



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10820.001849/99-96
SESSÃO DE : 22 de maio de 2002
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283
RECURSO Nº : 123.318
RECORRENTE : CARLOS ALBERTO WANDERLEY
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

ITR/96. 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.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. Incabível a alegação de cerceamento do direito de defesa se a autoridade esclareceu os critérios que seriam adotados para a aceitação do laudo e mostrou porque o apresentado foi rejeitado.

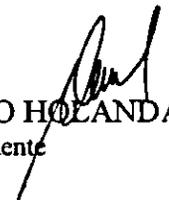
VALOR DA TERRA NUA. Laudo não convincente para possibilitar a alteração do VTNm adotado no lançamento. Não demonstra as fontes de informação dos valores paradigmas utilizados para o cálculo do valor da terra nua do imóvel em questão, refere-se ao ITR/94 e apresenta contradição nos valores relativos a benfeitorias.

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, rejeitar a nulidade do lançamento feito por arbitramento, rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa na decisão recorrida, e no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, relator, Paulo de Assis, Hélio Gil Gracindo e Nilton Luiz Bartoli. Designada para redigir o voto a Conselheira Anelise Daudt Prieto.

Brasília-DF, em 22 de maio de 2002


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


ANELISE DAUDT PRIETO
Relatora Designada

23 ABR 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ZENALDO LOIBMAN e CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS.

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283
RECORRENTE : CARLOS ALBERTO WANDERLEY
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP
RELATOR : IRINEU BIANCHI
RELATOR DESIG. : ANELISE DAUDT PRIETO

RELATÓRIO

Exige-se de CARLOS ALBERTO WANDERLEY o pagamento do Imposto Territorial Rural e demais Contribuições, no valor de R\$ 1.602,57, relativo ao exercício de 1996, do imóvel denominado "Fazenda Ricão", com a área de 511,2 ha, localizado no município de Santo Antonio do Aracanguá (SP), inscrito na Secretaria da Receita Federal sob nº 0753283.0.

Inconformado com o valor do crédito tributário exigido, o contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 1/7, requerendo a retificação do lançamento, visando à redução do VTNm tributado, alegando em síntese:

Que o valor das propriedades rurais do Estado, e especificamente na região, desde o lançamento dos vários planos econômicos pelo governo, há muito vem caindo vertiginosamente de preços;

Que o Valor da Terra Nua mínimo atribuído à região pela Secretaria da Receita Federal para o mês de dezembro de 1995, em hipótese alguma, poderia atingir o valor fixado e tributado por esse órgão;

Que as informações prestadas pelas Secretarias Estaduais de Agricultura, em cumprimento ao disposto na Lei nº 8.847/1994, art. 3º, § 2º, foram de preços de terras com benfeitorias e jamais poderia ser considerados como de terra nua;

Que em face da implantação do plano de estabilização econômica que levantou a luta contra a elevação dos preços, não concorda com um aumento do ITR/1996 em relação ao ITR/1995, muito superior à inflação do período;

Que a agricultura nacional passa por um momento de perda exorbitante do poder de venda e compra, com falta de crédito, juros elevados e ausência de política de preços mínimos;

Que o Valor da Terra Nua para o município, conforme previsto na Lei nº 8.847/1994, art. 3º, jamais poderia atingir o valor exposto na notificação, pois

os

ADP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

valores apontados na Instrução Normativa pertinente estão fora da realidade de mercado;

Que com certeza os valores informados pelas Secretarias de Agricultura Estaduais para efeito de fixação do VTNm englobaram valores de construções, instalações, benfeitorias, pastagens plantadas e outros, o que afronta expressamente as disposições contidas na Lei nº 8.847/1994, art. 3º, *caput* e § 1º, incisos I a IV.

Para instruir a impugnação, juntou aos autos o Laudo Técnico de Avaliação de fls. 8/33.

A autoridade julgadora singular indeferiu a impugnação em decisão sintetizada na seguinte ementa (fls. 45/49):

O Laudo Técnico de Avaliação, com valores extemporâneos à data de apuração da base de cálculo do ITR, com equívoco no cálculo do VTN e com a omissão de elementos recomendados pela NBR 8.799, de fevereiro de 1985, da ABNT, é elemento de prova insuficiente para a revisão do VTNm tributado.

Cientificado da decisão (fls. 52), o interessado interpôs recurso voluntário (fls. 54/69), ratificando as razões estampadas em sua impugnação e rebatendo os argumentos da decisão recorrida.

Depósito recursal (fls. 70).

É o relatório. *AOP*

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

VOTO VENCEDOR

Data venia, discordo do Ilustre Relator pelos motivos que exporei a seguir, a partir da abordagem das preliminares por ele levantadas.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO COM BASE NO VTNm
BAIXADO EM IN DA SRF.**

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

ADP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

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”.

ADP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

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

ADP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.318
ACÓRDÃO N° : 303-30.283

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,

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

AdP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

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 alguma decisão definitiva do STF, inclusive àquelas que ainda não têm eficácia *erga omnes*, por não haver Resolução do Senado Federal, caso em que deverão ser observados determinados requisitos.

Finalmente, cabe assinalar que a competência para tais decisões ficou clara na alteração do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes pela Portaria MF nº 103, de 23/4/2002, que em seu art. 5º 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

AJOP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

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;

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.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO SINGULAR POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Nesse caso, concordo com o Ilustre Relator quanto à maior parte do raciocínio adotado, cujos pontos que julgo mais relevantes transcrevo a seguir:

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.318
ACÓRDÃO N° : 303-30.283

Porém, não posso acatar a linha final de seu raciocínio, segundo a qual não teria havido regular apreciação das provas por parte do Julgador Singular.

Isto porque entendo que a autoridade julgadora, exatamente por submeter-se ao livre convencimento na apreciação das provas, pode adotar, como critério, aquelas normas constantes das regras da ABNT, sem que tal opção represente cerceamento do direito de defesa.

Aliás, no caso de que se cuida, a autoridade *a quo* enfrentou o laudo apresentado, concluindo de forma contundente por sua rejeição, fundamentando-a muito bem, *verbis*:

“No entanto, o principal fator que torna o laudo inaceitável para efeito de revisão do VTNm tributado foi um erro na apuração do VTN atribuído ao imóvel rural. Segundo consta do laudo técnico de avaliação apresentado, às fls. 11/12, demonstrativo das benfeitorias existentes no imóvel rural, o valor total destas soma R\$ 2.458.351,69 (dois milhões quatrocentos e cinquenta e oito mil trezentos e cinquenta e um reais e sessenta e nove centavos). Contudo, no cálculo do VTN do imóvel rural, demonstrativo à fl. 30, foi atribuído a essas benfeitorias, o montante de R\$ 1.270.449,97 (hum milhão duzentos e setenta mil quatrocentos e quarenta e nove reais e noventa e sete centavos).

Ora, utilizando-se o valor das benfeitorias apuradas conforme o demonstrativo, às fls. 11/12, no valor de R\$ 2.458.351,69, apurar-se-ia um VTN negativo de R\$ 1.102.311,85 (um milhão cento e dois mil trezentos e onze reais e oitenta e cinco centavos) o que corresponderia a valor negativo de R\$ 2.156,32 por hectare. Por mais ruim que fosse a propriedade e sua terra nua, jamais o seu VTN poderia ser negativo. Ao contrário, a qualidade do seu solo, latossolo vermelho-escuro, a localização do imóvel e os investimentos realizados pelo proprietário, em infra-estrutura, construções, benfeitorias, instalações e formação de pastagens artificiais comprovam que sua terra nua possui valor econômico superior à média do município.”

Pelo exposto, nego também a preliminar de nulidade da decisão singular por cerceamento do direito de defesa.

MÉRITO

O contribuinte, em sua declaração, apresentou como base de cálculo para o ITR/96 um VTN inferior àquele mínimo estabelecido pela SRF por meio da Instrução Normativa n.º 58/96.

ANTP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.318
ACÓRDÃO N° : 303-30.283

Por este motivo, o lançamento foi efetuado com base no VTNm constante daquela Instrução, editada em consonância com o que dispõe a Lei n° 8.847/94 *verbis*:

“Art. 3° A base de cálculo do imposto é o Valor da Terra Nua (VTN), apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior.

§ 1° O VTN é o valor do imóvel, excluído o valor dos seguintes bens incorporados ao imóvel:

- I - Construções, instalações e benfeitorias;
- II - Culturas permanentes e temporárias;
- III - Pastagens cultivadas e melhoradas;
- IV - Florestas plantadas.

§ 2° 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 a Secretaria de Agricultura dos Estados respectivos, terá como base levantamento de preços do hectare da terra nua, para os diversos tipos de terras existentes no Município.

(...)” (grifei)

Para a atribuição do VTNm são consideradas as características gerais do município onde está localizada o imóvel rural. Sua fixação tem como efeito principal criar uma presunção *juris tantum* em favor da Fazenda Pública, invertendo o ônus da prova caso o contribuinte se insurja contra o valor de pauta estabelecido na legislação.

Nesse sentido, o parágrafo 4.º do artigo 3.º da Lei 8.847/94 estabelece que a autoridade administrativa competente poderá rever, com base em laudo técnico emitido por entidades de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o VTNm que vier a ser questionado pelo contribuinte.

Portanto, cabe ao contribuinte comprovar que o VTN do imóvel objeto do lançamento é inferior àquele estabelecido pela Secretaria da Receita Federal de acordo com o disposto no parágrafo 2.º do art. 3.º da Lei 8.847/94. E isto deve ser feito por meio de laudo que demonstre que o imóvel possui peculiaridades específicas que o distingue dos demais da região.

Por outro lado, reza o artigo 29 do Decreto n.º 70.235/72 que “na apreciação da prova, a autoridade julgadora firmará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.” *ATP*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.318
ACÓRDÃO N° : 303-30.283

Entendo que laudo apto para a comprovação do VTN da propriedade em questão deve ser elaborado por profissional legalmente habilitado pelos Conselhos Regionais e Engenharia, Arquitetura e Agronomia e, de acordo com o disposto no artigo 1.º da Lei n.º 6.496/77, está sujeito à Anotação de Responsabilidade Técnica – ART.

Dele deve constar a metodologia aplicada para a avaliação, bem como os níveis de precisão adotados. O imóvel tem que estar caracterizado e individualizado, inclusive com o estado da propriedade objeto da avaliação. Como decorrência da vistoria, há necessidade de que fique caracterizada, também, a região em que está localizada a propriedade. Quanto à pesquisa de valores, precisam estar identificadas as fontes das informações adotadas. Obviamente, deverá referir-se à data da ocorrência do fato gerador do tributo.

In casu, o laudo apresentado não me convence.

Não estão devidamente comprovadas as origens das fontes de informação utilizadas como paradigma para cálculo do VTN da propriedade em questão.

Apesar de constar, à fl. 09, o texto “tributação do ITR/96”, no parágrafo superior é colocado como objeto do laudo a avaliação do imóvel para fins de tributação do ITR/94.

Porém, o mais importante é o ponto apontado pela autoridade *a quo* e já transcrito quando da abordagem da última preliminar: com o valor apontado como o total para as benfeitorias, fls. 11/12 (de observar que o título é: “IV-Benfeitorias existentes...”) chegar-se-ia ao absurdo de um valor negativo para a terra nua da propriedade.

Tal raciocínio não foi derrubado no recurso voluntário, onde o contribuinte, apesar de ironizar afirmando ser necessário “esclarecer alguns pontos que parecem confusos para a nobre julgadora”, faz digressão sobre as diferenças entre os diversos tipos de benfeitorias, mas apresenta tabela para o cálculo das benfeitorias existentes na propriedade (fls 64/65) repetindo exatamente os mesmos itens daquele quadro cuja soma dos valores foi criticada pela Nobre Julgadora (fls. 11/12).

Porém agora, no recurso voluntário, estão alterados diversos valores que lá constavam do quadro de fls. 11/12, de forma que a sua soma seja igual aos R\$ 1.270.449,97 adotados no cálculo do VTN originalmente.

Impossível acatar um laudo com tamanhas contradições.

Art

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2002



ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora Designada

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

VOTO VENCIDO

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

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO.

É imperioso saber qual a modalidade de lançamento tributário aplicável ao ITR e seus respectivos reflexos, principalmente quanto à determinação da base de cálculo.

Diz o festejado Souto Maior Borges, que "a opção por uma ou outra modalidade de lançamento obedece a razões de ordem puramente técnica. É à lei instituidora do tributo que cabe eleger a modalidade mais adequada de lançamento, para fins de lhe facilitar a arrecadação" (Lançamento Tributário. Malheiro Editores. São Paulo : 1999, p. 329).

In casu, o diploma de regência é a Lei nº 8.847/94, cujo art. 6º estabelece que "o lançamento do ITR será efetuado de ofício, podendo, alternativamente, serem utilizadas as modalidades com base em declaração ou por homologação". Ao mesmo tempo, no art. 18 a lei estabelece hipótese de lançamento com base em irregularidades praticadas pelo contribuinte.

Inobstante a dicção do art. 6º ser no sentido de que o lançamento será efetuado originariamente de ofício e só alternativamente pelas demais modalidades, da leitura integral e interpretação harmônica da lei, extrai-se que o lançamento será efetuado com base em declaração do contribuinte, podendo ser utilizado o lançamento de ofício, via arbitramento, quando tais declarações se mostrarem insuficientes.

Com efeito, à vista dos dispositivos legais pertinentes, em rápida síntese podemos fixar cronologicamente, os momentos que precedem o lançamento do ITR, partindo da premissa de que a base de cálculo é o Valor da Terra Nua – VTN -, segundo a dicção do art. 3º *caput*, da lei em comento:

- a) os contribuintes do ITR (art. 2º) são obrigados a apresentar, nos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal, a Declaração de Informações do ITR, da qual constará o VTN (art. 15);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.318
ACÓRDÃO N° : 303-30.283

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.318
ACÓRDÃO N° : 303-30.283

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.

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 efeito 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

Sendo o lançamento um ato estritamente individual, na dicção do art. 142 do C.T.N., importa dizer que a obtenção, tanto do valor venal, quanto do valor fundiário, como base de cálculo do IPTU e do ITR também é atividade individual. Diante da impossibilidade material da avaliação caso a caso, admite-se a prévia elaboração de plantas ou tabelas de valores, obtidas através de critérios objetivos de quantificação.

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

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, em caso relativo ao IPTU, decidiu que “para se atribuir outro valor venal ao imóvel, que não o decorrente do ano anterior mais correção monetária, é mister lei, não bastando para isso simples decreto” (STF Pleno, RE nº 87.763-1, relator Min. MOREIRA ALVES, in DJU, 23.11.1979).

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

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

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

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

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

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

O Anexo I da MP, é composto de cinco tabelas, das quais depende a tributação de todo e qualquer imóvel rural do território brasileiro. Prevê o Anexo, nessas suas diversas tabelas, as possíveis localizações dos prédios rústicos, as quais

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

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 nem mesmo com as diretrizes alinhadas no C.T.N., pois, além do VTNm não ter sido previamente fixado em lei, funcionou apenas como um referencial, não se tratando, portanto, como a base de cálculo do ITR.

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

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

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

Deflui do texto legal que milita em favor do contribuinte uma presunção de sinceridade que apenas excepcionalmente, no caso de dúvida, pode a Administração, detentora do ônus da prova, mediante processo regular, vir a elidir. Como resultado fica o Fisco autorizado a, casuisticamente, verificada uma das condições impostas pela lei, arbitrar o valor da base de cálculo, facultado, em qualquer hipótese, o contraditório. (Cfe. voto do Min. CESAR ROCHA, in Resp. nº 24.083-2-SP, p. DJU de 24.05.1993).

Ou por outra, “não merecendo fé as informações e os documentos apresentados pelo sujeito passivo, a Fazenda Pública, se quiser recorrer ao arbitramento da base de cálculo, deverá realizar uma série de atos orientados no sentido de levantar dados e elementos, concretos e verdadeiros, que conduzam de forma lógica e racional à verdade que quer demonstrar e permitam, assim, um regular

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

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.

Inobstante isto, o arbitramento preconizado pelo art. 18 da Lei nº 8.847/94, alargou indevidamente os limites impostos pelo C.T.N. em seu art. 148, já que estabelece, *in verbis*:

Nos casos de omissão de declaração ou informação, bem assim de subavaliação ou incorreção dos valores declarados por parte do contribuinte, a SRF procederá à determinação e ao lançamento do ITR com base em dados de que dispuser.

A jurisprudência administrativa rejeita esse procedimento. O Acórdão nº 11.621, da 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu que “o arbitramento (...) com base nos elementos de que dispõe o fisco é incompatível com a jurisprudência pertinente”.

Colhe-se da obra DECISÕES DE TRIBUNAIS FISCAIS, Resenha Tributária, 1975, p. 154, que “o lançamento com base isolada em elementos de cadastro não pode prosperar”, citando em apoio à tese, os acórdãos nºs 10.367, 10369 e 10.374, do Segundo Conselho de Contribuintes.

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

Outrossim, enquanto o arbitramento ditado pelo C.T.N. obriga o Fisco a lançar mão de procedimento específico para determinar a base econômica, a Lei 8.847/94 autoriza a Secretaria da Receita Federal a proceder à determinação desta mesma base econômica e ao lançamento do ITR com base nos dados de que dispuser, vale dizer, com base no VTNm, cujos valores foram obtidos à margem do procedimento estabelecido no Código Tributário Nacional.

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

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

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

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

Foi exatamente o que decidiu o E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao negar provimento à remessa Ex Officio em Mandado de Segurança nº 96.04.66394-1-PR, *in* DJU de 27.01.99, relator Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, da seguinte forma:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.318
ACÓRDÃO N° : 303-30.283

disposto no artigo 3º da Lei nº 8.847/94, taxativo na conceituação do Valor da Terra Nua.

2. Na forma do artigo 100 do C.T.N., as portarias e instruções normativas são normas complementares, principalmente, das leis.
3. O artigo 3º da Lei 8.847/94 estabeleceu a base de cálculo do I.T.R., como sendo o Valor da Terra Nua, correspondendo este ao valor do imóvel, excluídas as benfeitorias que elencou em seus incisos, sendo defesa a inovação ou modificação dessa base de cálculo, com a sua conseqüente majoração, através de normas hierarquicamente inferiores, sob pena de infringência ao princípio da hierarquia legal, com evidente violação ao texto constitucional (artigos 5º, II e 150, I, da CF/88 e 97, II do CTN).

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

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

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

Inobstante a aparente vontade do legislador em simplificar os procedimentos para o acertamento do crédito tributário, as inovações, além de introduzidas através de lei ordinária, causaram verdadeiro ônus processual ao contribuinte.

É princípio de direito que o ônus da prova compete a quem alega, com o que acha-se o art. 148 do CTN perfeitamente sintonizado. Assim, nos casos em

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

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.

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:

RECURSO N° : 123.318
ACÓRDÃO N° : 303-30.283

"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".

(...)

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

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

DECISÃO SINGULAR NULA - CERCEAMENTO DE DEFESA.

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

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 (VTNmínimo), que vier a ser questionado pelo contribuinte (grifei).

Com efeito, quando a lei fala em revisão do VTNmínimo que vier a ser questionado pelo contribuinte, por óbvio está pressupondo que (a) houve um lançamento, que (b) já ocorreu a notificação do sujeito passivo e finalmente, que (c) este interpôs regular impugnação.

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

Via de regra, diante dos fatos postos (lançamento-notificação-impugnação), o próximo passo processual, segundo as regras ditadas pelo Decreto nº 70.235/72 é a solução do litígio pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamentos - DRJs.

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.318
ACÓRDÃO N° : 303-30.283

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

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

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

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

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

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

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

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

47.1 A reclamação que versar sobre matéria de fato, isto é, discordância do contribuinte quanto aos dados informados por ele na declaração do ITR, deverá estar acompanhada dos documentos

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

relacionados no ANEXO IX, conforme o caso, comprobatórios do erro de fato alegado.

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

DESCRIÇÃO

12.6 – Informação para cálculo do valor da terra nua:

PROCEDIMENTO

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.318
ACÓRDÃO Nº : 303-30.283

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

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

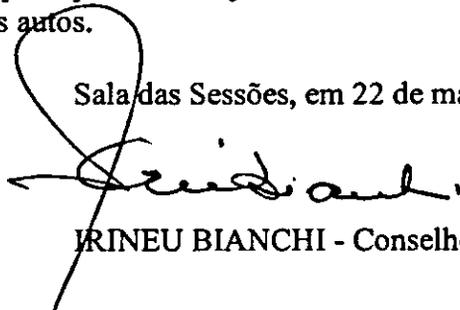
Em sendo assim, não tendo havido a regular apreciação das provas apresentadas pelo recorrente por parte do Julgador Singular, há evidente cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o que enseja declarar a nulidade do processo desde a decisão recorrida, inclusive.

As prejudiciais alinhadas, todavia, podem ser relegadas a um segundo plano, se a decisão de mérito for favorável ao contribuinte, segundo dispõe o art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72.

Com efeito, as provas trazidas estão a demonstrar que o Valor da Terra Nua da situação do imóvel acha-se aquém daquele fixado pela autoridade fazendária, cuja fixação carece de credibilidade, ante as evidências gritantes de que os valores adotados pela Secretaria da Receita Federal, e expressados nas diversas Instruções Normativas, são de duvidosa consistência, como já ficou demonstrado no bojo do presente voto.

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

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2002



IRINEU BIANCHI - Conselheiro



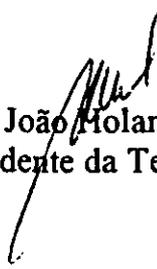
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº: 10820.001849/99-96
Recurso nº 123318

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303.30.283.

Brasília- DF 15 de abril 2003


João Holanda Costa
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 23.4.2003


LEGNDRRO FELIPE B. SILVA
PEVIDE