



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO N° : 10840.003343/96-11  
SESSÃO DE : 05 de dezembro de 2000  
ACÓRDÃO N° : 303-29.597  
RECURSO N° : 121.125  
RECORRENTE : CLARICE FALEIROS LEMOS  
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

ITR - BASE DE CÁLCULO - VALOR DA TERRA NUA mínimo.

A base de cálculo do ITR, relativo ao exercício de 1995, é o Valor da Terra Nua - VTN declarado pelo contribuinte. Entretanto, caso este valor seja inferior ao VTN mínimo - VTNm fixado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, de acordo com o § 2º, do art. 3º, da Lei nº 8.847/94, este passará a ser o valor tributável, ficando reservado ao contribuinte o direito de provar, perante a autoridade administrativa, por meio de laudo técnico de avaliação, que preencha os requisitos fixados na NBR 8799/85 da ABNT, que o valor declarado é de fato o preço real da terra nua do imóvel rural especificado.

Nos presentes autos, a recorrente não apresentou o laudo técnico de avaliação previsto no § 4º, do art. 3º, da Lei nº 8.847/94, razão pela qual deve ser mantido o VTNm, relativo ao município de localização do imóvel, fixado pela SRF para exercício 1995, por intermédio da IN-SRF nº 42/96.

RECURSO IMPROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, relator e Nilton Luiz Bartoli. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

Brasília-DF, em 05 de dezembro de 2000

JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

21 SET 2001

MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES  
Relator "Ad hoc"

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO e SÉRGIO SILVEIRA MELO. Ausente o Conselheiro ZENALDO LOIBMAN.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.125  
ACÓRDÃO N° : 303-29.597  
RECORRENTE : CLARICE FALEIROS LEMOS  
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP  
RELATOR(A) : IRINEU BIANCHI  
RELATOR "Ad hoc" : MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES

### RELATÓRIO

CLARICE FALEIROS LEMOS, devidamente qualificada nos autos, foi notificada do lançamento do Imposto Territorial Rural – ITR e demais contribuições, no valor de R\$ 2.286,84, referente ao exercício de 1995, do imóvel rural denominado "Fazenda Santa Irene", de sua propriedade, localizado no Município de São Simão, Estado de São Paulo, inscrito na Secretaria da Receita Federal sob o nº 0767316.7.

Inconformada, impugnou o valor lançado a título de ITR (fls. 1/2), alegando em síntese que houve um acréscimo, de 1994 para 1995, na ordem de 125,97%, resultante da majoração do VTN lançado, enquanto que a inflação apurada no período não chegou a 30%.

Disse que tal majoração é ilegal frente ao que dispõe o art. 150, I, da CF/88 e art. 97, II e §§ 1º e 2º do Inc. VI, todos do Código Tributário Nacional.

Instada a produzir laudo técnico para comprovar a alegação (fls. 6), a interessada manifestou-se no sentido da desnecessidade de tal providência (fls. 8/9), à vista e confronto dos valores lançados nos exercícios de 1994 e 1996.

Encaminhados os autos à Delegacia de Julgamentos, seguiu-se a decisão de fls. 18/21, que julgou improcedente a impugnação, sendo assim ementada:

#### VALOR DA TERRA NUA MÍNIMO. VTNm.

O Valor da Terra Nua - VTN - declarado pelo contribuinte será rejeitado pela Secretaria da Receita Federal, quando inferior ao VTNm/ha fixado para o município de localização do imóvel rural.

#### VALOR DA TERRA NUA MÍNIMO - VTNm - ATUALIZAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O reajuste do VTNm não implica majoração de tributo, mas sim na atualização da base de cálculo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.125  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.597

**REDUÇÃO DO VTNm. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.**

A autoridade julgadora só pode rever, a prudente critério, o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm, à vista de perícia ou laudo técnico, elaborado por perito ou entidade especializada, obedecidos os requisitos mínimos da ABNT e com ART, devidamente registrada no CREA.

**NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.**

O não atendimento à intimação prejudica a apreciação do pleito.

Como razões de decidir, o Julgador Singular entendeu basicamente que os laudos apresentados não atendem às exigências legais, circunstância que impossibilita a revisão do lançamento.

Ciente da decisão (fls. 22), a interessada interpôs recurso voluntário (fls. 24/26) a este Terceiro Conselho de Contribuintes, repisando os argumentos deduzidos na impugnação e alegando nulidade na decisão monocrática por deficiente prestação jurisdicional.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.125  
ACÓRDÃO N° : 303-29.597

VOTO VENCEDOR

O cerne da presente controvérsia é o valor da base de cálculo utilizado no lançamento do ITR, a saber, o Valor da Terra Nua - VTN, relativo à fazenda de propriedade da recorrente devidamente identificada neste processo.

No presente caso, por ser de valor inferior ao mínimo fixado pela SRF, com fundamento no art. 3º, § 2º, da Lei nº 8.847/94, combinado com o disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 7º do Decreto nº 84.685/80, art. 1º da Portaria Interministerial MEFP/MARA e artigo 1º da IN/SRF nº 42/96, a autoridade lançadora rejeitou o VTN informado pelo contribuinte na declaração anual do ITR e utilizou VTNm por hectare, fixado para o exercício de 1995, através da IN-SRF nº 42/96, para o município de localização do imóvel objeto do presente lançamento (São Simão/SP).

Não procede as alegações do recorrente, segundo as quais, a autoridade lançadora não obedeceu ao devido procedimento legal na fixação do VTNm e que este valor inclui as benfeitorias e não foi levado em consideração a desvalorização dos imóveis rurais.

Na verdade, os VTNm dos Municípios de cada Estado, apurados no dia 31 de dezembro de 1994, para o lançamento do ITR/1995, foram estabelecidos com base nas informações de valores fundiários fornecidos pelas Secretarias de Agricultura dos Estados respectivos, bem como, no nível microrregional pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), estatisticamente tratados e ponderados de modo a evitar grandes variações entre municípios limítrofes e de um exercício para o outro, e aprovados em reunião de que participaram representantes do Ministério da Agricultura, do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e das Secretarias Estaduais de Agricultura.

Ademais, a base de cálculo do ITR (VTN/VTNm), segundo a Lei nº 8.847/1994, art. 3º, é o Valor da Terra Nua apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior e quando esse for inferior ao VTNm adota-se este. O seu valor, em cada exercício, poderá ser superior ou inferior aos valores de exercícios anteriores, dependendo dos preços de comercialização de terra nua vigentes no mercado imobiliário rural à época da sua apuração.

Assim, o Senhor Secretário da Receita Federal, ao editar a Instrução Normativa nº 42/1996, fixando os VTNm para efeito de lançamento do ITR/1995, simplesmente cumpriu uma determinação legal prevista na Lei nº 8.847/1994, art. 3º, § 2º. E, conforme mencionado anteriormente, na fixação dos VTNm obedeceu-se integralmente ao disposto nesse diploma legal, consultando-se as Secretarias Estaduais

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.125  
ACÓRDÃO N° : 303-29.597

de Agricultura e ouvindo-se o Ministério da Agricultura, Abastecimento e da Reforma Agrária. Portanto, o lançamento foi realizado com base em um VTN, determinado segundo a legislação em vigor, o que torna sem fundamento a alegação do recorrente.

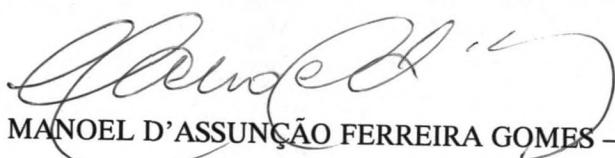
Através do recurso em apreço, o contribuinte pleiteia a alteração da base de cálculo do lançamento para um VTN inferior ao VTNm, entretanto, não apresentou o laudo técnico de avaliação determinado no § 4º, do art. 3º, da Lei nº 8.847/94, que dispõe que o contribuinte pode pleitear a utilização de um VTN inferior ao VTNm, mas, para que seja atendida sua pretensão, deverá apresentar um laudo técnico emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o que deve ser comprovado pela junta de Anotação de Responsabilidade Técnica do CREA, contendo todos os requisitos exigidos na NBR 8.799/85 da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT.

De acordo com o dispositivo legal retrocitado, o laudo técnico de avaliação tem por objetivo demonstrar, de forma inequívoca, que a terra nua de um certo imóvel de um determinado município possui características próprias que resultam em um VTN de valor inferior ao VTNm fixado para a média dos imóveis da respectiva municipalidade.

No presente caso, o laudo técnico de avaliação não foi apresentado, por este motivo voto no sentido de negar provimento ao presente Recurso, para manter a exigência fiscal em tela, nos termos do lançamento original.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2000

  
MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES – Relator “Ad hoc”

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.125  
ACÓRDÃO N° : 303-29.597

VOTO VENCIDO

O recurso é tempestivo, trata de matéria da exclusiva competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes e vem instruído com a prova da efetivação do depósito de 30%, pelo que, presentes os pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Na impugnação apresentada, assim como nas razões recursais, o inconformismo da recorrente está no sentido de que houve aumento indevido do ITR de 1994 em relação ao exercício de 1995, argumento que acolho.

Para tanto, é necessário tecer algumas considerações acerca de qual modalidade de lançamento tributário é 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 assim estabelece:

O lançamento do ITR será efetuado de ofício, podendo, alternativamente, serem utilizadas as modalidades com base em declaração ou por homologação.

O C.T.N. caracteriza o lançamento por declaração (art. 147, *caput*) e o lançamento por homologação (art. 150, *caput*), não o fazendo com relação ao lançamento oficial (art. 149, *caput*).

Diante das hipóteses elencadas nos diversos incisos do art. 149, do C.T.N., lançar *de ofício* significa: (a) fazer o lançamento independentemente de qualquer iniciativa ou providência do sujeito passivo; ou (b) fazer o lançamento quando o sujeito passivo efetua as operações de quantificação do débito de modo insuficiente.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.125  
ACÓRDÃO N° : 303-29.597

Por isto que, Souto Maior Borges afirma que o lançamento de ofício caracteriza-se pela sua inconversibilidade em qualquer outra modalidade de lançamento, enquanto ele próprio pode variavelmente atuar como sub-rogado tanto no lançamento por declaração quanto do lançamento por homologação (op. cit. p. 341).

O lançamento de ofício independentemente de qualquer iniciativa ou providência do sujeito passivo é aplicável 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 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).

Certamente que o ITR, tal como vem sendo lançado, não se coaduna com o ensinamento, porquanto o VTNm, com os respectivos valores, não se acha previamente fixado na Lei que instituiu o tributo, funcionando apenas como um referencial, não se tratando, portanto, de base de cálculo.

Tenha-se em mente que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e de observância obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, C.T.N.), 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 estreitamente vinculados a critérios legais que preordenam a atividade da Administração Fazendária.

O cálculo do montante do tributo devido é matéria sob o regime do princípio da reserva da lei, do qual decorre que os atos de administração tributária são atos de Administração vinculada. É essa uma consequência que deriva da caracterização da obrigação tributária como uma obrigação *ex lege*, e não *ex voluntate*.

Afastada a possibilidade do lançamento vir a ser efetuado com base no VTNm, resta a segunda hipótese, ou seja, ao lançamento efetuado quando o sujeito passivo efetua as operações de quantificação do débito de modo insuficiente.

Para tanto, o C.T.N. prevê o arbitramento como modalidade de lançamento derivada do lançamento oficial, contemplado, também, no art. 18 da Lei nº 8.847/94, *in verbis*:

Nos casos de omissão de declaração ou informação, bem assim de subavaliação ou incorreção dos valores declarados por parte do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.125  
ACÓRDÃO N° : 303-29.597

contribuinte, a SRF procederá à determinação e ao lançamento do ITR com base em dados de que dispuser.

Para o Professor Souto Maior Borges, o "lançamento por arbitramento é apenas uma fórmula elíptica, empregada *brevitatis causa* para designar o lançamento *ex officio* de tributos cuja base tributável é constituída por valor ou preço de bens, serviços ou atos jurídicos. O lançamento por arbitramento é, nesses termos, apenas uma subespécie qualificada do lançamento de ofício, genericamente considerado. Quando o arbitramento decorre de procedimento administrativo para revisão de lançamento a hipótese será de ato administrativo de revisão, distinto do lançamento propriamente dito. Significa tanto quanto afirmar que a Administração Fazendária é competente tanto para o lançamento quanto para sua revisão. Não que uma autoridade lançadora pratique dois lançamentos distintos: o lançamento anterior à revisão e um lançamento em revisão do anterior. (*ob.cit.* p. 337).

Mas também aqui há que ser observado o princípio da reserva legal, como aliás o prevê a parte final do art. 148 do C.T.N.:

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).

Extraímos da obra Código Tributário Nacional Comentado. Coordenação: Wladimir Passos de Freitas. São Paulo : Editora RT, 1999, p. 577), os seguintes ensinamentos:

"... quando o artigo (148, CTN) exige que o arbitramento se faça mediante *processo regular*, não o está transformando num incidente a ser resolvido com a observância do contraditório, dentro do procedimento unilateral do lançamento, mas apenas advertindo que o arbítrio utilizado não poderá ser despótico, desarrazoado ou caprichoso. Quer significar que o procedimento para arbitrar a base de cálculo do tributo haverá de ser regular, no sentido de que deverá desenvolver-se não apenas segundo os ditames da legalidade, mas, também, com a observância das regras da lógica.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.125  
ACÓRDÃO N° : 303-29.597

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.

Havendo contestação, deve-se assegurar a avaliação contraditória, diz o artigo. Como o arbitramento é unilateral, e com base nele é feito o lançamento de ofício, a contestação será apresentada como impugnação ao lançamento, prevista no art. 145. Só então é que será assegurado o procedimento contraditório na avaliação da base de cálculo arbitrada. Não se garantem, portanto, a contestação e a avaliação contraditória antes do lançamento.

Na mesma esteira, Souto Maior Borges adverte que "a faculdade de arbitrar (estimar) não se confunde com a pura e simples arbitrariedade, incompatível com os critérios que presidem a atuação dos órgãos da Administração Fazendária", e complementa:

O art. 148, *in fine*, ressalva ao sujeito passivo - ou, melhor, na hipótese de contestação do arbitramento pelo sujeito passivo - a avaliação contraditória, administrativa ou judicial. O que significar estar o arbitramento sujeito a controle tanto administrativo quanto judicial.

Ora, se o arbitramento decorresse de ato de administração puramente discricionária não poderia ser objeto de controle judicial, dado que o Poder Judiciário somente pode rever os atos administrativos sobre o prisma da legalidade, não relativamente à sua conveniência e oportunidade (mérito).

Numa perspectiva normativa mais ampla, a contestação do arbitramento pelo sujeito passivo, em tais hipóteses, nada mais significa senão uma particular manifestação do exercício do direito constitucional de ampla defesa (CF, art. 5º, LV). Ademais, no tocante especificamente ao controle jurisdicional, estará subsumido o arbitramento administrativo ao princípio da cognição judicial ou da universalidade da jurisdição, com sua feição atual (CF, art. 5º, XXXV: "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito" (*ob.cit.* p. 338/339).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.125  
ACÓRDÃO N° : 303-29.597

As lições transcritas indicam 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.

Tudo isto não significa dizer que para tais fins a adoção de valores constantes de uma pauta mínima - *in casu* o VTNm - confere foros de legalidade ao arbitramento assim efetivado.

Julgando o Recurso Especial nº 23.313-0/GO, em que se discutia a adoção de valores constantes de pauta de valores como base de cálculo para o ICMS, onde a parte interessada invocava o lançamento por arbitramento, o seu relator, Ministro Demócrito Reinaldo, citando RUBEM GOMES DE SOUZA, assim expressou seu voto:

Segundo este último, a pauta fiscal não faz prova do valor da mercadoria. Em vez disto, substitui-se à prova "*e dá como provado o que se trataria de provar*". Surgiria, daí a sutil distinção entre a pauta com presunção legal. Se o valor estabelecido na pauta é o valor real do produto ou pode ser provado como o valor correto, a pauta consistiria numa presunção legal. Se, do contrário, o valor da pauta fosse reconhecidamente irreal ou se pudesse provar tal incorreção, caracterizar-se-ia a pauta como ficção da lei.

Neste último caso, não se admitira a pauta, porquanto ao direito tributário repugna a adoção de bases de cálculo que estejam completamente dissociadas do efetivo valor econômico do fenômeno tributado. Ademais, no caso concreto, a lei de regência do ICMS (por enquanto ainda o Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968) estatui que a base de cálculo do tributo é *o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria* (artigo 2º,I) (grifos no original).

Caso, ao contrário, fosse entendida a pauta fiscal como uma presunção absoluta, incorreria ela no mesmo problema, desvirtuando na essência o conceito do tributo.

Se, porém, fosse presunção relativa, aparentemente estariam resolvidas as impugnações que se lhe fazem. Nessa situação, o efeito - comum às presunções relativas - seria a inversão do ônus da prova, passando a caber ao contribuinte demonstrar que o valor constante

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.125  
ACÓRDÃO N° : 303-29.597

da pauta é incorreto, apontando o valor apropriado para sofrer a tributação.

Como se viu do artigo 148, do Codex fiscal, entretanto, o arbitramento do valor do bem, para efeito de incidência tributária, só pode ser levado a cabo pela autoridade lançadora "*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*".

Conclui-se, então, que há, na verdade, uma presunção de legitimidade e exatidão em favor das operações que dão azo à tributação (como de resto em favor dos negócios jurídicos em geral). Só quando haja suspeitas, arrimadas em provas ou indícios, de que os documentos fiscais são inidôneos, ou desmereçam credibilidade as informações prestadas pelo sujeito passivo, é que o pode o Fisco arbitrar o valor da base de cálculo mediante processo regular (grifo no original).

O arbitramento, portanto, é exceção, e incumbe à autoridade competente para o lançamento instaurar esse processo, para só ao depois, concluindo pela inexactidão dos documentos fiscais, estabelecer expressão econômica correta da base de cálculo do tributo. A fixação genérica e a priori da base de cálculo do tributo não se coaduna com a sistemática do ICMS, que exige o valor da operação como a grandeza sobre a qual incidirá a alíquota.

(...)

No caso presente, como já citei de início, cabe o pedido de segurança, visto que o principal fato em favor do direito tutelado está fora de toda controvérsia, ou seja, não houve em qualquer momento o processo a que alude o artigo 148 do CTN contra a fixação do valor da operação pelo contribuinte. Por conseguinte, o valor constante das notas fiscais continua com a presunção de veracidade

(...)

(...)

Por fim, vale mencionar, como já afirmado em alguns desses precedentes, que a predeterminação de valores nas pautas pode redundar, em última análise - e de fato redonda - na majoração do tributo, expressamente vedada pelo artigo 97, § 1º do CTN.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.125  
ACÓRDÃO N° : 303-29.597

Também o E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, negou provimento à remessa Ex Officio n° 96.04.66394-1-PR, j. em 15.12.98, relator Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, da seguinte forma:

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

É pertinente a transcrição do voto proferido pelo eminente Juiz Relator, porquanto, mesmo que em apertada síntese, bem equacionou o tema:

A base de cálculo do imposto questionado, de acordo com o artigo 3º da Lei n° 8.847/94 é o Valor da Terra Nua – VTN - apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior.

O parágrafo primeiro desse artigo estabelece que o VTN é o valor do imóvel, excluído o valor dos bens incorporados ao imóvel – construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivas e melhoradas e as florestas plantadas.

O parágrafo segundo, por sua vez, estabelece que 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.125  
ACÓRDÃO N° : 303-29.597

levantamento de preços do hectare da terra nua, para os diversos tipos de terras existentes no Município.

A Portaria Interministerial nº 1.275/91 adotou, com base no § 3º do artigo 7º do Decreto nº 84.685/80, como Valor da Terra Nua mínimo – VTNm – o menor preço de transação com terras no meio rural.

A Instrução Normativa nº 16/95, da Secretaria da Receita Federal, em seu artigo 1º aprovou, para o lançamento do Imposto Territorial Rural do exercício de 1994, a tabela que fixou o VTNm, por hectare, levantado referencialmente em 31 de dezembro de 1993.

Adotado, então, pela referida portaria, o menor preço de transação com terras no meio rural e aprovada, pela mencionada instrução, a tabela que fixou o VTNm, há clara afronta ao artigo 3º da Lei nº 8.847/94, a qual estipula ser a base de cálculo do ITR o VTN, correspondendo este ao valor do imóvel, excluindo-se o valor dos bens mencionados nos incisos I a IV, incorporados ao imóvel.

Diante disso, como já observado pelo julgador de primeiro grau, o artigo 3º da Lei nº 8.847/94 é taxativo na conceituação de VTN. E, as disposições constantes nos atos administrativos mencionados – portaria interministerial e instrução normativa - reportando-se, a primeira, ao decreto nº 84.685/80, por modificarem a base de cálculo do ITR, sem possuir força para tanto, são ilegais.

De efeito, na forma do artigo 100 do Código Tributário Nacional as portarias e instruções normativas (atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas) são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos. São fontes secundárias do direito tributário e estão elencadas em patamar hierárquico inferior, como não poderia deixar de ser, em relação à lei.

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 consequente majoração, através de normas hierarquicamente inferiores, sob pena de infringência ao princípio da hierarquia legal, com evidente

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.125  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.597

violação ao texto constitucional (artigos 5º, inciso II e 150, I da CF/88 e 97, II do CTN).

Mudando o que deve ser mudado, a situação criada para o exercício de 1995, através da Instrução Normativa nº 42/96, contém os mesmos vícios.

Destas lições se tira a certeza de que o lançamento levado a efeito não foi precedido de um procedimento específico por parte da Receita Federal, tendente a desclassificar as informações prestadas pelo sujeito passivo.

Ao argumento acresça-se a constatação de que a base de cálculo utilizada para fins de lançamento é expressivamente maior em 1995 do que aquela utilizada para o exercício de 1994. Como tal majoração não foi autorizada por lei, segue-se que a mesma afronta o ordenamento tributário pátrio.

Por estes motivos, voto no sentido de dar provimento ao recurso para anular o lançamento *ab initio*.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2000

  
IRINEU BIANCHI - Conselheiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo n.º: 10840.003343/96-11

Recurso n.º 121.125

**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 intimado a tomar ciência do ACORDÃO n 303.29.597

Brasília-DF, 18.09.01

Atenciosamente

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
3.º Conselho de Contribuintes

EM: ..... / ..... / .....

*João Holanda Costa*  
João Holanda Costa  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 24/09/2001

*João Holanda Costa*  
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL