



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	De 19 / 04 / 19 99
C	St
	Rubrica

Processo : 10820.000634/95-61
Acórdão : 201-71.730

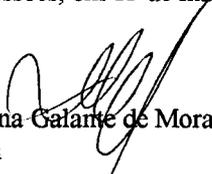
Sessão : 13 de maio de 1998
Recurso : 103.074
Recorrente : AYGIDES MARQUES
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

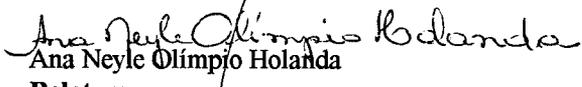
ITR - LEI Nº 8.847/94 - INCONSTITUCIONALIDADE - À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo artigo 102, inciso I, *a*, e inciso III, *b*, da Constituição Federal. **VALOR DA TERRA NUA MÍNIMO - VTNm** - A autoridade administrativa competente poderá rever, com base em Laudo Técnico emitido por entidade de reconhecida capacidade técnica ou profissional devidamente habilitado, o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm que vier a ser questionado. **CONTRIBUIÇÕES À CONTAG E À CNA** - A contribuição sindical é devida por todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do Sindicato representativo da mesma categoria ou profissão (CLT, artigo 579). Até ulterior disposição legal, a cobrança das contribuições para o custeio das atividades dos sindicatos rurais será feita juntamente com o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, pelo mesmo órgão arrecadador (ADCT, artigo 10). **CONTRIBUIÇÕES AO SENAR** - A lei criará o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área (ADCT, artigo 62). **Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: AYGIDES MARQUES.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Sérgio Gomes Velloso.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 1998


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Geber Moreira, Valdemar Ludvig, Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa e Jorge Freire.

/OVRS/MAS-FCLB/



Processo : 10820.000634/95-61
Acórdão : 201-71.730

Recurso : 103.074
Recorrente : AYGIDES MARQUES

RELATÓRIO

AYGIDES MARQUES, nos autos qualificado, foi notificado do lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR e das Contribuições à CONTAG, à CNA e ao SENAR, no valor total de 5.885,60 UFIR, referente ao exercício de 1994, do imóvel rural denominado "Fazenda La Reina", de sua propriedade, localizado no Município de Navirai, Estado de Mato Grosso do Sul, inscrito na Secretaria da Receita Federal sob o nº 1340318.4.

O contribuinte impugnou o Lançamento (Doc. de fls. 01/05), com os argumentos a seguir enumerados:

a) que apresentou sua declaração de ITR, nos termos da legislação vigente, para que dela, e nos termos do artigo 147 do Código Tributário Nacional – CTN, e sob o aspecto formal se traduzisse no início do procedimento e sob o aspecto material se exprimisse na base do lançamento, o que não ocorreu, e veio em confronto com a Lei Fundamental;

b) pleiteia a anulação do lançamento, por entender que o mesmo não poderia prosperar uma vez que se choca contra as determinações do Código Tributário Nacional - CTN, as disposições do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei nº 8.847/94 e o artigo 150, inciso III, *a e b*, da Constituição Federal;

c) insurreciona-se contra a forma de lançamento tributário adotada, argumentando não condizer com nenhuma daquelas previstas artigo 6º da Lei nº 8.847/94, por ter sido utilizado o arbitramento, o que estaria em flagrante conflito com as determinações dos artigos 148 e 149 da Lei nº 5.172/66 do Código Tributário Nacional - CTN.

Alega, ainda, que o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR foi aumentado com base na mencionada Lei nº 8.847/94, e que o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm, sofreu substancial alteração pela Instrução Normativa SRF nº 16, de 27/03/95, alterando a base de cálculo daquele imposto. Em tendo havido alteração da base de cálculo no mesmo exercício financeiro em que a lei foi publicada, restou majorado o imposto, o que contrapõe-se ao



Processo : 10820.000634/95-61

Acórdão : 201-71.730

disposto no artigo 150, inciso III, *b*, da Constituição Federal, no qual se consubstancia o princípio da anterioridade.

Ao final, pede a decretação da anulação do lançamento, por falta de previsão legal, e nos termos do parágrafo 4º do artigo 3º da Lei nº 8.847/94, uma vez que para para lançamento do imposto do exercício financeiro de 1994, a Administração Fazendária, apenas poderia ter tomado como base de cálculo o Valor da Terra Nua - VTN fornecido pelo contribuinte na declaração de ITR, apresentada para aquele exercício

A autoridade recorrida julgou o lançamento procedente, assim ementando a decisão:

“ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis.

RETIFICAÇÃO LANÇAMENTO/VTNm - A autoridade julgadora só poderá rever, a prudente critério, o Valor da Terra Nua Mínimo, à vista de perícia ou laudo técnico emitido por profissional habilitado e/ou entidade especializada. Inexistindo laudo, mantém-se o lançamento.”

