



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10820.002765/96-91
SESSÃO DE : 17 de abril de 2002
ACÓRDÃO Nº : 303-30.220
RECURSO Nº : 122.844
RECORRENTE : NELSON PIRES
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

ITR/95.

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Descabida a declaração, de ofício, da nulidade do lançamento eletrônico por falta de identificação, na Notificação de Lançamento, da autoridade autuante. Exegese dos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/72.

CONSTITUCIONALIDADE.

À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei ordinária sob alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade da mesma.

VALOR DA TERRA NUA mínimo.

Apresentado laudo não convincente, incabível para a revisão do VTNm constante da Instrução Normativa n.º 42/96, utilizado no lançamento efetuado pela SRF em consonância com o previsto na Lei n.º 8.847/94.

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da Notificação de Lançamento, vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, Paulo de Assis e Nilton Luiz Bartoli, por unanimidade de votos, não conhecer da arguição de inconstitucionalidade; no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi e Paulo de Assis.

Brasília-DF, em 17 de abril de 2002


JOÃO HOLLANDA COSTA
Presidente

25 MAR 2003


ANELISE DAUDT PRIETO
Relatora

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

RECURSO N° : 122.844
ACÓRDÃO N° : 303-30.220
RECORRENTE : NELSON PIRES
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP
RELATORA : ANELISE DAUDT PRIETO

RELATÓRIO

DO LANÇAMENTO

O recorrente acima qualificado, proprietário do imóvel rural "Fazenda Arapongas", situado no município de Serranópolis-GO, com área total de 1.210,0 ha, cadastrado na SRF sob n.º 1340669-8, foi notificado do lançamento do Imposto Territorial Rural e Contribuições Sindicais do Trabalhador e do Empregador, num montante de R\$ 1.721,01, relativo ao exercício de 1995.

A exigência fundamentou-se na Lei n.º 8.847/94, na Lei n.º 8.981/95, na Lei n.º 9.065/95, no Decreto-Lei n.º 1.146/70, art. 5.º, c/c Decreto-Lei n.º 1.989/82, artigo 1.º e parágrafos, na Lei 8.315/91 e no Decreto-Lei n.º 1.166/71, artigo 4.º e parágrafos.

DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte impugnou o feito, afirmando que o lançamento trouxe majoração no valor em UFIR de 81,1%, expressiva em relação a 1994. Em relação a 1993, tal majoração foi de 164,2%.

Quanto ao Direito, apresentou longo arrazoado contra a cobrança do ITR e das contribuições, cuja síntese é:

1- Defeitos contidos na lei

A Lei n.º 8.847/94, ao estabelecer, em seu artigo 6.º, uma espécie híbrida de lançamento, misto de ofício e com base na declaração, permitindo ainda a modalidade por homologação, feriu de forma flagrante as normas contidas nos artigos 147 a 150 do CTN. Como tais normas do CTN vêm sendo consideradas constitucionais em face de sucessivas Cartas Magnas, está-se diante de inconstitucionalidade da lei ordinária, implícita, indireta, que afronta o espírito da Lei Maior por via de sua lei complementar.

Não pode ser definido que o lançamento será realizado com base na declaração do sujeito passivo, inclusive com a cominação de severas penas em razão de declaração inexata (art. 20), e não tomar 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.

ARP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.844
ACÓRDÃO Nº : 303-30.220

“No artigo 18 da Lei n.º 8.847 está a afirmação de que 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. Mas, quando o imóvel está subavaliado? Quando serão incorretos os valores? 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. E a propósito, como o procedimento ditado pelo CTN (artigo 148) é diferente desse do art. 18 da lei ordinária, qual deverá prevalecer?”

A mesma lei que no artigo 6.º prescreve que o lançamento será efetuado de ofício, no artigo 20 estabelece hipóteses de lançamento de ofício com base em irregularidades praticadas pelo contribuinte. Só que para lançar por arbitramento ou de ofício o poder tributante terá de se valer da declaração do sujeito passivo, visto que sem ela não terá condições de saber se ele possui imóvel, onde fica, se é dotado de reserva legal, se possui benfeitorias, se emprega pessoas, qual a taxa de utilização, o grau de eficiência, enfim, aquelas infundáveis informações de que depende o lançamento tributário em causa.

O fisco, ao se valer das demais informações do declarante e arbitrar o valor da terra nua, incide no preceito do artigo 148 do CTN. E no entanto, com base em dispositivo de lei ordinária, a de n.º 8.847/94, pensa poder dispensar o processo regular de que fala o dispositivo da lei complementar, ferindo fundo o mandamento contido no inciso LV do art. 5.º da Carta Magna.

(...)

É claro que na hipótese se está diante de arbitramento, porque o ITR tem como base de cálculo o valor fundiário do imóvel rural. E o fisco, ignorando o valor declarado pelo sujeito passivo, quer arbitrar o valor do imóvel, sem, no entanto, seguir as regras ditas pelo artigo 148 do Código Tributário Nacional. Só que apenas o valor fundiário está sendo arbitrado, sendo o lançamento, nos demais aspectos, realizado com base na declaração do sujeito passivo. Aliás, de outra forma, como poderia o fisco ao menos saber que propriedades ele tem, o que, digamos, existe de benfeitorias, de reserva legal, e assim por diante? O lançamento instituído é, pois, uma figura teratológica.”

ADP

RECURSO N° : 122.844
ACÓRDÃO N° : 303-30.220

Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes, do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, que viria ao encontro do que defende.

2- Erros na aplicação das disposições da lei

O artigo 3.º, parágrafo 2.º, da Lei n.º 8.847/94, fala em levantamento de preços do hectare de terra nua dos diversos tipos de terra existentes no município. No entanto, a autoridade fixou um preço único para todas as terras, independente do seu padrão de qualidade, da distância da sede do município, das vias de acesso.

Além disso, existem erros na atribuição da IN SRF n.º 42/96: a comparação entre valores atribuídos para terras de Ribeirão Preto com os de Araçatuba é estarrecedora. É inadmissível a aplicação dessa tabela, mesmo que tivesse sido instituída conforme nosso ordenamento jurídico.

3- Majoração do tributo mediante instrução normativa

Se, de um ano para outro a tabela for corrigida em percentuais acima dos índices oficiais de reconhecimento da perda do poder aquisitivo da moeda nacional, estará configurada a majoração do tributo, figura que depende dos requisitos constitucionais da legalidade e da anterioridade, conforme artigo 150, incisos I e III, "a".

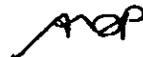
O art. 97 do CTN, em seu parágrafo 1.º, estabelece que "equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso" e seu parágrafo 2.º dispõe que "não constitui majoração de tributo, para fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo".

A jurisprudência no sentido da impossibilidade da majoração da base de cálculo em percentual acima do índice que mede a perda do poder aquisitivo da moeda é copiosa. Cita dois acórdãos do Supremo Tribunal Federal.

A tabela com os valores que integram a base de cálculo, veiculada mediante mera Instrução Normativa, a IN SRF n.º 42/96, foi publicada somente em 22/07/96. Ainda que se tratasse de lei, a publicação nessa data não poderia amparar cobrança de imposto no exercício de 1995. Segundo o artigo 104 do CTN, somente no exercício de 1997.

4- Falta de lei aplicável para 1995

A Lei n.º 8.847/94, embora com seus defeitos, existe e, no que não colidir com a ordem jurídica, surtirá efeitos, tendo inclusive renovado as demais disposições, no campo da lei ordinária, concernentes à tributação da propriedade territorial rural. Da mesma forma, tiveram validade as normas da Medida Provisória



RECURSO N° : 122.844
ACÓRDÃO N° : 303-30.220

convertida naquela lei, lembrando-se que, mesmo que não acatadas pela Lei, antes disso terão operado plenamente. Essa MP, em seu artigo 27, revogou expressamente, em 1993, as disposições acerca da tributação da propriedade rural.

Estando revogada a legislação anterior à Lei n.º 8.847/94, e não se podendo aplicar a nova lei à tributação pretendida, tanto em razão de seus defeitos intrínsecos como dos erros perpetrados em sua aplicação, tem-se que não existe norma a amparar a taxação impugnada.

5- O verdadeiro percentual de majoração

A Medida Provisória 399, publicada em 29/12/93, convertida na Lei n.º 8.847/94, foi republicada no DOU de 7/1/94. Como a nova publicação, que consubstancia a tributação renovada, contendo exclusão de incentivos, aumento do tributo e introdução de novos critérios, só ocorreu em 1994, as novas disposições só poderiam embasar tributação no exercício de 1995.

Portanto, a cobrança de 1995, feita com base na IN n.º 42/96 deve ser comparada com o imposto lançado em 1993, sendo a majoração sem base em lei, portanto, muito mais expressiva, conforme visto anteriormente.

6- Das contribuições

Como a cobrança da Contribuição para a CNA está atrelada à do ITR, a nulidade que inquina majoração do tributo contamina a contribuição. Estabelecido o VTNm pela IN SRF 42/96, ficou ferido o disposto na Constituição Federal, artigo 150, incisos I e III, "a".

Discorda do argumento de que não compete à Administração discutir questões constitucionais. Em primeiro lugar porque existem vários julgados administrativos contrariando tal evasiva, posição que a doutrina, constituída inclusive com expressivos nomes que são que foram ligados ao fisco federal, também adota. Além disso, a matéria não é somente constitucional, pois ocorreram agressões também ao Código Tributário Nacional. Finalmente, "não seria nem lógico nem moral o fisco, por meio de instrumento de sua própria lavra, a instrução normativa, majorar tributo, para depois alegar que o debate em torno dessa possibilidade encerra discussão sobre matéria constitucional, alheia à sua competência.

A cobrança da Contribuição para a CNA e da Contribuição para o SENAR têm fundamento em decretos-lei, o que representa uma restrição insuperável, imposta pelo Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988: a de não ser a matéria, objeto de ato normativo (decreto-lei), da competência do Poder Executivo (CF/88, art. 84), e de não haverem sido os Decretos-leis n.ºs 1.166/71, 1.989/82 e 1.146/70 apreciados pelo Congresso Nacional, na forma prevista no art. 25 do ADCT, estando, pois, rejeitados.

RECURSO N° : 122.844
ACÓRDÃO N° : 303-30.220

Outro óbice diz respeito ao fato de que até o advento da Carta Magna de 1988 as contribuições não tinham natureza tributária, tanto é que o CTN, que tem hoje *status* de lei complementar, dispõe em seu artigo 3.º que tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. A atual Carta Magna, em seu artigo 149, ordenou que fosse observado o disposto no artigo 146, III, que reza que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. Portanto, essa nova ordem não permite que haja cobrança desses tributos em que se constituem as contribuições em geral sem as prévias definições estabelecidas em lei complementar.

A legislação atinente às contribuições exigidas junto com o ITR não foram recepcionadas pela nova Carta, até porque isso exigiria disposição constitucional expressa, como verifica-se, por exemplo, no caso da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e outros.

Essa legislação com que se pretende embasar a cobrança trata de contribuições sociais compulsórias em favor de entidades diversas, devidas pelo proprietário rural e pelos empregados, a serem destes posteriormente descontadas pelo empregador, quando se sabe que a CF assegurou a liberdade de associação (art. 5.º, LVII a XX), inclusive sindical, e que não deixou margem a cobranças compulsórias, senão aquelas que expressamente nominou.

Intimado a instruir os autos com laudo técnico de avaliação, juntou o Laudo de Vistoria Técnica em Imóvel Rural de fls. 32/37.

DA DECISÃO SINGULAR

A decisão de Primeira Instância considerou o lançamento procedente, em decisão ementada da seguinte forma:

“VTNm. REVISÃO. LAUDO TÉCNICO DE AVALIAÇÃO.

A ausência de Laudo Técnico de avaliação do imóvel rural, acompanhado da respectiva ART, impossibilita a revisão do VTN tributado.

REDUÇÃO DO VTNm. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

A autoridade julgadora poderá, a prudente critério, rever o VTNm, à vista de perícia ou laudo técnico elaborado por profissional habilitado ou entidade especializada, obedecidos os requisitos mínimos da ABNT e com ART devidamente registrada no CREA.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis. ADP

RECURSO N° : 122.844
ACÓRDÃO N° : 303-30.220

CONTRIBUIÇÕES SINDICAIS.

As contribuições sindicais rurais são compulsórias e exigidas dos trabalhadores rurais e dos proprietários de imóveis rurais, considerados empregadores, independentemente de filiações a entidades sindicais.”

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Tempestivamente e com a comprovação da realização do depósito recursal, a contribuinte apresentou recurso voluntário em que repetiu as alegações trazidas na impugnação.

Além disso, afirmou que a autoridade julgadora, no que concerne à constitucionalidade, estaria a confundir competência para julgar ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo e recurso extraordinário com dever de apreciar questões levantadas com base em infringência à Constituição e que, segundo seu entendimento, nem o Poder Judiciário teria competência para apreciar aquelas questões, com exceção do STF. Entretanto, o procurador da Recorrente obteve sentenças favoráveis em instâncias inferiores, no Judiciário.

No que concerne ao VTN, afirmou que a autoridade singular, ao dizer que poderia deixar de calcular o imposto com base no VTNm se ficasse provado que as terras do imóvel do recorrente são de valor inferior às de padrão médio do município, confessa a arbitrariedade do critério adotado pela Secretaria da Receita Federal. Significaria que fixou o VTNm com base no valor médio das terras de cada município, agindo às avessas de Robin Wood: prejudicando os que têm terras de valor inferior e beneficiando os que têm terras de valor superior. Dessa forma, os que estiverem pagando menos que o devido não terão o que reclamar e os que estiverem pagando mais que o devido deverão arcar com o elevado custo da prova em contrário.

A decisão *a quo* afirmou que o reajuste do VTNm não implicou majoração do tributo, mas sim atualização de sua base de cálculo, conforme previsto na legislação (não especificada). Com isso, referiu-se à atualização monetária. Entretanto, a variação do imposto cobrado, de 153,3% em relação a 1994, foi acima da inflação. Inadmissível que venha a defender tal aumento, argumentando com o parágrafo 4.º do art. 7.º do Decreto 84.685/80. Tal dispositivo era de flagrante inconstitucionalidade, já que deixava na mão do INCRA o poder de aumentar a base de cálculo do imposto de todos os imóveis a partir da majoração do valor da terra nua por ele determinada, e ficou revogado com a edição da Lei n.º 8.847/94. Adicione-se a isto que não faria sentido uma majoração uniforme para todos os imóveis da localidade, como ocorrido.

Quanto às contribuições para a CNA e a CONTAG, apresenta razões que, a ser ver, devem ser analisadas pelo julgador mesmo não tendo sido apresentadas em primeira instância. Insurge-se contra a base de cálculo das mesmas, fixada por Instruções Normativas do Secretário da Receita Federal, ao arripio dos princípios da

ADP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 122.844
ACÓRDÃO N° : 303-30.220

anterioridade e da legalidade, previstos nos artigo 150, inciso I e III, alínea "b", da Constituição Federal.

Pede a declaração de nulidade da decisão de Primeira Instância, que não apreciou fundamentos da defesa, com base na alegação de que não lhe compete apreciar questões ligadas à inconstitucionalidade das leis. Caso contrário, que sejam consideradas as alegações do recurso e da impugnação e que seja anulado o débito fiscal.

No Demonstrativo de Consolidação para Pagamento à Vista de fl. 51 consta crédito tributário composto, além da receita dos impostos e contribuições constante na notificação, de multa e juros de mora.

Em cumprimento ao disposto no artigo 2.º do Decreto 3.440, de 25/04/2000, o Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes encaminhou os autos a este Conselho.

É o relatório.



RECURSO Nº : 122.844
ACÓRDÃO Nº : 303-30.220

VOTO

Tomo conhecimento do recurso, que é tempestivo, está acompanhado do depósito recursal e trata de matéria de competência deste Colegiado.

NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO POR VÍCIO FORMAL

Preliminarmente, devo abordar a questão da nulidade do lançamento em decorrência da falta de identificação do agente fiscal autuante na Notificação de Lançamento emitida por meio eletrônico, levantada por Conselheiros desta Câmara.

Importa esclarecer que tal notificação é emitida, em massa, eletronicamente, por ocasião do lançamento do ITR, não se tratando de revisão de lançamento e sim do próprio lançamento que, de acordo com o artigo 6.º da Lei 8.847/94, que vigorou até a edição da Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996, segue, a princípio, a modalidade de ofício.

Discordo da declaração, de ofício, da nulidade de tal lançamento.

Em primeiro lugar, de acordo com o artigo 59 do Decreto 70.235/72, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Por outro lado, o artigo 60 do mesmo diploma legal dispõe que outras irregularidades, incorreções, e omissões não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa ou quando não influírem na solução do litígio. Deduz-se, então, que o artigo 59 é exaustivo quanto aos casos em que a declaração de nulidade deve ser proferida.

Conclui-se, portando, que os requisitos constantes do artigo 11 daquele mesmo Decreto, entre os quais a identificação do agente, somente tornam nulo o ato de lançamento se este for proferido por autoridade incompetente ou se houver preterição do direito de defesa.

Ora, o presente caso não se consubstancia, de forma nenhuma, em cerceamento do direito de defesa, tanto é que o contribuinte apresentou as peças recursais, sabendo exatamente a quem iria procurar. Ademais, é público e notório qual a autoridade fiscal que chefia a repartição e que tem competência para praticar o ato de lançamento.

Em segundo lugar, o contribuinte sequer arguiu tal nulidade, o que corrobora a conclusão de que não se sentiu prejudicado com tal forma de lançamento. Não sendo caso de nulidade absoluta, ou seja, não sendo caso de cerceamento do

ADP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 122.844
ACÓRDÃO N° : 303-30.220

direito de defesa ou de ato praticado por autoridade incompetente, trata-se de caso que deveria ser sanado se resultasse em prejuízo ao sujeito passivo, o que não se verificou.

Entendo que a anulação de ato proferido com vício de forma, prevista no artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, somente deve ser realizada se demonstrado prejuízo para o sujeito passivo, o que deve por ele ser levantado. Tratar-se-ia, então, na prática, de saneamento do ato previsto no artigo 60 do Decreto 70.235/72. *In casu*, poder-se-ia afirmar que seria inclusive matéria preclusa, não arguída por ocasião da impugnação ao lançamento.

O argumento de que a Instrução Normativa n.º 94, de 24 de dezembro de 1997 deveria ser aqui aplicada também não me convence, haja vista que tal ato normativo é específico para **lançamentos suplementares**, decorrentes de revisão, efetuados por meio de autos de infração, o que não se aplica ao presente.

Mesmo que assim não fosse, é jurisprudência nesta Casa que tais atos não vinculam as decisões deste Colegiado. Com base neste mesmo argumento, rejeito também as alegações quanto à possível aplicabilidade do disposto no Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 2, de 03/02/99, à presente lide.

Um terceiro ponto a ser considerado diz respeito à economia processual, que ficaria a léguas de distância a partir de uma decisão como a que ora questiono. Basta imaginar-se que a autoridade deveria proceder, dentro de cinco anos, conforme art. 173, inciso II, do CTN, a novo lançamento, ao qual provavelmente se seguiria nova impugnação, outra decisão, e outro recurso voluntário. A ninguém interessa tal acréscimo de custo: nem ao contribuinte e nem ao Estado.

O princípio da proporcionalidade, que no Direito Administrativo emana a idéia de que “as competências administrativas só podem ser validamente exercidas na extensão e intensidade proporcionais ao que seja realmente demandado para cumprimento da finalidade de interesse público a que estão atreladas” (MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 9.ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 67) estaria sendo seriamente violado.

Finalizando, trago a decisão a seguir, que corrobora o exposto:

“TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4.ª REGIÃO. Primeira Seção. Ementa: Embargos Infringentes. Notificação Fiscal de Lançamento de Débito. Art. 11 do Decreto 70.235/72. Falta do Nome, Cargo e Matrícula do Expeditor. Ausência de Nulidade.

1. A falta de indicação, no auto de notificação de lançamento fiscal expedido por meio eletrônico, do nome, cargo e matrícula do servidor público que o emitiu, somente acarreta nulidade do documento quando evidente o prejuízo causado ao contribuinte.

ADP

RECURSO Nº : 122.844
ACÓRDÃO Nº : 303-30.220

2. No caso dos autos, a notificação deve ser tida como válida, uma vez que cumpriu suas finalidades, cientificando o recorrente da existência do lançamento e oportunizando-lhe prazo para defesa.

3. Embargos infringentes improvidos.”

Embargos Infringentes em AC n.º 2000.04.01.025261-7/SC. Relator Juiz José Luiz B. Germano da Silva. Data da Sessão: 04/10/00. D.J.U. 2-E de 08/11/00, p. 49.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento por falta de identificação da autoridade lançadora.

ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 8.847/94

O contribuinte pede também que seja decretada a nulidade da decisão de Primeira Instância, que deixou de manifestar-se sobre a alegada inconstitucionalidade das leis. Além disso, aduz que a Lei nº 8.847/94, ordinária, teria ferido o disposto nos artigos 97, 147 a 150 do CTN, que tem *status* de lei complementar.

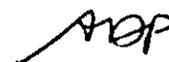
No que concerne à Constituição Federal, a lei estaria contra o artigo 150, incisos I e III. A cobrança das contribuições também seria inconstitucional.

Em primeiro lugar, importa deixar claro que não se está a discutir, de forma alguma, a possibilidade de, na instância administrativa, ser decretada, com efeito *erga omnes*, a inconstitucionalidade de lei.

O que está em pauta é a possibilidade das instâncias administrativas federais, tanto as delegacias de julgamento quanto os conselhos de contribuintes, deixarem de aplicar lei ordinária por que a consideram ilegal perante norma complementar ou inconstitucional.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.844
ACÓRDÃO Nº : 303-30.220

compatibilidade vertical, entroncando, pois, na norma de maior superioridade hierárquica, que ficou ofendida – a Constituição.

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.844
ACÓRDÃO Nº : 303-30.220

administrativamente as leis ou atos normativos que considerar inconstitucionais, traz também a posição do Ministro Moreira Alves, que relatou no STF-Pleno, a Adin nº 221/DF-medida cautelar, onde ficou ressaltado que:

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

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

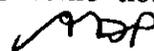
I - abster-se de constituí-los;

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 122.844
ACÓRDÃO N° : 303-30.220

demais, consolidando normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais. Transcrevo alguns trechos a seguir:

“O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, incisos IV e VI, da Constituição, e tendo em vista o disposto nos arts. 131 da Lei nº 8 213, de 24 de julho de 1991, alterada pela Medida Provisória nº 1.523-12, de 25 de setembro de 1997, 77 da Lei nº 9 430, de 27 de dezembro de 1996, e 1º a 4º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997,

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.

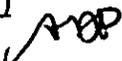
§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 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)

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.844
ACÓRDÃO Nº : 303-30.220

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

- 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.

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, à Constituição Federal. Muito menos ainda deixar de aplicar lei por entender que ela fere a dispositivo constitucional.

Então, rejeito, também, a preliminar de nulidade da decisão singular e todas as alegações supracitadas envolvendo a impossibilidade a aplicação da Lei nº 8.847/94 por ilegalidade ou inconstitucionalidade, bem como as manifestações quanto a possível inconstitucionalidade das normas relativas às contribuições.

Portanto, tendo sido demonstrado ser descabida a negativa de aplicação da referida lei por parte deste Colegiado face aos argumentos levantados, passo à questão da legalidade o lançamento. Importante ressaltar que a questão relativa à data da publicação no DOU da retificação da Lei nº 8.847/94, em 7 de janeiro de 1994, não afeta o lançamento do exercício de 1995 de que se cuida.

ADP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 122.844
ACÓRDÃO N° : 303-30.220

O contribuinte, em sua declaração, apresentou como base de cálculo para o ITR/95 um VTN inferior àquele mínimo estabelecido pela SRF por meio da Instrução Normativa n.º 42/96.

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

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

§ 1º 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.

§ 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 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 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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.844
ACÓRDÃO Nº : 303-30.220

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 com a impugnação não me convence porque não atende aos quesitos, sendo que sequer refere-se à data da ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, é importante que seja tecida uma consideração a respeito do Demonstrativo de Consolidação para Pagamento à Vista que consta da fl. 51. Depreende-se do mesmo que seria cobrada, além do tributo e das contribuições que constavam da Notificação de Lançamento, a multa de mora.

Do lançamento tributário impugnado e da decisão recorrida não consta explicitamente a exigência sob aquele título e, portanto, é compreensível que tal matéria não tenha sido, especificamente, objeto do recurso. Mas verifica-se aí um gritante cerceamento do direito de defesa, pois a multa seria cobrada totalmente fora do devido processo legal, o que tornaria tal ato administrativo nulo de pleno direito, de acordo com o previsto no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72.

Saliente-se que, mesmo que assim não fosse, tal cobrança seria totalmente descabida pois, conforme o art. 151, inciso III, do CTN, a impugnação tempestiva ao lançamento do crédito tributário suspende sua exigibilidade e, portanto, é alterada a data do vencimento da obrigação para depois da notificação da decisão administrativa que transitará em julgado.

Pelo exposto, por voto não tomar conhecimento do recurso voluntário no que concerne às arguições de inconstitucionalidade das leis, ressaltando, entretanto, que possível cobrança da multa de mora seria ato nulo de pleno direito.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2002


ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora



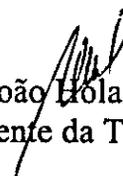
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº: 10820.002765/96-91
Recurso n.º: 122.844

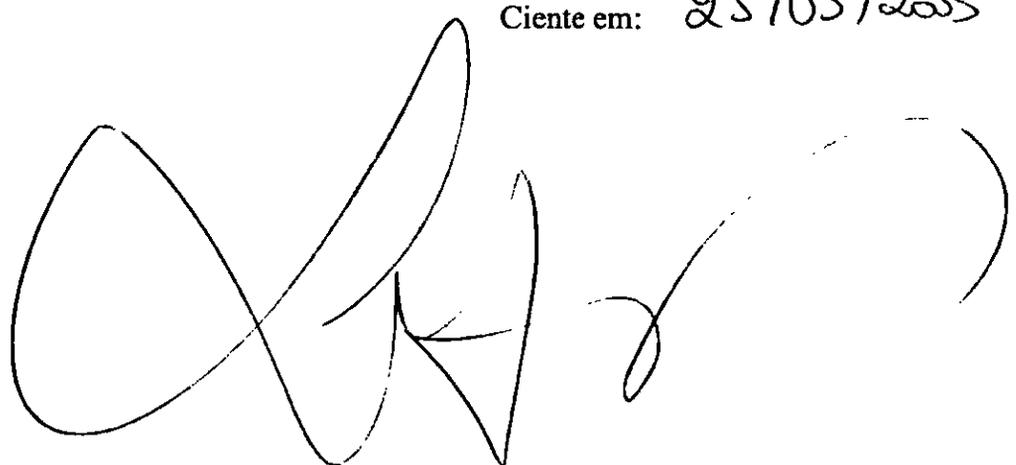
TERMO DE INTIMAÇÃO

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 303.30.220

Brasília- DF 19 de março de 2003


João Holanda Costa
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 25/03/2003


LEANDRO FELIPE BUENO
PFN IDT