as partes. Existe a concordância tácita do notificado quanto à omissão cometida, pois ele sabe que a ausência desses elementos não prejudica a sua defesa, tanto é que a apresenta.

Ademais, o contribuinte não invocou esta preliminar, não se sentiu prejudicado na sua liberdade de defesa, não arguiu 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.

As 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, o que não é o presente caso.



RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

Se todos os argumentos acima expostos, não fossem suficientes para considerar descabida a tese de nulidade da notificação, restaria o argumento da economia processual, pois a anulação demandaria um tremendo custo adicional, em tempo e dinheiro, à Fazenda Pública, haja vista a existência de dezenas de milhares de processos nesta situação.

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.

Ultrapassadas estas questões ordem preliminar, passo a análise do mérito.

3 - MÉRITO:

Em seu recurso, o recorrente alega que o laudo técnico apresentado, fls. 26/28, atende a todas as exigências legais e comprova o VTN por ele defendido, requerendo a revisão do lançamento efetuado, mas silente quanto ao agravamento da exigência, mesmo porque o laudo acima citado informa que a área do imóvel é de 1.346,2 hectares.

No presente caso, por ser de valor inferior ao mínimo fixado pela SRF, com fundamento no art. 3º, § 2º, da Lei n.º 8.847/94, combinado com o disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 7º do Decreto n.º 84.685/80, art. 1º da Portaria Interministerial MEFP/MARA e artigo 1º da IN SRF n.º 16/95, a autoridade lançadora rejeitou o VTN informado pela contribuinte na declaração anual do ITR e utilizou o VTNm/ha de 252,74 UFIR, fixado para o exercício de 1994, mediante a IN SRF n.º 16/95, para o município de localização do imóvel (Dom Eliseu/PA).

A legislação do ITR, mais precisamente o § 2º do art. 3º da Lei n.º 8.847/94, estabelece a forma como deve ser fixado o VTNm, nos seguintes termos:

“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 do hectare da terra nua, para os diversos tipos de terras existentes no Município.” (grifei).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

Segundo o transcrito dispositivo legal, o VTNm será fixado pela SRF com base em levantamento de preços por hectare da terra nua dos imóveis rurais dos diversos municípios do País. Assim procedeu a SRF na fixação dos VTN mínimos do exercício de 1996, ao utilizar os preços das terras nuas dos diversos municípios informados pelas Secretarias de Agricultura dos Estados, com a participação do INCRA, órgão do Ministério da Agricultura e Reforma Agrária. Portanto, ao proceder desta forma, a SRF obedeceu rigorosamente os ditames legais.

Para um entendimento completo da matéria em debate, é importante ressaltar que a base de cálculo normal do ITR é o VTN declarado pelo contribuinte. A utilização do VTNm como base de cálculo deste imposto só é permitido em situações excepcionais, quando o contribuinte declara um VTN abaixo desse valor mínimo. Entretanto, como o valor em comento é fixado com base no menor dos preços praticados para os imóveis rurais do município, em situações muito especiais, pode ocorrer que determinado imóvel rural situado naquele município, em decorrência de fatores naturais ou da ação humana que resulte na degradação do solo ou por condições inóspitas de acesso que dificulte a utilização econômica do imóvel, apresente um valor de terra nua inferior ao mínimo fixado pela SRF.

Como essa hipótese pode efetivamente ocorrer, sabiamente, o legislador criou a possibilidade da autoridade administrativa, mediante prova robusta e inquestionável apresentada pelo contribuinte, rever o VTNm e acatar um valor inferior a este. Esta prova é o laudo técnico de avaliação especificado no § 4º do art. 3º da Lei n.º 8.847/94, nos seguintes termos:

“Art. 3º - ...

§ 4º - A autoridade administrativa competente poderá rever, com base em laudo técnico emitido por entidades de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm, que vier a ser questionado pelo contribuinte.” (grifei)

Logo, segundo o dispositivo legal retro transcrito, o contribuinte pode pleitear a utilização de um VTN inferior ao VTNm, mas, para que seja atendida sua pretensão, deverá apresentar um laudo técnico de avaliação emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o que deve ser comprovado pela junta de Anotação de Responsabilidade Técnica do CREA. Além do que, por força da NBR 8799/85 da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, o citado documento deverá conter todos os requisitos exigidos por esta Norma Técnica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

Em seu recurso, o contribuinte pleiteia a alteração da base de cálculo do presente lançamento para um VTN inferior ao VTNm, para tanto apresentou o laudo técnico de avaliação de fls. 26/28.

Analisando o laudo técnico de avaliação apresentado, verifica-se que o mesmo não contém os requisitos mínimos obrigatórios estabelecidos no item 10 da NBR 8.799 da ABNT, pois, deixaram de tratar de aspectos imprescindíveis à determinação do valor da terra nua do imóvel em apreço, tais como:

1 - em relação à vistoria, não foi mencionada a caracterização do imóvel (memoriais descritivos e documentação fotográfica, em grau de detalhamento compatível com o nível de precisão requerido pela finalidade da avaliação, propiciando todos os elementos que influem na fixação do valor e englobando a totalidade do imóvel);

2 - Em relação à pesquisa de valores não foi apresentado:

2.1 - as avaliações e/ou estimativas anteriores;

2.2 - os valores fiscais atribuídos aos imóveis do Município;

2.3 - informações sobre os valores das transações e das ofertas de imóveis registradas no Município;


2.4 - a produtividade das explorações;

2.5 - as formas de arrendamento, locação e parcerias;

2.6 - informações prestadas por bancos, cooperativas, órgãos oficiais e de assistência técnica.

Ademais, os valores de VTN/ha apresentados no item 6.0 - AVALIAÇÃO, conforme mencionado no próprio laudo, foram obtidos no ano de 1996, contrariando o disposto no art. 3º da Lei n.º 8.847/94, pois este determina que a base de cálculo do imposto é o Valor da Terra Nua (VTN), apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior.

Assim, em face do laudo técnico apresentado pelo recorrente não atender aos requisitos determinados pelas normas retro mencionadas, não resta outra alternativa que não seja a utilização do VTNm fixado pela Secretaria da Receita Federal, para a referida municipalidade, conforme estabelecido no § 2º do art. 3º da Lei n.º 8.847/94, combinado com o art. 1º da IN SRF n.º 58/96.

Da análise das peças do presente processo, verifica-se que a Notificação de Lançamento do ITR, do exercício de 1994, foi emitida com base nos dados cadastrais constantes da correspondente DITR/94 - Modelo Simplificado, então apresentada pelo contribuinte interessado, em 18/11/94, cópia de fls. 07. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

Na realidade, para efeito de apresentação da declaração – ITR/94, existiam dois modelos à disposição do contribuinte, a saber: 1) Modelo Simplificado, pré-impresso, encaminhado ao contribuinte para preenchimento apenas dos dados relativos à apuração do Valor da Terra Nua do imóvel, além dos dados relativos a sua exploração econômica, com pecuária e lavoura; 2) Modelo Completo, a ser preenchido pelo contribuinte, nos casos do não recebimento do Modelo Simplificado, alteração de algum dado cadastral relacionado com a área total e/ou distribuída do imóvel, ou nos casos de alienação parcial ou total da propriedade.

Entretanto, no presente caso, o contribuinte não preencheu na DITR/94, os campos relativos às áreas de criação animal (pastagem nativa, pastoreio temporário, pastagem plantada e produtos granjeiros), mas por ocasião do preenchimento da correspondente DITR/92, informa a existência de 92 hectares de pastoreio temporário, 1.000 hectares de pastagem plantada e 4.168 hectares de produtos granjeiros.

Alega que houve erro no preenchimento da DITR/94, o qual só foi percebido quando do recebimento da Notificação de Lançamento correspondente àquele exercício, pelo que solicita na peça recursal, a alteração dos dados informados na mencionada DITR, de forma que a área de criação animal passe a ter a seguinte distribuição: pastagem nativa 92,0 hectares, pastoreio temporário 1.000,0 hectares e pastagem plantada 4.168,0 hectares, e, com isso, alterar o grau de utilização de 0,0 % para 100,0 %.

É preciso esclarecer, ainda, que o Percentual de Utilização da área aproveitável do referido imóvel rural foi calculado com base nos dados cadastrais informados pelo próprio contribuinte na DITR/94 e nos termos do § único, do art. 4º, da Lei nº 8.847/94, que determina a relação direta entre a área efetivamente utilizada do imóvel com a sua área aproveitável. Ocorre que, de acordo com os dados informados, o imóvel estava completamente inexplorado, isto é, sem qualquer tipo de exploração econômica, seja com pecuária, com lavoura ou com extrativismo florestal.

Cabe acrescentar, ainda, que foram observadas as variantes enumeradas no art. 5º da Lei nº 8.847/94, para efeito de aplicação da respectiva alíquota base (2,9%), ou seja, foi considerado o percentual de utilização do imóvel, que no presente caso foi “00” (ZERO); a sua dimensão, em hectares, (6.168,0 ha), e sua localização, chegando-se a alíquota calculada de 2,9 %.

De outra parte, a alteração dos dados da DITR/94, quando vise reduzir ou excluir imposto, só é admissível se comprovado erro de fato em que se funde e antes do contribuinte tomar ciência da respectiva notificação de lançamento, conforme prevê a norma contida no art. 147, parágrafo primeiro, do CTN, que dispõe, *in verbis*:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º”.

Desta forma, cabe manter os dados cadastrais referentes a DITR/94 – Modelo Simplificado, de fls. 07, utilizados no Lançamento do ITR/94 em questão, realizado com base na legislação de regência, citada anteriormente.

Posto isso, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, 15 de abril de 2003.



CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS
Conselheiro designado

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

VOTO VENCIDO

Estando presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário, enfatizando antes a necessidade de examinar *ex officio* as prejudiciais a seguir alinhadas.

NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO

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.

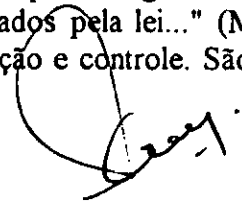
Reza o art. 11, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, que a notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente "a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula (grifei).

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).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

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.

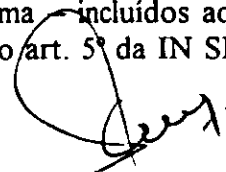
Outrossim, como ato administrativo que é, o lançamento deve apresentar-se revestido de todos os requisitos exigidos para os atos jurídicos em geral, quais sejam, ser praticado por agente capaz, referir-se a objeto lícito e ser praticado consoante forma prescrita ou não defesa em lei (art. 82, Código Civil), enquanto que o art. 145, inciso 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 nº 94, de 24/12/97, determinou no art. 5º, inciso VI, que "em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 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. 6º da mesma IN prescreve que "sem prejuízo do disposto no art. 173, inciso II, da Lei nº 5.172/66, será declarada a nulidade do lançamento que houver sido constituído em desacordo com o disposto no art. 5º".

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



RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

94, de 1997 – devem ser declarados nulos, de ofício, pela autoridade competente.

Infere-se dos termos dos diplomas retrocitados, 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.

Não foi outro o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que em composição plena, por maioria de votos, reconheceu a nulidade da notificação de lançamento pela ausência de formalidade intrínseca (Acórdão CS-RF/PLENO-00.002, em Sessão de 11 de dezembro de 2001, ainda não publicado).

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 do nome do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e nem a indicação complementar de seu cargo ou função do 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.

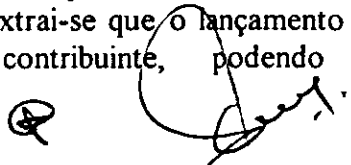
DA NULIDADE DO LANÇAMENTO

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 nº 8.847/94, cujo art. 6º 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. 6º 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

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. 3º *caput*, da lei em comento:

- a) os contribuintes do ITR (art. 2º) 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);
- 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),

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

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.

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 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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

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, 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, reservada, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

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. nº 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 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 nº 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 nº 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 nºs 10.367, 10.369 e 10.374, do Segundo Conselho de Contribuintes.

No mesmo sentido o Acórdão nº 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”.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

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.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

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 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,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

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 acertamento 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 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.

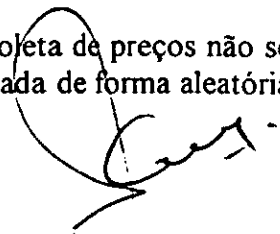
Lançado o tributo com base no VTNm, sem passar pelo procedimento previsto pelo art. 148 do CTN, ao contribuinte passou a incumbir o ônus de provar que a Secretaria da Receita Federal adotou valores incorretos, exigindo-se abusivamente do contribuinte, em tempo exíguo, a apresentação de laudo técnico,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



RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

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:

"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".

(...)

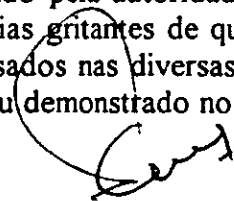
Infere-se, portanto, que o procedimento da Receita Federal não tem sido o da estrita observância ao que determinava a Lei nº 8.847/94, principal razão para se admitir, analisado caso a caso, os mais diversos tipos de prova apresentado pelos contribuintes, notadamente o Laudo Técnico de Avaliação, como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

Trata-se, como se vê, de um indicador muito forte no sentido de que as prescrições legais efetivamente não foram atendidas.

MÉRITO

As prejudiciais alinhadas, todavia, podem ser relegadas a um segundo plano, se a decisão de mérito for favorável ao contribuinte, segundo dispõe o art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72.

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 no bojo do presente voto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.435
ACÓRDÃO Nº : 303-30.671

Quanto à inconformidade relativa às contribuições, entendo que a decisão recorrida bem equacionou a questão, estando a matéria pacificada no âmbito deste tribunal administrativo.

EX POSITIS, conheço do recurso e voto no sentido de dar-lhe provimento para que o ITR seja calculado sobre o valor demonstrado no laudo técnico acostado aos autos (fls. 43/47).

Sala das Sessões, em 15 de abril de 2003



IRINEU BIANCHI - Conselheiro





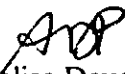
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10580.002088/95-18
Recurso nº: 126435

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 2º do art. 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Terceira Câmara do Terceiro Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303-30671.

Brasília, 28/01/2005


Anelise Daudt Prieto
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em