MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	10675.000505/97-46
SESSÃO DE	:	14 de agosto de 2003
ACÓRDÃO Nº	:	303-30.875
RECURSO Nº	:	125.053
RECORRENTE	:	JOSÉ EMÍDIO COSTA
RECORRIDA	:	DRJ/BRASÍLIA/DF

ITR/95
NULIDADE DO LANÇAMENTO. Descabida a declaração, de ofício, da nulidade do lançamento eletrônico por falta da identificação, na Notificação de Lançamento, da autoridade autuante. Exegese dos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/72.
VALOR DA TERRA NUA. Laudo não convincente para possibilitar a alteração do VTNm adotado no lançamento. Não demonstra sequer os métodos de avaliação e as fontes de informação dos valores paradigmas utilizados para o cálculo do valor da terra nua do imóvel em questão.
ALÍQUOTA. Para propriedade localizada em Cristalina/GO, com área entre 2.000 e 3.000 hectares e com utilização de mais de 80% da área aproveitável, a alíquota do ITR é de 25%.
MULTA DE MORA. Descabida a aplicação da multa de mora, de caráter punitivo, eis que a exigibilidade do crédito tributário está suspensa até o trânsito em julgado administrativo.
JUROS DE MORA. Cabíveis os juros de mora, de caráter compensatório pela não disponibilização do valor devido à Fazenda Pública.
RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade por vício formal, vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, Francisco Martins Leite Cavalcante e Nilton Luiz Bartoli; no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa de mora, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi e Francisco Martins Leite Cavalcante que votavam ainda para calcular os juros sobre o ITR resultante do laudo de avaliação.

Brasília-DF, em 14 de agosto de 2003

JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente

ANELISE DAUDT PRIETO
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ZENALDO LOIBMAN e CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS. Ausente o Conselheiro PAULO DE ASSIS.

tmc

RECURSO Nº	:	125.053
ACÓRDÃO Nº	:	303-30.875
RECORRENTE	:	JOSÉ EMÍDIO COSTA
RECORRIDA	:	DRJ/BRASÍLIA/DF
RELATORA	:	ANELISE DAUDT PRIETO

RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão *a quo, verbis*:

"O contribuinte acima identificado foi notificado a pagar o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, do exercício de 1.995 e contribuições vinculadas no montante de **R$3.207,35** (fls. 04), incidentes sobre o imóvel denominado "Fazenda Bucaina", com área de 2.044,0ha, cadastrado na SRF, sob o nº **3034581-2**, localizado no município de Cristalina/GO.

Discordando da exigência, ingressa o contribuinte, em 12/05/1.997, com as razões de impugnação e documentação de fls. 01/04. Em síntese, alega que:

- o VTN tributado não é resultado da área aproveitável multiplicada pelo VTN mínimo por hectare - VTNm/ha;
- o VTNm/ha fixado pela SRF está superestimado e maior que o valor venal do imóvel;
- o levantamento de preços realizado pela FGV não excluiu o valor dos bens incorporados, como determina o art. 3º, § 1º da Lei nº 8.847/1.994;
- para comprovação dos fatos alegados, requer sejam anexados aos autos os documentos informativos dos valores de terra nua fornecidos pela FGV e EMATER, dando-se vista ao impugnante para manifestação;
- ainda que desconsiderado o VTN declarado pelo contribuinte, o mesmo não poderia ser superior ao apurado pela EMATER/GO;
- na apuração da área tributável a SRF não desconsiderou as áreas imprestáveis, ocupadas com benfeitorias, de preservação permanente e de interesse ecológico;
- assim, essas áreas foram tributadas indevidamente, não respeitando o art. 5º da Lei nº 8.847/1.994, que diz devem ser

consideradas na base de cálculo do ITR somente as áreas aproveitáveis;

- conforme art. 4º, inciso I, da mesma Lei, as áreas imprestáveis, ocupadas com benfeitorias, de preservação permanente, de reserva legal ou de interesse ecológico são excluídas do conceito de área aproveitável;

- requer, ao final, a revisão do VTN utilizado no lançamento do ITR e da contribuição CNA para o valor declarado pelo contribuinte."

A decisão de Primeira Instância considerou o lançamento procedente, em decisão ementada da seguinte forma:

> "Assunto: **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR**
> **Exercício: 1995**
> Ementa: **REVISÃO DO VTN MÍNIMO. AUSÊNCIA DE LAUDO TÉCNICO.** Para fins de revisão do VTNm é imprescindível a apresentação de laudo técnico de avaliação, com a demonstração dos métodos avaliatórios e das fontes pesquisadas, que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel, ou comprove que o mesmo possua características desfavoráveis em relação aos seus circunvizinhos.
> **ÁREAS ISENTAS.** No cálculo do VTN tributado somente cabem ser excluídas as áreas isentas contempladas no art. 11 da Lei nº 8.847/1.994. A área aproveitável do imóvel - definida no art. 4º e referida no art. 5º da mesma Lei, se aplica apenas na obtenção do percentual de utilização efetiva do imóvel."

Tempestivamente e com a comprovação da realização do depósito recursal, o contribuinte apresentou recurso voluntário ao qual anexou laudo de avaliação específico para o imóvel, aduzindo que este teria peculiaridades que o diferenciariam dos demais imóveis da região, levando a um VTN diverso. Alegou ainda que a alíquota seria incorreta, tendo em vista que a utilização do mesmo estaria em torno de 25%. Pugnou pela não incidência de multa e juros, uma vez que o lançamento ao qual se referem está em litígio e contestação.

Na Base de Débitos de fl. 27 consta crédito tributário composto, além da receita dos impostos e contribuições constante na notificação, de multa e juros de mora.

É o relatório.

RECURSO Nº : 125.053
ACÓRDÃO Nº : 303-30.875

VOTO

Tomo conhecimento do recurso, que é tempestivo, está acompanhado do depósito recursal e trata de matéria de competência deste Colegiado.

Preliminarmente, devo abordar a questão da nulidade do lançamento em decorrência da falta de identificação do agente fiscal autuante na Notificação de Lançamento emitida por meio eletrônico, levantada por Conselheiros desta Câmara.

Importa esclarecer que tal notificação é emitida, em massa, eletronicamente, por ocasião do lançamento do ITR, não se tratando de revisão de lançamento e sim do próprio lançamento que, de acordo com o artigo 6.º da Lei 8.847/94, que vigorou até a edição da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, segue, a princípio, a modalidade de ofício.

Discordo da declaração, de ofício, da nulidade de tal lançamento.

Em primeiro lugar, de acordo com o artigo 59 do Decreto 70.235/72, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Por outro lado, o artigo 60 do mesmo diploma legal dispõe que outras irregularidades, incorreções, e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa ou quando não influírem na solução do litígio. Deduz-se, então, que o artigo 59 é exaustivo quanto aos casos em que a declaração de nulidade deve ser proferida.

Conclui-se, portando, que os requisitos constantes do artigo 11 daquele mesmo Decreto, entre os quais a identificação do agente, somente tornam nulo o ato de lançamento se este for proferido por autoridade incompetente ou se houver preterição do direito de defesa.

Ora, o presente caso não se consubstancia, de forma nenhuma, em cerceamento do direito de defesa, tanto é que o contribuinte apresentou as peças recursais, sabendo exatamente a quem iria procurar. Ademais, é público e notório qual a autoridade fiscal que chefia a repartição e que tem competência para praticar o ato de lançamento.

Em segundo lugar, o contribuinte sequer arguiu tal nulidade, o que corrobora a conclusão de que não se sentiu prejudicado com tal forma de lançamento. Não sendo caso de nulidade absoluta, ou seja, não sendo caso de cerceamento do direito de defesa ou de ato praticado por autoridade incompetente, trata-se de caso que deveria ser sanado se resultasse em prejuízo ao sujeito passivo, o que não se verificou.

Entendo que a anulação de ato proferido com vício de forma, prevista no artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, somente deve ser realizada se demonstrado prejuízo para o sujeito passivo, o que deve por ele ser levantado. Tratar-se-ia, então, na prática, de saneamento do ato previsto no artigo 60 do Decreto 70.235/72. *In casu,* poder-se-ia afirmar que seria inclusive matéria preclusa, não arguída por ocasião da impugnação ao lançamento.

O argumento de que a Instrução Normativa n.º 94, de 24 de dezembro de 1997 deveria ser aqui aplicada também não me convence, haja vista que tal ato normativo é específico para **lançamentos suplementares,** decorrentes de revisão, efetuados por meio de autos de infração, o que não se aplica ao presente.

Mesmo que assim não fosse, é jurisprudência nesta Casa que tais atos não vinculam as decisões deste Colegiado. Com base neste mesmo argumento, rejeito também as alegações quanto à possível aplicabilidade do disposto no Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 2, de 03/02/99, à presente lide.

Um terceiro ponto a ser considerado diz respeito à economia processual, que ficaria a léguas de distância a partir de uma decisão como a que ora questiono. Basta imaginar-se que a autoridade deveria proceder, dentro de cinco anos, conforme art. 173, inciso II, do CTN, a novo lançamento, ao qual provavelmente se seguiria nova impugnação, outra decisão, e outro recurso voluntário. A ninguém interessa tal acréscimo de custo: nem ao contribuinte e nem ao Estado.

O princípio da proporcionalidade, que no Direito Administrativo emana a idéia de que "as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas" (MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 9.ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 67) estaria sendo seriamente violado.

Finalizando, trago a decisão a seguir, que corrobora o exposto:

> "TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4.ª REGIÃO. Primeira Seção. Ementa: Embargos Infringentes. Notificação Fiscal de Lançamento de Débito. Art. 11 do Decreto 70.235/72. Falta do Nome, Cargo e Matrícula do Expeditor. Ausência de Nulidade.
> 1. A falta de indicação, no auto de notificação de lançamento fiscal expedido por meio eletrônico, do nome, cargo e matrícula do servidor público que o emitiu, somente acarreta nulidade do documento quando evidente o prejuízo causado ao contribuinte.
> 2. No caso dos autos, a notificação deve ser tida como válida, uma vez que cumpriu suas finalidades, cientificando o recorrente da existência do lançamento e oportunizando-lhe prazo para defesa.
> 3. Embargos infringentes improvidos."

Embargos Infringentes em AC n.º 2000.04.01.025261-7/SC. Relator Juiz José Luiz B. Germano da Silva. Data da Sessão: 04/10/00. D.J.U. 2-E de 08/11/00, p. 49.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

O contribuinte, em sua declaração, apresentou como base de cálculo para o ITR/95 um VTN inferior àquele mínimo estabelecido pela SRF por meio da Instrução Normativa n.º 42/96.

Por este motivo, o lançamento foi efetuado com base no VTNm constante daquela Instrução, editada em consonância com o que dispõe a Lei nº 8.847/94 *verbis*:

"Art. 3º A base de cálculo do imposto é o Valor da Terra Nua (VTN), apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior.

§ 1º O VTN é o valor do imóvel, excluído o valor dos seguintes bens incorporados ao imóvel:
I - Construções, instalações e benfeitorias;
II - Culturas permanentes e temporárias;
III - Pastagens cultivadas e melhoradas;
IV - Florestas plantadas.

§ 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 a Secretaria 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)

Para a atribuição do VTNm são consideradas as características gerais do município onde está localizada o imóvel rural. Sua fixação tem como efeito principal criar uma presunção *juris tantum* em favor da Fazenda Pública, invertendo o ônus da prova caso o contribuinte se insurja contra o valor de pauta estabelecido na legislação.

Nesse sentido, o parágrafo 4.º do artigo 3.º da Lei 8.847/94 estabelece que a autoridade administrativa competente poderá rever, com base em laudo técnico emitido por entidades de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o VTNm que vier a ser questionado pelo contribuinte.

Portanto, cabe ao contribuinte comprovar que o VTN do imóvel objeto do lançamento é inferior àquele estabelecido pela Secretaria da Receita Federal de acordo com o disposto no parágrafo 2.º do art. 3.º da Lei 8.847/94. E isto deve ser feito por meio de laudo que demonstre que o imóvel possui peculiaridades específicas que o distingue dos demais da região.

Por outro lado, reza o artigo 29 do Decreto n.º 70.235/72 que "na apreciação da prova, a autoridade julgadora firmará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

Entendo que laudo apto para a comprovação do VTN da propriedade em questão deve ser elaborado por profissional legalmente habilitado pelos Conselhos Regionais e Engenharia, Arquitetura e Agronomia e, de acordo com o disposto no artigo 1.º da Lei n.º 6.496/77, está sujeito à Anotação de Responsabilidade Técnica – ART.

Dele deve constar a metodologia aplicada para a avaliação, bem como os níveis de precisão adotados. O imóvel tem que estar caracterizado e individualizado, inclusive com o estado da propriedade objeto da avaliação. Como decorrência da vistoria, há necessidade de que fique caracterizada, também, a região em que está localizada a propriedade. Quanto à pesquisa de valores, precisam estar identificadas as fontes das informações adotadas. Obviamente, deverá referir-se à data da ocorrência do fato gerador do tributo.

In casu, o laudo apresentado não me convence. Não demonstra os métodos de avaliação e as fontes de informação dos valores paradigmas utilizados para o cálculo do valor da terra nua do imóvel em questão, entre outros requisitos. Não é, a meu ver, elemento de prova hábil para demonstrar que o VTN do imóvel é menor que aquele mínimo utilizado no lançamento.

Quanto à alíquota aplicada, o recorrente defende que estaria incorreta, haja vista que a utilização da terra está próxima de 80%. Em consonância com o que defende, o percentual de utilização que foi considerado é de 80,2%, conforme se verifica na Notificação de Lançamento de fl. 04. Porém, do exame da Tabela I anexa à Lei nº 8.847/94, conclui-se que se mais de 80% da área aproveitável está sendo efetivamente utilizada, a alíquota a ser aplicada, no caso de terras com área entre 2.000 e 3.000 hectares, como a presente, é de 0,25%. Sendo esta a alíquota utilizada no lançamento, não cabe sua alteração.

