

  
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10746.000057/96-37  
SESSÃO DE : 17 de abril de 2002  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221  
RECURSO Nº : 123.111  
RECORRENTE : IVAIR EDMILSON TIETZ  
RECORRIDA : DRJ/BRASÍLIA/DF

**ITR/1995.**

**PRELIMINARES REJEITADAS.**

**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.

**NULIDADE DA DECISÃO SINGULAR.** 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. Nada na lei impede que tal reconhecimento, a partir de convicção sustentada documentalmente, se dê por meio da autoridade administrativa julgadora, e com base nesse reconhecimento nova notificação de lançamento seja expedida pela autoridade administrativa competente. Não há a nulidade apontada.

**MULTA DE MORA.** Incabível a cobrança da multa de mora indicada no demonstrativo de débito comunicado ao contribuinte conforme documento de fl. 67. Nenhuma multa constava da notificação de lançamento, no prazo legal houve a impugnação e posterior recurso voluntário. A partir da ciência da decisão administrativa definitiva disporá o contribuinte de trinta dias para recolher o débito remanescente sem a imposição de multa de mora. Afasta-se tal cobrança no prazo mencionado, porém não há nulidade do processo.

**REVISÃO SEM PROVA HÁBIL.** A mera apresentação de declaração de valor na fase recursal não é documento hábil para acolher a alteração no VTN tributado.

**RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.**

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221  
RECORRENTE : IVAIR EDMILSON TIETZ  
RECORRIDA : DRJ/BRASÍLIA/DF  
RELATOR : IRINEU BIANCHI  
RELATOR DESIG. : ZENALDO LOIBMAN

## RELATÓRIO

Exige-se de IVAIR EDMILSON TIETZ o pagamento do Imposto Territorial Rural e demais Contribuições, no valor de R\$ 2.348,21, relativo ao exercício de 1995, do imóvel denominado "Fazenda Lote 4", com a área de 1.596,0 ha, localizado no município de Almas (TO), inscrito na Secretaria da Receita Federal sob nº 2569611.4.

Inconformado com o valor do crédito tributário exigido, o contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 43, alegando em síntese que o valor do ITR é muito alto e não encontra consonância com os valores fornecidos pela Prefeitura Municipal. Alegou também que as terras são de baixa qualidade.

Acostou os documentos de fls. 44/50 e pediu a procedência da impugnação com o arbitramento do ITR segundo as provas apresentadas.

Remetidos os autos à DRJ/Brasília/DF, seguiu-se a decisão de fls. 55/63 que julgou procedente o lançamento, estando assim ementada:

VALOR DA TERRA NUA - VTN - O Valor da Terra Nua - VTN, declarado pelo contribuinte, será rejeitado pela SRF como base de cálculo do ITR, quando inferior ao VTNm/ha fixado para o município de localização do imóvel rural, nos termos da IN/SRF nº 042/96.

DA REVISÃO DO VTN MÍNIMO - Não será aceito, para revisão do VTN mínimo, laudo técnico de avaliação emitido por profissional habilitado, quando não evidencia, de forma inequívoca, o valor fundiário atribuído ao imóvel rural avaliado ou que o mesmo possui qualidades desfavoráveis, quando comparado com outros imóveis circunvizinhos.

DA ALÍQUOTA DE CÁLCULO - Quando o imóvel rural apresentar percentual de utilização de sua área aproveitável inferior a 30%, por dois anos consecutivos, a alíquota máxima calculada será multiplicada por 02 (dois), obedecendo ao disposto no § 3º, art. 5º, da Lei nº 8.847/94.

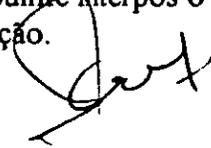
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

Cientificado da decisão (fls. 63 vº), o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 68/72, reafirmando os argumentos a impugnação.

Depósito recursal às fls. 78.

É o relatório.



RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

VOTO VENCEDOR

De imediato diga-se que quanto às preliminares propostas pelo ilustre relator, cumpre repeli-las, sendo que se tratam de matérias sobejamente conhecidas nesta Câmara, e envolvem questionamentos cujas profundidades técnicas poderiam merecer, cada um deles, a produção de um livro, por isso restringir-me-ei a sucintamente descrever as arguições e o motivo central de suas rejeições, para que fique registrado nos autos.

As questões se referem 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, e, **a segunda arguição é de cerceamento de defesa**, por entender que a decisão de primeira instância não apreciou as razões de impugnação da forma devida. Sobre esta última questão afirma que a regra do § 4º do art. 3º da Lei 8.847/94 dirige-se exclusivamente à autoridade lançadora, às DRF/IRF, e nunca às DRJ, por conseguinte a exigência de laudo técnico nos termos da lei, serviria apenas para instruir as Solicitações de Revisão de Lançamento (SRL), relacionadas com erro de informação na Declaração de ITR(DITR), e nunca para instruir a impugnação ao lançamento, posto que esta se rege pelas garantias do devido processo legal, aí compreendidos o contraditório e a ampla defesa. Com essa objeção o relator pretende desqualificar a exigência quanto ao laudo técnico dever obedecer aos estritos limites definidos na NBR 8.799/85. A idéia central da objeção é que, simplesmente por rejeitar a forma em que foi apresentado o laudo, sem observância das normas da ABNT, o julgador singular não apreciou devidamente as provas apresentadas pelo impugnante, e nessa suposição é que enxerga o cerceamento do direito de defesa.

Quanto à primeira preliminar de nulidade do lançamento, diga-se inicialmente que 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

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 confundida 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, 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

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 entende-se 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 serão incapazes de formar convicção, mas, por outro lado, é também evidente que uma interpretação sistemática e 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 8.847/94, mas não consiste em simples arbitramento, mas sim com base em levantamento de preços do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

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.

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.

A segunda preliminar argüida expõe uma interpretação original, porém descabida, de uma suposta preterição do direito de defesa embutida na não aceitação da forma de quaisquer provas que não sigam o rito da ABNT, limitando assim o campo de defesa.

O ponto fulcral não é estar o laudo técnico em desacordo com as normas da ABNT, seja ele da lavra de profissional habilitado junto ao CREA, seja de órgão público de qualquer esfera federativa, mas sim que seja documento substancial que traga aos autos elementos objetivos, aptos a demonstrar a convicção de valor do imóvel. Em outras palavras, por mais qualificada que seja a fonte do laudo técnico, de nada adiantará uma mera declaração de valor. A oportunidade gerada é para que se demonstre o valor, de nada valendo uma singela afirmação que pretenda se sustentar num argumento de autoridade do tipo de que a tal declaração foi feita por um profissional extremamente experiente, probo, reconhecido internacionalmente, mas que só carrega aos autos a simples afirmação.

Esse tipo de procedimento em nada contribui para firmar convicção quanto a um específico valor que o imóvel tem em razão de suas peculiaridades. Quaisquer informações, meios idôneos, jurídica ou moralmente, para contribuir na construção do convencimento são aceitáveis. O que, de modo algum, não se pode conceber é que a administração tributária devesse se sujeitar a uma simples declaração de Prefeitura Municipal quanto a valores que usa para outros fins, ou à simples afirmação patrocinada por corretores de imóveis, engenheiros ou quaisquer outros profissionais quando desassistidos de prova documental.

A referência às normas da ABNT deve ser vista, precipuamente, como um paradigma a ser seguido por aqueles que pretendem convencer a

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

administração tributária do Valor de Terra Nua, sendo um modelo que quando observado costuma ser eficaz, mas é claro que não constitui a única possibilidade de prova.

Não concordo também com a interpretação forçada do § 4º do art. 3º da Lei 8.847/94 pretendendo que a referida norma dirija-se exclusivamente à autoridade administrativa lançadora, como se a única função da apresentação de laudo técnico competente fosse a de fornecer motivação para a anulação de lançamento. A autoridade administrativa competente de que fala o dispositivo legal mencionado tanto se refere à autoridade lançadora quanto à autoridade julgadora. Vale dizer, a apresentação de laudo técnico tanto pode se verificar em meio a uma solicitação de retificação de lançamento, voltada a modificar dados erroneamente declarados pelo contribuinte, antes que seja notificado, quanto pode se dar na fase de litígio administrativo, em sede de impugnação e/ou de recurso voluntário. Não há na lei a restrição erroneamente interpretada.

A conclusão do ilustre relator, que a sua interpretação restritiva seria a única possível para não contrariar o princípio da verdade material e do livre convencimento na apreciação das provas, é graciosa.

Em primeiro lugar porque evidentemente não há vinculação do julgador a um tipo específico de laudo, conforme acima explicitado, e depois deve ser lembrado que é incompleto e impreciso falar-se em livre convencimento simplesmente, em verdade, o princípio que preside o contencioso administrativo, com inspiração nos princípios gerais de direito observados no ordenamento jurídico nacional, é o do **livre convencimento motivado**, que requer racionalidade demonstrável da decisão proferida. Não basta que o juiz se convença pessoalmente sem nada explicar, sua decisão deve ser fundamentada nos fatos e fundamentos jurídicos demonstrados. Assim não basta que sejam trazidas informações aos autos, é necessário que elas sirvam de justificativa racional para determinada afirmação. O que a decisão singular claramente expôs é que os elementos trazidos aos autos não eram capazes de convencer. Voto, pois, pela rejeição também desta segunda preliminar.

Quanto ao mérito o ponto central de discordância é quanto à aptidão do laudo técnico apresentado para o fim de alterar o valor utilizado pelo fisco para a base de cálculo do ITR.

A apresentação de laudo técnico como suporte documental ao fim especificado não é mera formalidade burocrática, assim não é suficiente uma simples declaração de valor, ainda que tal declaração tenha sido proferida por profissional habilitado a emitir um laudo, ou mesmo pela Prefeitura Municipal, que o adota para outras finalidades.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

De acordo com posição reiteradamente adotada pelo Segundo Conselho de Contribuintes, a exemplo do Ac. 203-06.523 , baseado no voto proferido pelo ilustre conselheiro relator designado Renato Scalco Isquierdo, é defensável considerar que mesmo o VTNm fixado pela administração tributária não é definitivo e pode ser revisto caso o imóvel tenha valor inferior ao VTNm fixado. Nesse caso o art. 3º da Lei 8.874/94 estabelece que para que se apure o valor correto do imóvel é necessária a apresentação de laudo de avaliação específico emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado.

Os documentos anexados aos autos não preenchem os requisitos legais exigidos, sendo inábeis para o fim de alterar o valor utilizado pela administração tributária para o lançamento do ITR/95, há graves falhas em relação aos seguintes requisitos exigíveis:

- Deixa dúvidas quanto à data de avaliação. Não me refiro à data de vistoria, mas à data que o laudo tomou como referência para a avaliação do imóvel. A data do fato gerador do ITR/95 é 01/01/1995. Para um laudo competente não basta dizer que se reporta a essa data, é preciso demonstrar documentalmente, e subsidiariamente por outros meios idôneos e moralmente aceitos que a avaliação leva em conta dados vigentes na data de referência;
- Para a finalidade objeto deste processo seria de se esperar no mínimo a avaliação de precisão **normal**. A norma prevê diferentes níveis de precisão para a avaliação.
- Por exemplo, segundo as normas da ABNT o método comparativo é um dos métodos diretos aplicáveis. O nível de precisão normal é o mínimo aceitável para o fim desejado. Mas, vejamos em que consiste tal nível de precisão para o tratamento dos elementos que contribuem para formar a convicção do valor;

Para a **precisão normal**, no seu item 7.2 a Norma estabelece os seguintes requisitos (parte do que se exige para o nível de precisão rigorosa):

- a) atualidade dos elementos;
- b) semelhança dos elementos com o imóvel objeto da avaliação quanto à situação, destinação, forma, grau de aproveitamento, características físicas e ambiência, devidamente verificados;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

c) em relação à confiabilidade, deve o conjunto dos elementos ser assegurada por: homogeneidade dos elementos entre si; contemporaneidade; nº de dados de mesma natureza, efetivamente utilizados, maior ou igual a cinco (grifo meu);

d) quando do emprego de mais de um método.....

Repita-se que não é somente laudo que siga rigorosamente o padrão da ABNT aquele que é apto a convencer, entretanto representa um exemplo de que tipo de informação é útil a demonstrar o VTN.

Entretanto, é inaceitável o laudo que simplesmente parte de valor mencionado, não demonstrado. Com isso se vicia todo o processo, pois parte de um dado, em princípio, tão genérico quanto o utilizado pela administração tributária para a fixação do VTNm, e desse modo é de prevalecer o VTNm por previsão legal.

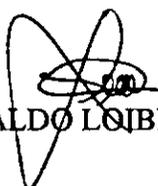
A NBR 8799/85, por exemplo, orienta para apresentação dos laudos (item 10), a exposição da pesquisa de valores com relação a imóveis que possam ser comparáveis, negociados na região, plantas, documentação fotográfica e outros elementos podem ser porventura utilizados para demonstrar o valor de um imóvel específico.

Fica evidente, segundo se observa no recurso, que o recorrente não especificou elementos referentes a outros imóveis comparáveis, não apresentou paradigmas para demonstrar o valor real para o imóvel.

Por fim, diga-se que é incabível a cobrança da multa de mora indicada no demonstrativo de débito comunicado ao contribuinte conforme documento de fl. 67. Nenhuma multa constava da notificação de lançamento, no prazo legal houve a impugnação e posterior recurso voluntário. A partir da ciência da decisão administrativa definitiva disporá o contribuinte de trinta dias para recolher o débito remanescente sem a imposição de multa de mora. Afasta-se tal cobrança no prazo mencionado, porém não há nulidade do processo.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2002



ZENALDO LOUBMAN – Relator Designado

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

### VOTO VENCIDO

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

#### 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 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);

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.111  
ACÓRDÃO N° : 303-30.221

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

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

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

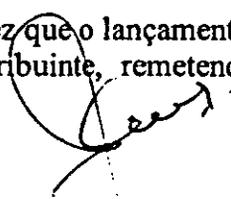
O lançamento nestas condições tem inspiração no art. 3º, § 2º, da Medida Provisória nº 399, de 29 de dezembro de 1993, que dizia:

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

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

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

Surge, assim, a primeira perplexidade, uma vez que o lançamento de ofício (art. 6º) não leva em conta as declarações do contribuinte, remetendo à



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.111  
ACÓRDÃO N° : 303-30.221

inutilidade o disposto no art. 5º. Mas, como na lei não existem palavras inúteis, cabe ao intérprete emprestar-lhes significado capaz de traduzir a vontade do legislador.

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

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

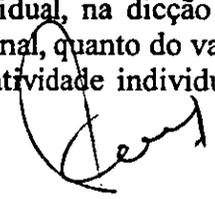
Assim, para que o lançamento do ITR seja feito nos moldes do ISS e do IPVA, segundo a lição acima, é necessário que a base de cálculo faça parte integrante da lei instituidora do tributo, requisito de todo ausente na lei em exame.

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

Tenha-se em mente, para tanto, que a atividade administrativa do lançamento é vinculada, do que resulta que tanto o fato jurídico tributário quanto a determinação da base tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo estão estritamente vinculados a critérios legais que preordenam a atividade da Administração Fazendária.

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

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.111  
ACÓRDÃO N° : 303-30.221

Diante da impossibilidade material da avaliação caso a caso, admite-se a prévia elaboração de plantas ou tabelas de valores, obtidas através de critérios objetivos de quantificação.

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

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

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

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

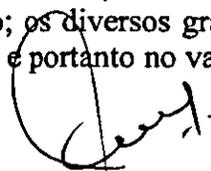
Além de não constar da lei o valor fundiário dos imóveis, a Medida Provisória nº 399, de 29 de dezembro de 1993, transformada na Lei nº 8.847, foi publicada de forma incompleta na data de 30 de dezembro de 1993, dela não constando o Anexo I.

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

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

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

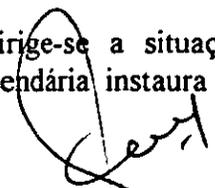
Prevê a legislação tributária o arbitramento fiscal somente quando as declarações ou os esclarecimentos prestados pelo contribuinte sejam omissos ou não mereçam fé, segundo diz o art. 148 do CTN:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.111  
ACÓRDÃO N° : 303-30.221

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, 10369 e 10.374, do Segundo Conselho de Contribuintes.

No mesmo sentido o Acórdão nº 11.371, da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes: “o arbitramento (...) com base nos elementos de cadastro, é incompatível com as normas estabelecidas no art. 148 do CTN”.

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

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

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.111  
ACÓRDÃO N° : 303-30.221

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

Ou seja, o comando do art. 18 da Lei nº 8.847, permitindo que a autoridade administrativa, subjetivamente, a seu exclusivo talante, decida que o valor constante da declaração foi subavaliado ou que foi declarado de forma incorreta e com base nessa mera presunção adote o VTNm como base de cálculo, conflita com o disposto no art. 148 do C.T.N.

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

ao valor do imóvel, excluídas as benfeitorias que elencou em seus incisos, sendo defesa a inovação ou modificação dessa base de cálculo, com a sua conseqüente majoração, através de normas hierarquicamente inferiores, sob pena de infringência ao princípio da hierarquia legal, com evidente violação ao texto constitucional (artigos 5º, II e 150, I, da CF/88 e 97, II do CTN).

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

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

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

Inobstante a aparente vontade do legislador em simplificar os procedimentos para o 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.111  
ACÓRDÃO N° : 303-30.221

abusivamente do contribuinte, em tempo exíguo, a apresentação de laudo técnico, elaborado segundo as normas da ABNT, com custos muitas vezes superior ao próprio tributo.

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

O Valor da Terra Nua mínimo – VTNm por hectare, fixado pela Secretaria da Receita Federal, ouvido o Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, em conjunto com as Secretarias de Agricultura dos Estados respectivos, terá como base levantamento de preços por hectare de terra nua, para os diversos tipos de terras existentes no município (grifei).

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

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

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

Com efeito, da sentença do Exmo. Juiz Federal Odilon de Oliveira, proferida nos autos da Ação Civil Pública nº 95.0002928-6, p. DJU de 09/05/96, que tramitou perante o Juízo da 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Mato Grosso do Sul, transcrevo as seguintes constatações:

“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”.

(...)

RECURSO N° : 123.111  
ACÓRDÃO N° : 303-30.221

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

(...)

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

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

#### DECISÃO SINGULAR NULA - CERCEAMENTO DE DEFESA

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

Admitindo-se, apenas para argumentar, que o lançamento realizado com base no VTNm reveste-se de legalidade, impende verificar a possibilidade de sua modificação, porquanto a Lei n° 8.847 previu rara hipótese de mutação do lançamento, através da revisão da base de cálculo do ITR, mesmo depois de notificado o contribuinte do lançamento tributário e da oferta de regular impugnação e em oportunidade anterior à manifestação da autoridade julgadora administrativa de primeiro grau.

Trata-se de procedimento semelhante àquele previsto nos §§ do art. 147 do CTN que todavia, por interpretação equivocada das autoridades julgadoras fiscais, tem submetido o contribuinte a uma indevida inversão do ônus da prova.

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

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

Com efeito, quando a lei fala em revisão do VTN mínimo que vier a ser questionado pelo contribuinte, por óbvio está pressupondo que (a) houve um

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.111  
ACÓRDÃO N° : 303-30.221

lançamento, que (b) já ocorreu a notificação do sujeito passivo e finalmente, que (c) este interpôs regular impugnação.

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

Via de regra, diante dos fatos postos (lançamento-notificação-impugnação), o próximo passo processual, segundo as regras ditadas pelo Decreto n° 70.235/72 é a solução do litígio pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamentos - DRJs.

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

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

A lei expressamente impõe a presença de autoridade administrativo-fiscal, devidamente investida nesta competência, como requisito necessário ao aperfeiçoamento do ato com vista à exigibilidade da obrigação tributária pelo sujeito passivo. Vale dizer, o ato não poderá ser praticado por terceiro diferente daquele a quem a lei imputa tal competência, sob pena da sua invalidade.

Logo, a regra do § 4° acima citado, dirige-se exclusivamente à autoridade administrativa dotada de competência para lançar, junto às Delegacias da Receita Federal, e nunca aos Delegados de Julgamentos.

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

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

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

Por outra via, não se convencendo a autoridade administrativa de que o laudo apresentado se presta para rever o VTNm, dará por encerrada sua atividade administrativa e enviará os autos para a Delegacia de Julgamentos competente para a solução da controvérsia segundo as regras do Decreto nº 70.235/72.

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

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

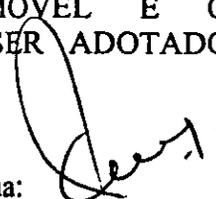
Para dar cumprimento à disposição legal supra foi editada a NORMA DE EXECUÇÃO SRF/COSAR/COSIT Nº 01, DE 19/05/95, que “aprova instruções relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR e receitas vinculadas”, assim dispôs em relação ao exercício de 1994:

47.1 A reclamação que versar sobre matéria de fato, isto é, discordância do contribuinte quanto aos dados informados por ele na declaração do ITR, deverá estar acompanhada dos documentos relacionados no ANEXO IX, conforme o caso, comprobatórios do erro de fato alegado.

ANEXO VIII - SITUAÇÃO DO IMÓVEL E O  
CORRESPONDENTE PROCEDIMENTO A SER ADOTADO  
PELO CONTRIBUINTE

DESCRIÇÃO

12.6 – Informação para cálculo do valor da terra nua:



RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

#### PROCEDIMENTO

Contribuinte apresenta SRL instruída com a documentação relacionada no ANEXO IX, conforme o caso, alterando-se o cadastro, via SRL, na medida em que forem comprovadas as alterações pretendidas. Para melhor instruir a SRL, o contribuinte poderá valer-se de formulário da DIRT, preenchendo os itens que pretender alterar, quando forem muitos. Note-se que, neste caso, a DIRT não servirá para processamento, isoladamente, nem será fornecido recibo de sua entrega, constituindo-se, tão-somente, em instrumento para facilitar a apreciação e a decisão da SRL.

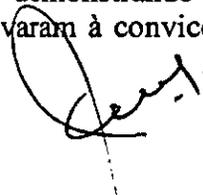
#### ANEXO IX – DOCUMENTAÇÃO A SER EXIGIDA DOS CONTRIBUINTES PARA CADA UMA DAS SITUAÇÕES RELACIONADAS NO ANEXO VIII

12.6 Os valores referentes aos itens (do Quadro de Cálculo do Valor da Terra Nua da DIRT) relativos a 31 de dezembro do exercício anterior, deverão ser comprovados através de: a) avaliação efetuada por perito (Engenheiro Civil, Engenheiro Agrônomo, Engenheiro Florestal ou Corretor de Imóveis, devidamente habilitados; d) avaliação efetuada pelas Fazendas Públicas municipais e estaduais; c) outro documento que tenha servido para aferir os valores em questão, como, por exemplo, anúncios em jornais, revistas, folhetos de publicação geral, que tenham divulgado aqueles valores.

Para o exercício de 1995 foi editada a NORMA DE EXECUÇÃO SRF/COSAR/COSIT Nº 2, DE 8 DE FEVEREIRO DE 1996, trazendo modificações no texto do item 12.6, como segue:

12.6 Os valores referentes aos itens do Quadro de Cálculo do Valor da Terra Nua da DIRT relativos a 31 de dezembro do ano anterior, deverão ser acompanhados através de:

LAUDO TÉCNICO DE AVALIAÇÃO, acompanhado de cópia da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, devidamente registrada no CREA, efetuado por perito (Engenheiro Civil, Engenheiro Agrônomo ou Engenheiro Florestal, devidamente habilitados, com os requisitos das Normas da ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas (NBR 8799) demonstrando os métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

AVALIAÇÃO efetuada pelas Fazendas Públicas Estaduais (Exatorias) ou Municipais, bem como aquelas efetuadas pela EMATER, com as características mencionadas na alínea "a";

NOTA – Documento(s) que poderá(ao) ser apresentado(s) a título de referência para justificar as avaliações mencionadas nas alíneas "a" e "b" supramencionadas: anúncios em jornais, revistas, folhetos de publicação geral, que tenha(m) divulgado aqueles valores e que levem à convicção do valor da terra nua na data supramencionada.

Como se vê, a exigência de laudo técnico elaborado segundo as normas da ABNT, serve apenas para instruir as solicitações de revisão de lançamento (SRL) do contribuinte, relacionadas com erros de informação na respectiva DIRT, e nunca para instruir a impugnação administrativa, posto que esta se rege pelo Decreto nº 70.235/72, com as garantias do devido processo legal, aí compreendidos o contraditório e a ampla defesa.

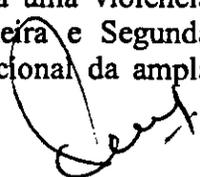
Em tal contexto, a autoridade julgadora de primeiro grau exercerá o seu poder-dever, vinculada unicamente à sua livre convicção, sob o pálio do que dispõe o art. 29 do Decreto nº 70.235.

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

Não foi esta a interpretação dada ao dispositivo em comento pelo julgador singular, uma vez que preferiu limitar-se a descaracterizar o laudo técnico apresentado, rotulando-o como imprestável para os fins colimados, como se a dicção do art. 3º, § 4º, da Lei nº 8.847 fosse a ele dirigida – julgador singular - e não à autoridade administrativa dotada de competência para a revisão do VTNm como base de cálculo para o lançamento.

O argumento utilizado para refutar o laudo técnico prende-se a meros aspectos formais, porquanto, segundo a decisão recorrida, tais documentos para serem aceitos, devem ser elaborados estritamente de acordo com as normas da ABNT, mais especificamente a NBR 8.799, de fevereiro de 1985.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.111  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.221

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

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.

Finalmente, é importante que seja tecida uma consideração a respeito do Demonstrativo de Consolidação para Pagamento à Vista, que consta da fl. 67, pois depreende-se do mesmo que seria cobrada, além dos tributos que constavam da Notificação de Lançamento, a multa de mora.

Do lançamento tributário impugnado e da decisão recorrida não consta qualquer exigência sob aquele título e, portanto, é compreensível que tal matéria não ter sido, especificamente, objeto do recurso.

Mas verifica-se aí um gritante cerceamento do direito de defesa, pois a multa seria cobrada totalmente fora do devido processo legal, o que torna tal ato administrativo nulo de pleno direito, de acordo com o previsto no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72.

Saliente-se que, mesmo que assim não fosse, tal cobrança é totalmente descabida pois, 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.

*EX POSITIS*, conheço do recurso e voto no sentido de dar-lhe provimento parcial para que o ITR seja calculado sobre o valor demonstrado no laudo técnico acostado aos autos.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2002



IRINEU BIANCHI - Conselheiro



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

Processo nº: 10746.000057/96-37  
Recurso n.º: 123.111

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303.30.221

Brasília- 10 de junho de 2003

  
João Holanda Costa  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 24/06/2003

  
Leandro Felipe Bueno  
PROCURADOR DA FAZ. NACIONAL