Irresignado com a decisão singular, o contribuinte, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, aduzindo as seguintes razões:

a) preliminarmente, argumenta que o lançamento foi feito por arbitramento do valor da terra nua, o que estaria ao arrepio do disposto no artigo 3º da Lei nº 8.847/94, pois não foram observados os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, assim, não se trataria de arbitramento, e sim, de arbitrariedade, pois o contribuinte informou o Valor da Terra Nua - VTN em sua Declaração de 1994, é defeso ao Fisco o arbitramento de tal valor;

b) que a lei ordinária, no caso a Lei nº 8.847/94, não poderia autorizar que se faça por ato administrativo (Instrução Normativa da SRF) o que a lei complementar, que lhe é hierarquicamente superior, determina que seja feito por lei ordinária;

c) que a Instrução Normativa SRF nº 16/95 impôs considerável elevação no valor da terra nua, muito superior à atualização monetária daquele valor em 31 de dezembro de 1993;



Processo : 10820.000634/95-61
Acórdão : 201-71.730

d) que o lançamento guerreado encontra-se em confronto com as determinações do artigo 148 do código Tributário Nacional;

e) enumera Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, em pronunciamentos quanto à atualização da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - IPTU, ressaltando serem tais decisões aplicáveis ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, bastando que, para tanto, substituam-se as palavras "IPTU" por "ITR" e "Município" por "União";

f) insurge-se quanto à cobrança das contribuições lançadas com o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, afirmando estar em desconformidade com preceitos constitucionais, trazendo à baila trechos de sentenças exaradas pela Justiça do Estado de São Paulo em questões que envolvem contribuições sindicais.

Ao encerrar a sua peça recursal, o contribuinte faz referência a provas documentais para o embasamento do alegado, onde estaria demonstrado um Valor da Terra Nua mínimo - VTNm inferior ao lançado, o que liberaria o contribuinte do que foi lançado a maior. Ressalte-se que tais provas não foram acostadas aos autos.

O contribuinte pugna, também, pela liberação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR/94 e da Contribuição para a Confederação Nacional da Agricultura - CNA, lançada juntamente com o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR.

De conformidade com o disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 260, de 24 de outubro 1995, manifestou-se a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentando as Contra-Razões de fls. 33/36, onde requer o indeferimento do recurso apresentado pelo contribuinte.

É o relatório.



Processo : 10820.000634/95-61
Acórdão : 201-71.730

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Preliminarmente, entendemos ser irretocável a decisão recorrida, quando afirma que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis, atribuição reservada ao Poder Judiciário, conforme disposto nos incisos I, *a*, e III, *b*, ambos do artigo 102 da Constituição Federal, onde estão configuradas as duas formas de controle de constitucionalidade das leis: o controle por via de ação ou concentrado, e o controle por via de exceção ou difuso.

A depender da via utilizada para o controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, os efeitos produzidos pela declaração serão diversos.

No controle de constitucionalidade por via de ação direta, o Supremo Tribunal Federal é provocado para se manifestar, pelas pessoas determinadas no artigo 103 da Constituição Federal, em uma ação cuja finalidade é o exame da validade da lei em si. O que se visa é expurgar do sistema jurídico a lei ou o ato considerado inconstitucional. A aplicação da lei declarada inconstitucional pela via de ação é negada para todas as hipóteses que se acham disciplinadas por ela, com efeito *erga omnes*.

Quando a inconstitucionalidade é decidida na via de exceção, ou seja, por via de Recurso Extraordinário, a decisão proferida limita-se ao caso em litígio, fazendo, pois, coisa julgada apenas *in casu et inter partes*, não vinculando outras decisões, nem mesmo judiciais. Não faz ela coisa julgada em relação à lei declarada inconstitucional, não anula e nem revoga a lei, que permanece em vigor e é eficaz até a suspensão de sua executoriedade pelo Senado Federal, de conformidade com o que dispõe o artigo 52, inciso X, da Constituição Federal.

À Administração Pública cumpre não praticar qualquer ato baseado em lei declarada inconstitucional pela via de ação, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade proferida no controle abstrato acarreta a nulidade *ipso jure* da norma. Quando a declaração se dá pela via de exceção, apenas sujeita a Administração Pública ao caso examinado, salvo após suspensão da executoriedade pelo Senado Federal.



Processo : 10820.000634/95-61
Acórdão : 201-71.730

A propósito da controvérsia empreendida pelo contribuinte, citemos excerto do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134):

“(…) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.”

Tal fundamentação torna desnecessária a manifestação, de forma específica, acerca dos pontos em que envolvem a inconstitucionalidade da lei e atos normativos de regência do lançamento combatido.

O contribuinte insurge-se quanto à forma adotada para o lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR de 1994, alegando que não foi considerado pela Secretaria da Receita Federal os valores por ele informados na declaração correspondente. Impende observar ao reclamante as determinações do artigo 6º da Lei nº 8.847/94, que determina:

“Art. 6º. O lançamento do ITR será efetuado de ofício, podendo, alternativamente, serem utilizadas as modalidades com base em declaração ou por homologação.”

Segundo o artigo 15 da citada lei, a declaração entregue pelo contribuinte se prestará à formação do Cadastro Fiscal de Imóveis Rurais – CAFIR. Assim, os dados constantes da declaração não obrigam o Fisco quando do lançamento, o que é confirmado pelo previsto no artigo 18 da mesma lei, que prevê:

“Art. 18. 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.”

Não poderia ser de outra maneira, pois sujeitar o Fisco, na atividade de lançamento, a tomar por base apenas o declarado pelo contribuinte, o tornaria num simples homologador de declarações, tolhendo-lhe a capacidade para apurar a legitimidade do declarado, na medida em que permite avaliar a capacidade contributiva, e, ainda, se for o caso, verificar práticas sonegatórias.



Processo : 10820.000634/95-61
Acórdão : 201-71.730

O Valor da Terra Nua - VTN adotado para o combatido lançamento difere daquele declarado pelo contribuinte, em virtude deste último encontrar-se em parâmetros inferiores àqueles fornecidos pelos órgãos citados no parágrafo 2º, artigo 3º, da Lei nº 8.847/94, e que são os determinados na Instrução Normativa SRF nº 16/95.

Tal prática em nada afronta o art. 148 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional. A invocada disposição legal determina:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço dos 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.”

Na espécie, como já frisado, o Valor da Terra Nua - VTN estava inferior àquele de que a SRF dispunha como parâmetro mínimo, portanto, passível de modificação.

Sobre o assunto, vejamos excerto do professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 5ª edição, Forense: Rio de Janeiro, 1992, p. 249):

“A base de cálculo do imposto (ITR) é o valor fundiário do imóvel (CTN, art. 30). Valor fundiário é o valor da terra nua, isto é, sem qualquer benfeitoria. Considera-se como tal a diferença entre o valor venal do imóvel, inclusive as respectivas benfeitorias, e o valor dos bens incorporados ao imóvel, declarado pelo contribuinte e não impugnado pela Administração, ou resultante de avaliação feita por esta.”

Na determinação da base de cálculo desse, como de muitos outros impostos, é invocável a norma do artigo 148 do Código Tributário Nacional.” (grifamos)

O lançamento por arbitramento, apesar de ser um procedimento fazendário especial, está previsto no artigo 148 do CTN, como visto, e pode ser adotado pela autoridade administrativa sempre que ocorram as condições ali determinadas. O que não pode haver é que, em se adotando tal forma de lançamento, dê-se margem ao uso da arbitrariedade. No arbitramento deve-se possibilitar o contraditório ao contribuinte, o que, na espécie, está gizado na determinação do parágrafo 4º, do artigo 3º, da Lei nº 8.847/94, que determina:



Processo : 10820.000634/95-61
Acórdão : 201-71.730

“§ 4º. 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 – VTNm, que vier a ser questionado pelo contribuinte.”

No caso, nada impediria o contribuinte de apresentar Laudo de Avaliação capaz de comprovar que o imóvel rural, objeto do guereado lançamento, possui peculiaridades que o diferenciaria dos demais da região, sendo suas características geológicas, geomorfológicas e geográficas, sobretudo, específicas, que fariam o Valor da Terra Nua - VTN de tal imóvel ser consideravelmente diferente da média encontrada para o município.

Quanto à manifestação do contribuinte nos lançamentos por arbitramento, cabe trazeremos excerto do professor José Eduardo Soares de Melo (Curso de Direito Tributário, Dialética: São Paulo, 1997, p. 213):

“Embora não haja menção expressa, a avaliação contraditória poderá ser oferecida por intermédio de impugnação (fase administrativa), ou em embargos à execução (processo judicial).”

No que diz respeito à apreciação do Valor da Terra Nua mínimo – VTNm atribuído ao imóvel rural para o lançamento do tributo, gize-se o fato de que, como para a atribuição do guereado VTNm foram consideradas as características gerais da região onde estava localizada a propriedade rural, a Lei nº 8.847/94, no já citado parágrafo 4º do seu artigo 3º, permitiu ao contribuinte a apresentação de instrumento no qual reste comprovado existir em sua propriedade características peculiares que a distingam das demais da região, à vista do qual, poderá a autoridade administrativa rever o VTNm que lhe fora atribuído.

Determina tal dispositivo legal que o Valor da Terra Nua mínimo – VTNm atribuído à propriedade rural, se questionado pelo contribuinte, poderá ser revisto pela autoridade administrativa competente, com base em Laudo emitido por entidade de reconhecida capacidade técnica ou profissional devidamente habilitado. Ao insurgir-se contra o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm utilizado no lançamento atribuído à sua propriedade, o contribuinte tece considerações acerca das peculiaridades existentes no imóvel rural do qual é proprietário, sem, no entanto, apresentar o necessário Laudo Técnico de Avaliação para embasar suas argumentações. Embora proteste por oportunidade posterior para provar o alegado, entendemos estar preclusa a anexação do Laudo de Avaliação, à vista das alterações ocorridas na disposição legal que rege a juntada de prova documental durante a tramitação do Processo Administrativo Fiscal.

O artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93, determinava:



Processo : 10820.000634/95-61
Acórdão : 201-71.730

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, admitindo-se a juntada de prova documental durante a tramitação do processo, até a fase de interposição de recurso voluntário.”

Ocorre que, tal dispositivo legal sofreu substanciais alterações com a redação que lhe foi dada pelo artigo 67 da Lei Nº 9.532, de 10/12/97, que passou a vigorar da seguinte forma:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Claramente, a nova norma legal desautoriza a juntada de prova documental após a fase impugnatória.

No tocante às Contribuições destinadas à Confederação Nacional da Agricultura - CNA e à Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura - CONTAG, a base legal para a sua cobrança, como determinado no lançamento, é o artigo 4º e parágrafos do Decreto-Lei nº 1.166/71. Tais disposições foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988; e encontram-se entre aquelas gizadas pela parte final do artigo 8º, inciso IV, da Carta Magna, que a seguir se transcreve:

“A assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei.” (grifamos)

Assim, as questionadas contribuições estariam entre aquelas que a Constituição reservou o tratamento à lei. Na espécie, a lei de regência seria a Consolidação da Leis do Trabalho - CLT. Comungando com tal pensamento, o eminente José Afonso da Silva, em sua obra norteadora para os estudiosos do Direito Constitucional Brasileiro, trata assim o assunto:

“Há, portanto, duas contribuições: uma para custeio de confederações e outra de *caráter parafiscal*, porque compulsória estatuída em lei, que são, hoje, os artigos 578 a 610 da CLT, chamada “Contribuição Sindical”, paga, recolhida e aplicada na execução de programas sociais de interesse das categorias representadas.” (Curso de Direito Constitucional Positivo, 8ª edição, Malheiros Editores: São Paulo, 1992, p. 272) grifos do original



Processo : 10820.000634/95-61

Acórdão : 201-71.730

Preceitua o artigo 579 da CLT que “a contribuição sindical é devida por todos aqueles que participarem de uma categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão ou inexistindo este, na conformidade do disposto do artigo 591”. Por sua vez, o artigo 591 delibera que “inexistindo Sindicato, o percentual previsto no item III do artigo 589 será creditado à Federação correspondente à mesma categoria econômica ou profissional”.

Como o contribuinte, na DITR 1994, informou possuir um empregado permanente, o que o coloca na categoria econômica de empregador rural, está, portanto, sujeito ao recolhimento das Contribuições Sindicais Rurais (CNA e CONTAG).

A Cobrança das guereadas Contribuições juntamente com o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR está conforme disposto no parágrafo 2º do artigo 10 do Ato das Disposições Constituições Transitórias, que determina:

“Até ulterior disposição legal, a cobrança as contribuições para o custeio das atividades dos sindicatos rurais será feita juntamente com a do imposto territorial rural, pelo mesmo órgão arrecadador.”

A contribuição para o SENAR também foi prevista no artigo 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que determina:

“Art. 62. A lei criará o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) nos moldes da legislação relativa ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), sem prejuízo das atribuições dos órgãos públicos que atuam na área.”

Conforme a disposição constitucional acima referida, a Lei nº 8.315/91 criou o SENAR e dispôs acerca da origem de sua renda, que, dentre outras, seria a contribuição prevista no artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.146/70, combinado com o artigo 1º e parágrafos do Decreto-Lei nº 1.989/82.

A propósito da hipótese levantada pelo contribuinte de que os decretos-leis que instituíram as contribuições cobradas juntamente com o ITR não teriam sido recepcionados pela atual Carta Magna, frente ao disposto no artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ilustre-se o reclamante de que à época em que os mesmos foram emitidos, a regra vigente era de que, se não apreciados pelo Poder Executivo, em prazo determinado, eram



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : **10820.000634/95-61**

Acórdão : **201-71.730**

automaticamente aprovados e inseridos no sistema legislativo. Com o advento da Constituição de 1988, a regra mudou-se; cabendo notar que referidos dispositivos são muito anteriores à Carta vigente.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso

Sala das Sessões, em 13 de maio de 1998

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA