



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

27

|     |                       |
|-----|-----------------------|
| 2.º | PUBLICADO NO D. O. U. |
| C   | 19/04/1999            |
| C   | Rubrica               |

Processo : 10820.000712/95-72

Acórdão : 201-71.707

Sessão : 12 de maio de 1998

Recurso : 102.814

Recorrente : MOZART ROSSI VILELA

Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**ITR - LEI N° 8.847/94 - INCONSTITUCIONALIDADE** - A 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: MOZART ROSSI VILELA.

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 12 de maio de 1998

Luiza Helena Galante de Moraes  
**Presidenta**

Ana Neyle Olímpio Holanda  
**Relatora**

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

/OVRS/CF/



**Processo :** 10820.000712/95-72

**Acórdão :** 201-71.707

**Recurso :** 102.814

Recorrente : MOZART ROSSI VILELA

## RELATÓRIO

MOZART ROSSI VILELA, 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 9.079,68 UFIR, referente ao exercício de 1994, do imóvel rural denominado “Fazenda São Luiz”, de sua propriedade, localizado no Município de Santo Antônio de Aracangua, Estado de São Paulo - SP, inscrito na Secretaria da Receita Federal sob o nº 0744096.0.

O contribuinte impugnou o lançamento, Documento de fls. 01/25, pleiteando a sua anulação, por entender que o mesmo não poderia prosperar, uma vez que embasado em diploma legal que fere o artigo 150, inciso III, *a* e *b*, da Constituição Federal. Para tanto, argumenta que, somente quando da publicação da ratificação da Medida Provisória nº 399/93, no dia 07 de janeiro de 1994, pode ser constatada a majoração do imposto, o que teria ferido o Princípio Constitucional da anterioridade da lei tributária.

Insurreciona-se contra a forma de lançamento tributário adotada pela Lei nº 8.847/94, entendendo que o seu artigo 6º estaria em flagrante conflito com as determinações dos artigos 147 a 150 do Código Tributário Nacional. Após, conclui ter sido tal lançamento realizado por critério de arbitramento, nos termos do artigo 148 do CTN, argumentando estar tal forma de lançamento em desacordo com o posicionamentos adotados por este Conselho de Contribuintes, citando partes de acórdãos aqui prolatados, como também refere-se ao Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no R.E. nº 79.954-SP.

No tópico “ERROS NA APLICAÇÃO DA LEI”, alega estar o lançamento em desconformidade com o disposto no artigo 3º e seu parágrafo 2º da Lei nº 8.847/94, por não ter considerado as peculiaridades existentes entre as propriedades rurais, mesmo para aquelas localizadas num mesmo município.

Alega, ainda, que o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm, atribuído pela Instrução Normativa SRF nº 16, de 27/03/95, encontra-se em patamares irreais para a região em que se encontra o imóvel objeto do lançamento guerreado. Afirmando que a tabela que determina



**Processo : 10820.000712/95-72**

**Acórdão : 201-71.707**

tais valores, anexa à referida Instrução Normativa, apenas foi publicada em 1995, e que, por isso, somente poderia amparar cobrança de imposto no exercício de 1995.

Insurge-se, também, contra a cobrança das contribuições destinadas à Confederação Nacional da Agricultura - CNA e à Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura - CONTAG, alegando não estarem as mesmas em conformidade com o sistema constitucional vigente.

Ao final, pede a decretação do descabimento do lançamento e a improcedência da cobrança, porque baseados em disposições inconstitucionais e em confronto com as regras do artigo 148 do CTN; a atribuição do Valor da Terra Nua - VTN de acordo com as peculiaridades da região em que se encontra o imóvel; o arquivamento do processo; o cancelamento da exigência das contribuições lançadas; e, em caso de não obtenção dos pleitos anteriores, a alteração do lançamento para a exclusão da base de cálculo do valor correspondente à área de preservação permanente.

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

**“RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO EX. DE 1994**

Admite-se a retificação da declaração se atendidos os pressupostos do artigo 147 do Código Tributário Nacional, em seu parágrafo primeiro ou se provado erro de fato na sua confecção.

**ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.** A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis, assim, mantém-se o lançamento.

**CONTRIBUIÇÃO SINDICAL** – Mantém-se a exigência das contribuições, parafiscal e sindicais, lançadas e cobradas juntamente com o Imposto Territorial Rural, conforme legislação vigente, por determinação legal.”

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

a) pede a anulação da decisão recorrida, argumentando não ter o julgador *a quo* se manifestado quanto ao questionamento a propósito do fato de que somente quando da publicação da ratificação da Medida Provisória nº 399/93, no dia 07 de janeiro de 1994, foram publicados os anexos onde pode ser constatada a majoração do imposto, o que teria ferido o princípio constitucional da anterioridade da lei tributária;



**Processo : 10820.000712/95-72**

**Acórdão : 201-71.707**

b) argumenta, mais uma vez, a nulidade da decisão recorrida, por esta não se ter pronunciado a respeito do tópico DISPOSIÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI E SEUS EFEITOS, onde aduz a existência de disposições que não figuravam na Medida Provisória nº 399/93, mas que foram introduzidas pela Lei nº 8.847/94, produzindo reflexos já na tributação de 1994;

c) contradiz a argumentação da decisão recorrida de que o contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar alegações de constitucionalidade de lei, para tanto, trazendo à colação posições doutrinárias de renomados juristas nacionais;

d) argumenta que o lançamento foi feito por arbitramento do Valor da Terra Nua - VTN, o que estaria ao arreio da norma do artigo 148 do CTN, e alega estar o mesmo em desconformidade com o disposto no artigo 3º da Lei nº 8.847/94, por não ter considerado as peculiaridades existentes entre as propriedades rurais, mesmo para aquelas localizadas num mesmo município;

e) rebate a argumentação do julgador de primeira instância, no tocante à cobrança das contribuições lançadas com o ITR, afirmando que não foi enfrentado o questionamento da recepção dos decretos-leis que as instituíram frente ao disposto no artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e

f) argumenta, ainda, que, a teor do artigo 146 da Constituição Federal, tais contribuições dependeriam de lei complementar, uma vez que, conforme o artigo 149 da Carta Magna, passaram à categoria de tributo.

Ao encerrar a sua peça recursal, o contribuinte pugna pela invalidação da decisão recorrida para que outra seja proferida, com apreciação de todos os pontos debatidos, ou, se for o caso, com base nos argumentos expendidos no recurso, julgado o mérito em favor do recorrente.

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 Contra-Razões de fls. 149/152, onde requer o improviso do recurso apresentado, com a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.



Processo : 10820.000712/95-72  
Acórdão : 201-71.707

## 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 constitucionalidade 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 nem revoga a lei, que permanece em vigor e 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.

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):



**Processo :** 10820.000712/95-72

**Acórdão :** 201-71.707

“(...) 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 foram considerados 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.

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.



**Processo :** 10820.000712/95-72  
**Acórdão :** 201-71.707

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 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.”

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, 5<sup>a</sup> 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 5º 8.847/94, que determina:

“§ 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.”



**Processo :** 10820.000712/95-72

**Acórdão :** 201-71.707

No caso, nada impediria o contribuinte de apresentar Laudo de Avaliação capaz de comprovar que o imóvel rural, objeto do guerreado lançamento, possui peculiaridades que o diferenciaria dos demais da região, sendo suas características geológicas, geomorfológicas e geográficas, sobremodo 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 trazermos 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 guerreado 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 este 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 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:

“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.”



**Processo : 10820.000712/95-72**  
**Acórdão : 201-71.707**

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, IV, da Carta Magna, que a seguir se transcreve:

“A assembleia 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 eminentíssimo 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, grifos do original)

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”.



**Processo :** 10820.000712/95-72

**Acórdão :** 201-71.707

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

A cobrança das guerreadas contribuições juntamente com o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR está conforme disposto no parágrafo 2º do artigo 10 do Ato das Disposições Constitutórias, que determina:

“Até ulterior disposição legal, a cobrança das 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 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 12 de maio de 1998

*Ana Neyle Olímpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA