



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	19 / 04 / 19 99
C	<i>[Assinatura]</i>
	Rubrica

**Processo** : 10820.001416/95-25  
**Acórdão** : 201-71.680

**Sessão** : 12 de maio de 1998  
**Recurso** : 102.761  
**Recorrente** : ORLINDO TEDESCHI  
**Recorrida** : DRJ em Ribeirão Preto - SP

**ITR - LEI N° 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. **PRECLUSÃO** - A preclusão atinge elementos novos trazidos ao Processo Administrativo Fiscal após a impugnação, portanto, não cabe à autoridade administrativa de segunda instância conhecê-los quando do recurso voluntário (artigo 17, Decreto n° 70.235/72). **Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ORLINDO TEDESCHI.

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

*[Assinatura]*  
Luiza Helena Galante de Moraes  
**Presidenta**

*[Assinatura]*  
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.

/OVR/CF/



**Processo** : 10820.001416/95-25

**Acórdão** : 201-71.680

**Recurso** : 102.761

**Recorrente** : ORLINDO TEDESCHI

## RELATÓRIO

ORLINDO TEDESCHI, nos autos qualificado, foi notificado do lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR e das Contribuições à CNA e ao SENAR, no valor total de 2.452,95 UFIR, referentes ao exercício de 1994, do imóvel rural denominado "Fazenda Santa Maria", de sua propriedade, localizado no Município de Vera, Estado de Mato Grosso, inscrito na Secretaria da Receita Federal sob o nº 4187067.0.

O contribuinte impugnou o Lançamento (Doc. de fls. 01/04) pleiteando a sua anulação, com fundamento no artigo 150, inciso III, *a* e *b*, da Constituição Federal, por entender que houve majoração do imposto objeto da notificação, em virtude da Lei nº 8.847/94, por conversão da Medida Provisória nº 399/93, o que teria ferido o princípio constitucional da anterioridade da lei tributária. Alega, ainda, que a Instrução Normativa SRF nº 16, de 27/03/95, alterou, substancialmente, a base de cálculo do imposto ora questionado, no mesmo exercício em que foi editada a citada lei, assim, alterada a base de cálculo, restou majorado o imposto, o que teria ido de encontro à determinação constitucional.

Alega, ainda, que, em decorrência das determinações do artigo 3º, da Lei nº 8.847/94, a Administração Fazendária, para o lançamento do imposto de 1994, apenas poderia tomar por base de cálculo o Valor da Terra Nua - VTN apurado em 31 de dezembro de 1993, e que o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm, atribuído pela Instrução Normativa SRF nº 16/95, somente poderia amparar cobrança de imposto no exercício de 1995, a ser pago em 1996.

Afirma, também, que o Valor da Terra Nua - VTN declarado pelo contribuinte (18,74 UFIR/ha) reflete o valor real de mercado, em virtude das peculiaridades do imóvel objeto do lançamento: difícil acesso (não há estradas), não haver qualquer infra-estrutura (abastecimento de água, rede de energia elétrica, etc.) e possuir terras áridas não cultivadas.

Ao final, pede a anulação do lançamento para que se proceda outro que tome como base de cálculo (VTNm) o apurado em 31 de dezembro de 1993, atendo-se ao valor real da terra nua na região.



**Processo** : 10820.001416/95-25

**Acórdão** : 201-71.680

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

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

Irresignado com a decisão singular, o contribuinte, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, em que enumera as argumentações levantadas na impugnação e aduz as seguintes razões:

a) contradiz a argumentação da decisão recorrida de que o contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar alegações de inconstitucionalidade de lei, para tanto, trazendo à colação posições doutrinárias de renomados juristas nacionais, argumentando, ainda, que o tema em debate, a rigor, não é constitucional, pois não estaria em causa a interpretação de lei, em face de mensagem da Lei Maior, e sim de se saber se a Lei nº 8.847/94 tem legitimidade para operar em 1994. Para fundamentar tais considerações, indaga: “Ou será então que se a autoridade lançadora constituir crédito de ITR de, digamos, 1992, com base nessa lei, a autoridade julgadora não poderá decretar a improcedência do lançamento, esquivando-se com o argumento de que se trata de questão constitucional?” ;

b) que a autoridade julgadora de primeira instância, ao afirmar que o lançamento se baseou inclusive na Instrução Normativa SRF nº 16/95, conferiu a esse ato infralegal força que ele não pode ter, por ser dos mais baixos na escala hierárquica da legislação tributária;

c) que a citada lei, em seu artigo 3º, parágrafo 2º, não poderia determinar que uma instrução normativa majorasse tributo, ainda com o agravante de tal majoração ter-se dado no mesmo exercício;

d) aponta defeitos na publicação da Medida Provisória nº 399/93, o que ocasionou a necessidade de sua republicação, em 07 de janeiro de 1994, conferindo-lhe, na parte modificada, caráter de lei nova, segundo o que prescreve o parágrafo 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, não sendo hábil, portanto, a embasar lançamento tributário referente ao exercício de 1994;

e) lista, ainda, termos que não constam do texto da Medida Provisória, tendo sido introduzidos apenas na combatida lei, o que refutaria o argumento de que a primeira teria sido convertida na segunda, reforçando a tese de que tal dispositivo apenas poderia embasar lançamentos referentes a exercícios posteriores a 1994;



**Processo** : 10820.001416/95-25

**Acórdão** : 201-71.680

f) insurrecciona-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 os posicionamentos adotados por este Conselho de Contribuintes, trazendo excertos de acórdãos aqui prolatados, como também refere-se a acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento de Recursos Especiais;

g) no tópico “ERROS NA APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES 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 terem sido consideradas as peculiaridades existentes entre as propriedades rurais, mesmo para aquelas localizadas num mesmo município;

h) em face das argumentações anteriores, deduz pela não existência de lei aplicável para o exercício de 1994, por não se prestar a Lei nº 8.847/94 a embasar os lançamentos daquele exercício, não podendo os mesmos, portanto, prosperarem;

i) insurge-se contra a cobrança das contribuições lançadas com o ITR, afirmando 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; e

j) assevera que a legislação atinente a tais contribuições não foi recepcionada pela Carta de 1988, pois tratar-se-ia de contribuições sociais compulsórias em favor de entidades diversas devidas pelo proprietário rural e pelos empregados, a serem destes posteriormente descontadas pelo empregador, quando a Constituição assegura a liberdade de associação (artigo 5º, incisos LVII a XX).

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.

Ao fim, anexa cópias de petições iniciais de processos em curso na Justiça Federal do Estado de São Paulo, tratando de casos semelhantes à espécie, com as respectivas sentenças de primeira instância.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10820.001416/95-25**  
**Acórdão : 201-71.680**

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. 124/127, onde requer o improvimento do recurso apresentado, com a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10820.001416/95-25

**Acórdão** : 201-71.680

## 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** : 10820.001416/95-25  
**Acórdão** : 201-71.680

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.

No tocante 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 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 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.

Na impugnação, o contribuinte insurgiu-se apenas quanto à inconstitucionalidade das disposições legais que embasaram a cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR de 1994, e ao Valor da Terra Nua mínimo – VTNm adotado pela Secretaria da Receita Federal, como base de cálculo para o lançamento guerreado. No entanto, quando da apresentação do recurso voluntário, adicionou questionamentos novos, suscitando matérias não aduzidas quando da impugnação, como o critério tomado para tais cálculos do lançamento, que alega ter sido o arbitramento, insurgindo-se, também, contra a cobrança das contribuições lançadas com o ITR. Tais matérias não foram prequestionadas na impugnação, e, portanto, não examinadas quando da decisão singular.



**Processo : 10820.001416/95-25**  
**Acórdão : 201-71.680**

O artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, com a forma em vigor na data da interposição do recurso voluntário, que lhe foi determinada pela Lei nº 8.748/93, delibera:

“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.” (grifos nossos)

Assim, os argumentos novos trazidos ao processo pelo contribuinte, quando do recurso voluntário, estariam atingidos pela preclusão. A propósito, trazemos à colação excerto de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva: São Paulo, 1993, p. 172):

“O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.”

Na página seguinte, o mesmo autor, reportando-se aos órgãos julgadores de segunda instância, completa:

“Se o tribunal acolher tal espécie de recurso estará, na realidade, omitindo uma instância, já que o julgador singular não apreciou a parte que só é contestada na fase recursal.”

A apreciação de matéria não aduzida pelo contribuinte quando da impugnação fere o princípio do duplo grau de jurisdição, uma vez que, não impugnada, tal matéria não pode ser apreciada pelo julgador de primeira instância, não tendo sido objeto do seu julgamento, não cabendo, portanto, ao julgador de segunda instância, examiná-la.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso

Sala das Sessões, em 12 de maio de 1998

*Ana Neyle Olímpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA