



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10835.001684/ 97-86  
SESSÃO DE : 20 de fevereiro de 2002  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133  
RECURSO Nº : 122.640  
RECORRENTE : ANTONIO LUIZARI  
RECORRIDA : DRJ/CAMPO GRANDE / MS

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Rejeitada a preliminar de nulidade da Notificação de Lançamento uma vez não caracterizado o cerceamento de defesa.

Não compete à autoridade administrativa discutir e decidir da arguição de ilegalidade e de inconstitucionalidade da legislação em que se fundamentou a cobrança do imposto, sendo esta a única matéria trazida no recurso do contribuinte.

Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade da notificação de lançamento por vício formal, vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, relator, Paulo de Assis, Nilton Luiz Bartoli e Manuel D'Assunção Ferreira Gomes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento feito sem base legal, vencido o Conselheiro Irineu Bianchi, relator, e no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, relator, e Paulo de Assis. Designado para redigir o Acórdão o Conselheiro João Holanda Costa.

Brasília-DF, em 20 de fevereiro de 2002

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente e Relator Designado

08 AGO 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros : ANELISE DAUDT PRIETO, ZENALDO LOIBMAN, LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS (Suplente). Ausente o Conselheiro CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133  
RECORRENTE : ANTONIO LUIZ ARI  
RECORRIDA : DRJ/CAMPO GRANDE/MS  
RELATOR(A) : IRINEU BIANCHI

## RELATÓRIO

Antônio Luizari recebeu notificação de lançamento do ITR/1995 incidente sobre o imóvel rural denominado "Fazenda Guaporé", localizada no Município de Vila Bela da Santíssima Trindade/MT, com área de 8.602,0 hectares, com número de registro na SRF 2777796.0. Foi lançada também a cobrança das contribuições para os Sindicatos do Trabalhador e do Empregador e a do SENAR. O contribuinte declarou de VTN R\$ 69.028,32, ao passo que a Receita Federal calculou o ITR considerando o VTN de R\$ 371.954,78. O ITR exigido é de R\$ 12.646,46. O VTNm é de R\$ 96,0, fixado para as terras do Município.

Na impugnação, o contribuinte alega que o § 2º do art. 3º da Lei 8.847/94 está eivado de ilegalidade e de inconstitucionalidade; além disso, a Secretaria da Receita Federal tornou estes tributos (o ITR e contribuição à CNA) porque cobrando-os com valores maiores do que os recolhidos em 1993, desrespeitou a alínea b, do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal que proíbe a cobrança de tributos no mesmo exercício em que haja sido publicada a Lei que os instituiu ou aumentou. Além disso, a contribuição à CNA sofre ainda de outro vício, pois a legislação que a prevê não foi recepcionada pela Nova Constituição Federal.

A autoridade julgadora de primeira instância proferiu sua decisão que está assim ementada:

**"ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL.  
VTN - VALOR DA TERRA NUA.  
CONTRIBUIÇÕES: CNA E SENAR.  
EXERCÍCIO: 1.996.**

Se o lançamento contestado tem sua origem em valores oriundos de pesquisa nacional de preços da terra, estes publicados em atos normativos, nos termos do artigo 3º, § 2º, da Lei nº 8.847/94, prevalece quando não oferecidos elementos de convicção para sua modificação, com base no § 4º do mesmo artigo.

0

**VTNm/BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.**

A autoridade julgadora só poderá rever, a prudente critério, o VTNm à vista de perícia ou laudo técnico elaborado por

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133

profissional habilitado ou entidade especializada, obedecidos os requisitos mínimos da ABNT e com ART, devidamente registrada no CREA.

As contribuições CNA e SENAR são lançadas e cobradas juntamente com o Imposto Territorial Rural por determinação legal.”

IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE”.

O julgador de primeira instância que inicialmente esclarece que a cobrança do ITR tem por base a Lei 8.847/94, art. 3º *caput* e seus parágrafos 1º, 2º e 3º e no parágrafo único do artigo 1º da IN-SRF nº 58, de 14/10/96 acrescenta que, não concordando o contribuinte com o valor lançado, tem ele a possibilidade de solicitar a revisão, aprestando laudo técnico emitido nos termos do § 4º do art. 3º da Lei 8.847/96. O contribuinte deixou de usar essa faculdade não apresentando o laudo técnico, único instrumento que possibilitaria avaliar corretamente a propriedade. Ademais, quanto à discussão proposta pelo contribuinte, relembra que não cabe na esfera administrativa, discutir se uma lei é inconstitucional já que a competência para julgar o assunto é da Justiça Comum, conforme decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ, 1ª Seção. CC 2051, DJU de 02/09/91, página 11.786). Ademais, não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional.

No seu recurso, o interessado insurge-se em preliminar contra o argumento de que “à autoridade administrativa compete cumprir o que determina a lei”, declarando que tal preceito significa uma submissão absurda pois nem sempre o que é legal é justo. Passa a analisar as normas constitucionais relativas à vedação de cobrar impostos e contribuições de caráter confiscatório.

Requer, ao final, seja acolhido o seu pleito.

É o relatório.

RECURSO N° : 122.640  
ACÓRDÃO N° : 303-30.133

### VOTO VENCEDOR

Rejeito, inicialmente, a preliminar de nulidade do processo a partir da Notificação de Lançamento como argüido na Câmara, ocasião em que reformo a posição que assumi em sessão de abril de 2.001 o que justifico pelas seguintes razões:

Inicialmente, relembro que os casos de nulidade são aqueles exaustivamente fixados pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72, a saber os atos praticados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 do mesmo Decreto 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 houver dado causa ou quando influírem na solução do litígio. No presente caso, não se vislumbra, de modo algum a prática do cerceamento de defesa tanto mais que o contribuinte defendeu-se, demonstrando entender as exigências legais e apresentou os documentos que a seu ver eram suficientes para a defesa. Ademais, ele não teve dúvida a respeito de qual a autoridade fiscal que dera origem ao lançamento e junto a esta mesma autoridade apresentou sua defesa nos devidos termo..

Ademais, o contribuinte não invocou esta preliminar, não se sentiu prejudicado na sua liberdade de defesa, não argüiu em momento algum haja sido cerceado esse seu direito. Assim, não havendo trazido qualquer prejuízo para o contribuinte, sequer houve necessidade de sanar a falha contida na notificação.

Resta acentuar ainda, quando ao comando da Instrução Normativa SRF-92/97, que não se aplica ao caso sob exame pois tal ato normativo foi baixado especificamente para lançamentos suplementares, decorrentes de revisão, efetuados por meio de autos de infração, não sendo aqui o caso.

Por fim, não se pode esquecer a consideração da economia processual, uma vez que declarada a nulidade por vício processual, viria certamente a autoridade administrativa a, dentro do prazo de cinco anos, proceder a novo lançamento, como previsto no art. 173 inciso II, do CTN.

O contribuinte fundamenta seu recurso como já o fizera na fase de impugnação, em arguir a inconstitucionalidade da cobrança do imposto. Chega ao extremo de declarar como “submissão absurda” o fato de “à autoridade

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 122.640  
ACÓRDÃO N° : 303-30.133

administrativa compete cumprir o que determina a lei”. Deve-se notar que o pedido trazido no recurso não está fundado em qualquer meio de prova prevista em lei, sobretudo deixou de juntar laudo técnico emitido na forma prevista pela Lei 8.847/94 e em cumprimento das recomendações da NBR 8.799 da ABNT.

Pelo exposto, mantenho em todos os seus termos a decisão de primeira instância

Nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das sessões, em 20 de fevereiro de 2002

  
JOÃO HOLANDA COSTA – Relator Designado

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133

### VOTO VENCIDO

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

#### Preliminar - nulidade da notificação

Em caráter preliminar, há que se examinar a ocorrência de vício formal na Notificação de Lançamento, capaz de anular o processo *ab initio*.

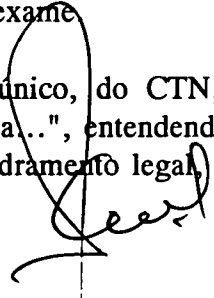
Com efeito, a notificação de lançamento, emitida por sistema eletrônico, não contém a indicação do cargo ou função, nome ou número de matrícula do chefe do órgão expedidor, nem mesmo de outro servidor autorizado para a prática de tal ato.

Reza o art. 11, inc. IV, do Decreto nº 70.235/72, que a notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente "a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula (grifei).

Apesar de o parágrafo único do mencionado dispositivo legal dispensar a assinatura na notificação de lançamento, quando a mesma for emitida por processo eletrônico, não dispensa a identificação do chefe do órgão ou do servidor autorizado, nem a indicação de seu cargo ou função e o número da respectiva matrícula.

A ausência de tal requisito essencial, vulnera o ato, **primeiro**, porque esbarra nas prescrições contidas no art. 142 e seu parágrafo, do Código Tributário Nacional, e **segundo**, porque revela a existência e vício formal, motivos estes que autorizam a decretação de nulidade da notificação em exame.

Com efeito, segundo o art. 142, parágrafo único, do CTN, "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória..", entendendo-se que esta vinculação refere-se não apenas aos fatos e seu enquadramento legal, mas também às normas procedimentais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133

Assim, o "ato deverá ser presidido pelo princípio da legalidade e ser praticado nos termos, forma, conteúdo e critérios determinados pela lei..." (MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. Do lançamento tributário: Execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999, p. 20).

Para Paulo de Barros Carvalho, "a vinculação do ato administrativo, que, no fundo, é a vinculação do procedimento aos termos estritos da lei, assume as proporções de um limite objetivo a que deverá estar atrelado o agente da administração, mas que realiza, mediatamente, o valor da segurança jurídica" (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 372).

Ou seja, o ato de lançamento deve ser executado nas hipóteses previstas em lei, por agente cuja competência foi nela estabelecida, em cumprimento às prescrições legais sobre a forma e o modo de como deverá revestir-se a exteriorização do ato, para a exigência de obrigação tributária expressa na lei.

Assim sendo, a notificação de lançamento em análise, por não conter um dos requisitos essenciais, passa à margem do princípio da estrita legalidade e escapa dos rígidos limites da atividade vinculada, ficando ela passível de anulação.

Outrossim, como ato administrativo que é, o lançamento deve apresentar-se revestido de todos os requisitos exigidos para os atos jurídicos em geral, quais sejam, ser praticado por agente capaz, referir-se a objeto lícito e ser praticado consoante forma prescrita ou não defesa em lei (art. 82, Código Civil), enquanto que o art. 145, inc. II, do mesmo diploma legal diz que é nulo o ato jurídico quando não revestir a forma prescrita em lei.

Para os casos de lançamento realizado por Auto de Infração, a SRF, através da Instrução Normativa nº 94, de 24/12/97, determinou no art. 5º, inciso VI, que "em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterà, obrigatoriamente o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN atuante".

Na sequência, o art. 6º da mesma IN prescreve que "sem prejuízo do disposto no art. 173, inciso II, da Lei nº 5.172/66, será declarada a nulidade do lançamento que houver sido constituído em desacordo com o disposto no art. 5º".

Posteriormente e em sintonia com os dispositivos legais apontados, o Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, em 3 de fevereiro de 1999, expediu

RECURSO N° : 122.640  
ACÓRDÃO N° : 303-30.133

o ADN COSIT n° 2, que “dispõe sobre a nulidade de lançamentos que contiverem vício formal e sobre o prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário objeto de lançamento declarado nulo por essa razão”, assim dispondo em sua letra "a":

Os lançamentos que contiverem vício de forma – incluídos aqueles constituídos em desacordo com o disposto no art. 5º da IN SRF n° 94, de 1997 – devem ser declarados nulos, de ofício, pela autoridade competente.

Infere-se dos termos dos diplomas retro citados, mas principalmente do ADN COSIT n° 2, que trata do lançamento, englobando o Auto de Infração e a Notificação, que é imperativa a declaração de nulidade do lançamento que contiver vício formal.

Não foi outro o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que em composição plena, por maioria de votos, reconheceu a nulidade da notificação de lançamento pela ausência de formalidade intrínseca (Acórdão CSRF/PLENO-00.002, em sessão de 11 de dezembro de 2001, ainda não publicado).

Assim, tendo em vista que a notificação de lançamento do ITR apresentada nos autos não preenche os requisitos legais, especialmente por não constar da mesma a indicação o nome do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e nem a indicação complementar de seu cargo ou função e respectivo número de matrícula, requisitos indispensáveis à formação do lançamento, como formalidade essencial, outra alternativa não se apresenta senão aquela de declarar a nulidade do lançamento.

#### Preliminar - nulidade do lançamento

Ultrapassada a questão relativa à nulidade da notificação, 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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133

*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);
- (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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133

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 CTN.

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 (cf. Código Tributário Nacional Comentado. Coordenador: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 580).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133

Assim, para que o lançamento do ITR seja feito 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.

Sendo o lançamento um ato estritamente individual, na dicção do art. 142, do CTN, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133

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 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 CTN, 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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133

“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. CÉSAR 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 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 CTN 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133

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”.

Assim, enquanto o art. 148, do CTN 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.

Outrossim, enquanto o arbitramento ditado pelo CTN 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 CTN

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133

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 deva 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 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 CTN, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133

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:

“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 nº 8.847/94, principal razão para se admitir, analisado caso a caso, os mais diversos tipos de prova apresentado pelos contribuintes,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.640  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.133


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.

Por estas razões, entendo que o lançamento é nulo.

*EX POSITIS*, conheço do recurso e voto no sentido de declarar a nulidade do lançamento.

Sala das Sessões, em 20 de fevereiro de 2002



IRINEU BIANCHI - Conselheiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º: 10835.001684/97-86

Recurso n.º 122.640

**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 ACORDÃO N° 303.30.133

Brasília-DF, 21 de maio 2002

João Holanda Costa  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 5.8.2002

LEANDRO FELIPE GUEM  
PFN/DF