



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10768.004355/2001-49
SESSÃO DE : 17 de março de 2004
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251
RECURSO Nº : 126.867
RECORRENTE : JOSÉ MARIA ROLLAS - ESPÓLIO
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE

NULIDADE DO LANÇAMENTO. LEGALIDADE.

O conflito entre uma regra jurídica ordinária e uma lei complementar diz respeito ao controle de constitucionalidade. Aos Conselhos de Contribuintes não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de sua inconstitucionalidade quando não houver pronunciamento da Magna Corte nesse sentido.

ITR – PROVAS.

A mera alegação de que o imóvel acha-se tomado por posseiros, desacompanhada de qualquer elemento probatório não é suficiente para anular o processo por cerceamento do direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PROVAS.

As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal (PAF, art. 16, III).

CONTRIBUINTE DO ITR.

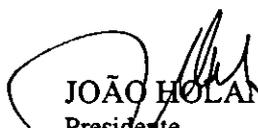
O Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, de acordo com o art. 31, da Lei nº 5.172/1966 (CTN).

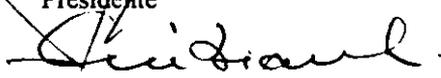
RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a nulidade do lançamento, vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, relator, Paulo de Assis e Francisco Martins Leite Cavalcante, e no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada para redigir o voto quanto à nulidade do lançamento, a Conselheira Anelise Daudt Prieto.

Brasília-DF, em 17 de março de 2004


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


IRINEU BIANCHI
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ZENALDO LOIBMAN, CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS e NILTON LUIZ BARTOLI. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional ANDREA KARLA FERRAZ.

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251
RECORRENTE : JOSÉ MARIA ROLLAS - ESPÓLIO
RECORRIDA : DRJ/RECIFE/PE
RELATOR : IRINEU BIANCHI
RELATOR DESIG. : ANELISE DAUDT PRIETO

RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão recorrida, nos seguintes termos:

“Contra o Espólio acima identificado, proprietário do imóvel rural denominado “Rio Bonito”, localizado no município de Nova Friburgo – RJ, foi emitida a notificação do ITR/1995, nº SRF 4095199-5, na importância ali referida, referente a imposto e contribuições.

2. Dentro do prazo legal, a Inventariante do Espólio acima referido apresentou a Solicitação de Retificação de Lançamento – SRL, para inclusão do nº do CPF, retificação do nome e reclamando a diferença do valor declarado e valor tributado constante da notificação do ITR/1995.

3. A DRF/RJ proferiu o Despacho, de fls. 02/04, acatando as retificações de nome e número do CPF e determinando o prosseguimento da cobrança quanto ao valor do imposto e contribuições, em face de estarem de acordo com a legislação da época do fato gerador do imposto.

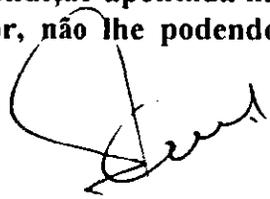
4. Cientificado do Despacho da DRF/RJ, o Espólio de José Maria Rollas, por seus herdeiros e com a ciência da inventariante dativa, apresenta a manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

4.1) - O lançamento constante da notificação foi realizado com prazo superior a cinco anos;

4.2) - Os créditos fiscais prescrevem em cinco anos;

4.3) - No presente caso, a data da apuração foi feita em prazo superior ao estabelecido pela regra prescricional. Conseqüentemente é ineficaz a presente cobrança;

“4.4) - O Espólio em questão não está na condição apontada na supra citada notificação, como empregador, não lhe podendo imputar qualquer tributação neste sentido;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

4.5) - O imóvel em epígrafe, em se achando ocupado por posseiros, que ali executem atividades rurais, pelo que deverão os mesmos serem chamados ao processo administrativo, como corresponsáveis pelo eventual débito;

4.6) – Pelo exposto, visto não ser devida a cobrança em questão, requer seja a presente notificação arquivada por falta de amparo legal.”

Seguiu-se a decisão colegiada da 2ª Turma Julgadora da DRJ/REC/PE (fls. 20/23), que julgou procedente o lançamento, estando assim ementada:

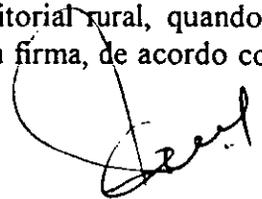
“DECADÊNCIA - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário só se extingue após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PRESCRIÇÃO - As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo suspendem a exigibilidade do crédito tributário, de acordo com o inciso III, art. 151, da Lei nº 5.172/1966 (CTN).

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PROVAS - As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

CONTRIBUINTE DO ITR - O Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, de acordo com o art. 31, da Lei nº 5.172/1966 (CTN).

CONTRIBUIÇÃO SIND. EMPREGADOR - É empregador rural, quem, proprietário ou não e mesmo sem empregado, em regime de economia familiar, explore imóvel rural que lhe absorva toda a força de trabalho e lhe garanta a subsistência social e econômico em área igual ou superior à dimensão do módulo rural da respectiva região. Sendo esta lançada e cobrada dos empregadores rurais sobre o valor adotado para o lançamento do imposto territorial rural, quando o empregador não é organizado em empresa ou firma, de acordo com o Decreto-lei nº 1.166/1971.”



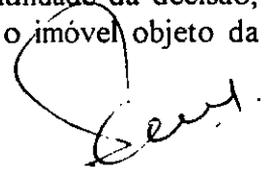
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

Cientificado da decisão (fls. 20), o Espólio interessado, em tempo hábil, interpôs o recurso voluntário de fls. 24/26, requerendo a nulidade da decisão, uma vez que não lhe foi oportunizado o prazo para provar que o imóvel objeto da tributação acha-se em poder de posseiros.

Arrolamento de bens às fls. 34.

É o relatório.



RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

VOTO

Estando presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso voluntário, enfatizando antes a necessidade de examinar *ex officio* a questão prejudicial a seguir alinhada:

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 Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

- 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 CTN.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

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 CTN, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

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, inciso 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

nem mesmo com as diretrizes alinhadas no CTN, 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 procedimento especial tendente a encontrar uma base de cálculo para aquele caso específico.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

Inobstante isto, o arbitramento preconizado pelo art. 18 da Lei nº 8.847/94, alargou indevidamente os limites impostos pelo CTN 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 CTN 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 CTN 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

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 CTN.

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 CTN, 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 ITR, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

hierarquicamente inferiores, sob pena de infringência ao princípio da hierarquia legal, com evidente violação ao texto constitucional (artigos 5º, II e 150, inciso 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, inciso I da CF/88 e 97, inciso 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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

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.

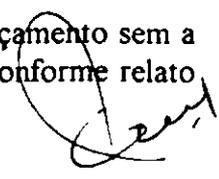
A afirmação cresce de importância quando se têm evidências gritantes de que os valores adotados pela Secretaria da Receita Federal, e expressados nas diversas Instruções Normativas, são de duvidosa consistência.

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.

(...)

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”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

(...)

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

Rejeitada a preliminar enfrente o mérito, fixando de pronto que à falta de qualquer elemento probatório, o recurso não merece ser provido.

Com efeito, como enfocado pela decisão recorrida, *“no que se refere a alegação de que o imóvel se encontra ocupado por posseiros, que ali executam as atividades rurais e que os mesmos deveriam ser chamados ao processo administrativo como corresponsáveis pelo débito, não prosperam, em face de não ter ficado provado no processo a referida alegação”*.

Através da via impugnatória, dispunha o recorrente de momento processual próprio para demonstrar as suas alegações, consoante reza o Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

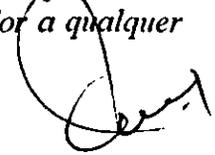
I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir (grifei).

Além de não ter acostado qualquer elemento que comprovasse a efetiva perda da posse do imóvel, o recorrente nem mesmo forneceu quaisquer dados acerca dos autores do ato possessório.

Ademais, mesmo na eventualidade de o imóvel estar efetivamente ocupado por posseiros, tal circunstância não exime o recorrente da responsabilidade tributária, já que, segundo o art. 35, do CTN, *“o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”*.

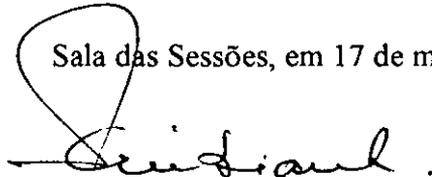


MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

EX POSITIS, conheço do recurso e voto no sentido de negar-lhe provimento para manter a exigência do ITR, consoante a Notificação respectiva.

Sala das Sessões, em 17 de março de 2004



IRINEU BIANCHI – Relator

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

VOTO VENCEDOR QUANTO À NULIDADE DO LANÇAMENTO COM BASE
NO VTNm BAIXADO EM IN DA SRF

Data venia, discordo do Ilustre Relator pelos motivos que exporei a seguir:

A preliminar levantada diz respeito à suposta ilegalidade da Lei nº 8.847/94, quando estabelece o lançamento do tributo com base no VTNm baixado por Portaria do Secretário da Receita Federal, em face do disposto no artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Trata-se de aludida ofensa da lei ordinária à lei complementar.

O professor José Afonso da Silva (Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. pp. 247/248), faz a seguinte indagação: “A lei ordinária que ofender a lei complementar é ilegal, ou inconstitucional?” e responde da seguinte forma: “Dizer que se trata de mera ilegalidade não só repugna considerar uma lei ilegal, como teríamos um modo de invalidar a lei, que goza de presunção constitucional de validade, sem a observância das regras de controle de constitucionalidade: a) exigência de maioria absoluta dos tribunais (art. 97); b) suspensividade de sua execução por resolução do Senado Federal (art. 52, X)”.

Aduz ainda que lei ordinária que ofende uma lei complementar vulnera a própria Constituição pois defende interesses que esta determina que sejam regulados por ela. Trata-se, então, de conflito de normas, subordinado ao princípio da compatibilidade vertical, entroncando, pois, na norma de maior superioridade hierárquica, que ficou ofendida – a Constituição.

Adoto os mesmos argumentos e sigo a conclusão do importante Constitucionalista, defendendo que o conflito de uma lei ordinária com uma lei complementar é caso de controle de constitucionalidade das leis, com todas as suas conseqüências.

Então, no âmbito do Poder Executivo, que não tem competência para declarar inconstitucionalidade de lei, poder-se-ia questionar somente se os Conselhos de Contribuintes podem deixar de aplicar leis sob alegação de inconstitucionalidade se o Supremo Tribunal Federal ainda não houver se manifestado sobre o assunto e, se houver, em que casos tais decisões daquela Corte influenciam as deste Colegiado.

ADP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

E, nesse diapasão, a jurisprudência desta Câmara tem sido de que não lhe é permitido rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, com algumas exceções para casos em que o STF já tenha se manifestado. Comungo com ela.

Nesse sentido, trago a lume o festejado e atualíssimo constitucionalista Alexandre de Moraes (Direito Constitucional, 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 556/557), que afirma ser obrigatório, tanto para o Poder Executivo quanto para os demais poderes, pautar sua conduta pela legalidade, devendo ser observado, como primado do Estado de Direito Democrático, as normas constitucionais.

Não haveria, portanto, como exigir-se do chefe do Poder Executivo o cumprimento de uma lei ou ato normativo que entendesse flagrantemente inconstitucional, podendo e devendo, licitamente, negá-lo, sem prejuízo de exame posterior pelo Poder Judiciário.

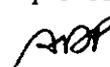
Entretanto, como bem recordaria Elival da Silva Ramos (A inconstitucionalidade das leis. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 238):

“por se tratar de medida extremamente grave e com ampla repercussão nas relações entre os Poderes, cabe restringi-la apenas ao Chefe do Poder Executivo, negando-se a possibilidade de qualquer funcionário administrativo subalterno descumprir a lei sob a alegação de inconstitucionalidade. Sempre que um funcionário subordinado vislumbrar o vício de inconstitucionalidade legislativa deverá propor a submissão da matéria ao titular do Poder, até pra fins de uniformidade da ação administrativa.”

Alexandre de Moraes, que conclui que o chefe do Poder Executivo poderá determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos normativos que considerar inconstitucionais, traz também a posição do Ministro Moreira Alves, que relatou no STF-Pleno, a Adin nº 221/DF-medida cautelar, onde ficou ressaltado que:

“os Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia - e isso mesmo tem sido questionado como o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade -, pode tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais”.

As posições supra referidas, tanto da doutrina como da jurisprudência mais qualificada, vão no sentido de que a determinação para que os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

subordinados deixem de aplicar lei tida como inconstitucional deve partir do Chefe do Poder Executivo.

Porém, verifica-se que, no âmbito federal, restringindo-as, o legislador ordinário entendeu ser também necessário que a Lei autorizasse o Presidente da República a, em matéria tributária, estabelecer os casos em que a administração poderia abster-se de constituir, retificar o valor ou declarar extintos créditos tributários, bem como desistir de ações de execução. E que, em tais casos, já deveria ter ocorrido manifestação definitiva do Supremo Tribunal Federal no sentido da inconstitucionalidade da norma. É o que consta do artigo 77 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituí-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.”

A partir dessa autorização, o Presidente da República, por meio do Decreto nº 2.194, de 7/4/97, dispôs sobre a adoção de providências a fim de que órgãos do Ministério da Fazenda abstivessem-se de cobrar créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Posteriormente, em 10/10/97, por meio do Decreto 2.346, o Chefe do Poder Executivo Federal dispôs sobre as providências a serem observadas pela Administração Pública Federal, tanto em caso de créditos tributários como nos demais, consolidando normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais. Transcrevo alguns trechos a seguir:

“O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, incisos IV e VI, da Constituição, e tendo em vista o disposto nos arts. 131 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, alterada pela Medida Provisória nº 1.523-12, de 25 de setembro de 1997, 77 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 1º a 4º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º. Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º. O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

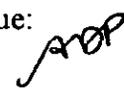
§ 3º. O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

Art. 1º - A Concedida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade contra lei ou ato normativo federal, ficará também suspensa a aplicação dos atos normativos regulamentadores da disposição questionada. (Artigo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999)

Parágrafo único. Na hipótese do *caput*, relativamente a matéria tributária, aplica-se o disposto no art. 151, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, às normas regulamentares e complementares. (Parágrafo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999)

(...)

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 126.867
ACÓRDÃO N° : 303-31.251

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

(...)"

Portanto, estão aí definidos todos os casos em que é possível ao julgador do Conselho de Contribuintes deixar de aplicar a lei em virtude de entender por sua inconstitucionalidade e eles estão sempre atrelados a decisão definitiva do STF, inclusive àquelas que ainda não têm eficácia *erga omnes*, por não haver Resolução do Senado Federal.

Finalmente, cabe assinalar que a competência para tais decisões ficou clara na alteração do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes pela Portaria MF n° 103, de 23/4/2002, que em seu art. 5° acrescentou o art. 22A ao referido Regimento, dispondo:

“Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II - objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

ADP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.867
ACÓRDÃO Nº : 303-31.251

III - que embasem a exigência de crédito tributário:

- a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou
- b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação ou execução fiscal.”

No caso, em que não há pronunciamento da Corte Maior a respeito do lançamento do ITR, não compete a este Colegiado deixar de aplicar a lei ordinária por entender que ofende a lei complementar e, portanto, a Constituição Federal.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento com base no VTNm baixado em IN da SRF.

Sala das Sessões, em 17 de março de 2004


ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora Designada