No que concerne à multa de mora, entendo ser descabida a sua cobrança, eis que, conforme o art. 151, III, do CTN, a impugnação tempestiva ao lançamento do crédito tributário suspende sua exigibilidade e, portanto, é alterada a data do vencimento da obrigação para depois da notificação da decisão administrativa que transitará em julgado.

Importante ressaltar que as multas moratórias têm por objetivo punir pelo atraso no pagamento do tributo. É nesse sentido que se posiciona o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho (In Comentários ao Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro: Forense, 1998. Coordenação de Carlos Valder do Nascimento. p. 335), *in verbis*:

> "Discute-se muito na doutrina a natureza jurídica da multa aplicada por falta, insuficiência ou intempestividade no pagamento do tributo. O ponto de interesse da *quaestio juris* está na discussão sobre se é punitiva ou ressarcitória a "multa moratória" (a que sanciona o descumprimento da obrigatória principal). Vamos nos impor – pelo caráter limitado dessa dissertação – o dever de não adentrar a doutrina pátria e peregrina a respeito do assunto. Bastar-nos-á a ressonância da problemática na Suprema Corte brasileira. O debate, também ali, é sobre se a multa moratória tem caráter punitivo ou é indenização (civil).
>
> O Ministro Cordeiro Guerra, louvando-se em decisão de tribunal paulista, acentua que as sanções fiscais são sempre punitivas, desde que garantidos a correção monetária e os juros moratórios. Com a instituição da correção monetária, qualquer multa passou a ter caráter penal, *verbis*:
>
> "A multa era moratória, para compensar o não pagamento tempestivo, para atender exatamente a atraso no recolhimento. Mas, se o atraso é atendido pela correção monetária e pelos juros, a subsistência da multa só pode ter caráter penal".
>
> Relatando no Recurso 79.625, sentencia que "não disciplina o CTN as sanções iscais de modo a estremá-la em punitivas ou moratórias, apenas exige sua legalidade."
>
> A multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte, observa o Ministro Moreira Alves, seguindo Cordeiro Guerra, *in verbis*:
>
> "Toda vez que, pelo simples inadimplemento, e não mais com o caráter de indenização, se cobrar alguma coisa do credor, este lago que se cobra a mais dele, e que não se capitula estritamente como indenização, isso será uma pena...e as multas ditas moratórias...não se impõem para indenizar a mora do devedor, mas para apená-lo".
>
> Concordamos com a Suprema Corte, pelos fundamentos tão bem sintetizados pelo Ministro Moreira Alves, de grande intuição jurídica." AMP

Ensina ainda o autor que "a multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa... A função da multa é sancionar o descumprimento de obrigações, deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal não recebido a tempo."

Ora, se a impugnação transporta o vencimento da obrigação para o término do prazo para cumprimento da decisão administrativa definitiva, somente após esse lapso de tempo é que se pode falar em mora. Não havendo mora a ser penalizada, não cabe multa de mora, que somente poderá ser exigida se o crédito não for pago nos trinta dias seguintes à intimação da decisão administrativa que terá transitado em julgado.

Mais especificamente no caso do ITR, vale ressaltar que a legislação anterior à Lei 8.847/94, mais especificamente o Decreto n.o. 72.106/73, já garantia ao contribuinte a reclamação do lançamento sem multa, em seu artigo 33, *in verbis*:

> "Art. 33. Do lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, contribuições e taxas, poderá o contribuinte reclamar ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, até o final do prazo para pagamento sem multa dos tributos."

Por outro lado, é correta a aplicação dos juros de mora, uma vez que eles não se revestem do caráter de penalidade pelo não pagamento do débito fiscal, sendo compensatórios pela não disponibilização do valor devido ao Erário. Como já transcrito de Sacha Calmon, acima, têm caráter indenizatório. Hugo de Brito Machado, no mesmo diapasão, afirma que "os juros, embora denominados juros *de mora*, também não constituem sanção. Eles remuneram o capital que, pertencendo ao fisco, estava em mãos do contribuinte". (In Mandado de Segurança em Matéria Tributária. 2.ª ed. Revista dos Tribunais: São Paulo,1995, p. 164)

Tal posição é corroborada pelas disposições do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/79, em seu artigo 5º, *in verbis*:

> "Art. 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial."

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para excluir a aplicação da multa de mora enquanto não vencido o prazo para pagamento do crédito tributário, após o trânsito em julgado administrativo.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2003

ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº: 10675.000505/97-46
Recurso n.º: 125.053

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2° do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303.30.875.

Brasília - DF 09 de setembro de 2003

João Holanda Costa
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: