



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

557

2. <sup>o</sup>	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 17.05.1996
C	Rubrica

**Processo n.º 10050.001763/93-74**

Sessão de : 26 de abril de 1995  
Recurso n.º: 97.538  
Recorrente: LEILA SALIM ABBAS  
Recorrida : DRF em Maringá - PR

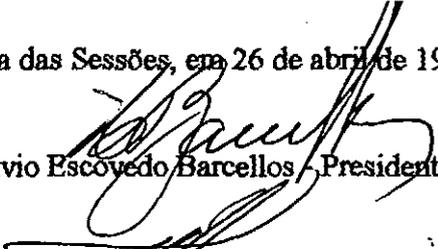
**Acórdão n.º 202-07.689**

**I TR - LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO - ERRO DE FATO** - Após notificado do lançamento, o sujeito passivo só poderá objetivar sua alteração por decisão administrativa. Não é o caso de revisão de ofício ( art. 149, incisos, do CTN ) ou retificação de ofício por erro manifesto ( art. 147, § 2º, do CTN ). Aplica-se ao caso o disposto nos artigos 145, incisos I e II, do CTN. Deve ser apreciado o pleito do sujeito passivo como matéria de prova, eis que se funda em alegação de erro de fato. **Recurso provido.**

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de Recurso interposto por **LEILA SALIM ABBAS**.

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 26 de abril de 1995.

  
Helvio Escóvedo Barcellos - Presidente

José Cabral Garofano - Relator

  
Adriana Queiroz de Carvalho - Procuradora-Representante da Fazenda Nacional

VISTA EM SESSÃO DE **27 ABR 1995**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Elio Rothe, Osvaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.

CF/fclb/RS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo n.º 10950.001763/93-74**

**Recurso n.º: 97.538**  
**Acórdão n.º: 202-07.689**  
**Recorrente: LEILA SALIM ABBAS**

## RELATÓRIO

Ao impugnar o lançamento do ITR/92, relativo ao imóvel cadastrado no INCRA sob o n. 715166.005355.0, a ora recorrente alegou ocorrência de erro de fato no preenchimento da Declaração Anual de Informação, notadamente nos campos relativos ao valor da terra nua, produção vegetal e florestas e áreas de criação animal. Às fls. 03/12 junta cópias de Nota Fiscal de Produtor Rural, no Estado do Paraná, bem como anexa cópia de formulário da SRF (fls.13), no qual, sob o n. 01.442, de 23.11.92, há comando de suspensão do ITR pelo fato de o imóvel ser inferior a um módulo fiscal (Lei n. 6.476/79, art. 50 § 1º), merecedor de isenção do tributo.

Através da Decisão n. 406/94 (fls. 20/22) foi indeferida a impugnação, donde se destaca os principais fundamentos:

*" Preliminarmente cabe esclarecer que o lançamento do ITR/92 foi realizado com base nas informações prestadas pelo contribuinte através da Declaração Anual de Informações - DAI - fls. 16, apresentada em 09.07.92;*

*O valor da terra nua foi estabelecido pelo Decreto nº 84.685/80, que em seu artigo 7º prevê: Artigo 7.º - O valor da terra nua considerado para cálculo do imposto será o declarado pelo contribuinte e não impugnado pelo INCRA.*

*No caso específico o I.T.R. foi calculado tendo como base o valor da Terra Nua declarado pelo contribuinte, no valor de Cr\$ 478.420.500,00;*

*O artigo 147 do CTN, disciplina o lançamento com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, e seus parágrafos 1º e 2º disciplinam a retificação da referida declaração;*

*A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise reduzir ou excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado do lançamento;*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo n.º 10950.001763/93-74**

**Acórdão n.º 202-07.689**

*Verifica-se, portanto, que o pedido de 06/10/93 é improcedente, pois é inaceitável a retificação da declaração após a notificação do lançamento, e é incabível e revisão de ofício pela autoridade administrativa por não estar caracterizado erro de fato conforme preceitua o artigo 147 e seus parágrafos do CTN;*

*Por outro lado, é de se recomendar caso as informações apresentadas na Declaração Anual de Informações - DAI - ITR/92, tenham sofrido alterações, que o interessado apresente de imediato junto a uma unidade da Receita Federal, a Declaração Retificadora, cujo efeito se dará para o próximo exercício. "*

Em suas razões de recurso (fls. 27) repisa haver ocorrido erro no preenchimento da Declaração Anual de Informações, de 09.07.92, e que pelo tamanho da propriedade a Lei n. 6.476/69, regulamentada pelo Decreto n. 84.685/80, assegura isenção do tributo. Junta Declaração do Escritório da EMATER, na cidade de Sarandi/PR, onde consta a ocupação do imóvel por destinação, que em seu total atinge 9,30 ha.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo n.º 10950.001763/93-74**

**Acórdão n.º 202-07.689**

**VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ CABRAL GAROFANO**

O recurso voluntário foi manifestado dentro do prazo legal. Dele conheço por tempestivo.

Dos fundamentos que levaram à decisão denegatória, ressalta que, efetivamente, a Fazenda Impositiva lançou o tributo com base nas informações prestadas pela própria contribuinte e, neste particular, não merecem reparos as conclusões da autoridade fazendária que julgou o feito em primeira instância administrativa.

Por outro lado, a recorrente sustenta que sua propriedade é menor que um módulo fiscal e comprova que a mesma é produtiva, através de documentos e declaração da EMATER.

Como se lê na Notificação/Comprovante de Pagamento do ITR/92 ( fls.14) o imóvel corresponde a 0,59 de um módulo fiscal e, de plano, seria beneficiada pela não-incidência do tributo, desde que, cumulativamente, satisfizesse mais uma condição legal. Dispõe o Decreto n. 84.685/80:

*" Art. 2º - O imposto não incidirá:*

*(...)*

*b) sobre o imóvel rural, ou conjunto de imóveis rurais, de área igual ou inferior a um módulo fiscal, desde que o contribuinte o cultive só ou com sua família, admitida a ajuda eventual de terceiros.*

*§ 1º Para efeito da não-incidência de que trata este artigo, considera-se imóvel cultivado aquele que tenha grau de utilização da terra igual ou superior a 30% (trinta por cento), calculada a percentagem sobre a relação entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável total do imóvel rural."*

Assim, como informou a recorrente através da Declaração Anual de Informação para o exercício de 1.992 (fls. 16) --- mesmo deixando de dar informações sobre outras culturas --- o imóvel apresenta 2,0 ha. de cultura de uva, o que corresponde a aproximadamente 24% (vinte e quatro por cento) do total da área aproveitável.

Julgo que todos os elementos de prova devem ser levados em consideração. Em primeiro lugar, que o imóvel corresponde a 0,59 de um módulo fiscal; em segundo, que, através de diversas notas fiscais de Produtor Rural (fls. 03/12) comprova explorar outras culturas, tais como: limão e caqui, ambos produzidos em quantidades consideráveis; em terceiro, que mesmo após o lançamento, a EMATER declara a ocupação produtiva do imóvel e, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo n.º 10950.001763/93-74**

**Acórdão n.º 202-07.689**

quarto, que a cópia da Notificação/Comprovante de Pagamento do ITR/91, confirma as alegações da apelante, porquanto o ITR calculado foi reduzido a zero, naquele exercício.

Muito embora o artigo 147, § 1º do CTN estabeleça que a comprovação do erro deva ser comunicado *antes de notificado o lançamento*, tal dispositivo deve ser visto com certa reserva, sob pena de se prejudicar a essência da obrigação tributária. Cabe trazer alguns ensinamentos do ilustre tributarista HUGO DE BRITO MACHADO:

" Diz-se por *declaração* o lançamento efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensável à sua efetivação (CTN, art. 147). Ocorrido o fato gerador do tributo, o sujeito passivo oferece à autoridade administrativa informações relativas a esse fato gerador, dando-lhe condições para constituir o crédito tributário. " É a modalidade de lançamento mais complexa, por envolver conhecimento de fatos que escapam ao controle imediato do Fisco, e que, por isso, devem ser revelados e declarados pelo próprio contribuinte em estreita colaboração com a administração pública.

Estabelece o CTN que a " retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento ". Por isto, assevera Rafael Moreno Rodrigues que " se ao preencher mencionada declaração, o contribuinte, ou seu representante, cometer algum erro que resultar em aumento de seu débito de imposto, para conseguir retificação de sua declaração e a consequente redução de sua dívida, para ajustá-la ao valor real da obrigação tributária, terá de requerê-la, antes de receber a notificação correspondente ". Tanto a *norma contida no CTN*, como a *proposição normativa* mencionadas devem ser entendidas com o devido cuidado. Admitir-se que o contribuinte, tendo cometido algum erro em sua declaração, e do qual resulte lançamento do tributo indevido, ou maior que o devido, não pode obter a exclusão, ou a redução do tributo, pelo simples fato de já haver recebido a notificação do lançamento correspondente, implica admitir-se que o tributo foi gerado, no todo ou em parte, pela declaração do contribuinte. Seria assim, fruto da declaração prestada, e não do fato gerador efetivamente ocorrido. Tal conclusão, portanto, é inaceitável. Não há tributo sem que tenha ocorrido o respectivo fato gerador, e a declaração, pelo contribuinte, de fato diverso, no todo ou em parte, do efetivamente ocorrido, não tem o poder de modificar a obrigação tributária corres-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10950.001763/93-74  
Acórdão n.º 202-07.689

pendente.

Qual seria, então, o significado do art. 147, parágrafo primeiro, do CTN? Ele significa que a primeira fase do lançamento fica encerrada com a notificação, não sendo possível a exclusão ou redução do tributo mediante alegação de erro do contribuinte, nessa primeira fase. Cabe ao contribuinte, então, indicar a fase contenciosa, pela impugnação.

Destaque-se, outrossim, que o erro de direito contido em uma declaração do contribuinte não o obriga ao pagamento do tributo correspondente. O art. 147, § 1º, do CTN, há de ser entendido nos seus devidos termos; referindo-se à necessidade de *comprovação*, indica que só abrange o erro de fato. Mas tal restrição, como aquela outra relativa a oportunidade, vale dizer, a exigência de que a retificação seja solicitada antes de ser o contribuinte notificado do lançamento, deve ser entendida tendo-se em vista que se cuida, ali, de lançamento feito mediante declaração do próprio sujeito passivo. A retificação dessa declaração, quanto aos fatos, exige prova do erro. Mas se o erro é de direito, a autoridade administrativa tem o dever legal de fazer a retificação de ofício. Esse dever é decorrência inafastável de que o lançamento há de ser feito de acordo com a lei. Assim, se o lançamento é feito, havendo erro, quer de fato, quer de direito, o contribuinte poderá obter o seu anulamento, administrativamente (antes que se torne definitivo) ou pelo Poder Judiciário. E de outro modo não poderia ser.

Ressalte-se que a disputa a respeito da distinção entre *erro de fato* e *erro de direito* só pode ser situada no que se refere à consideração dos efeitos de um e de outro. Que se distinguem não pode haver dúvida. O que se discute é se a distinção deve ter, ou não, relevância jurídica. É claro que se não tiver relevância jurídica a distinção deixa de ter sentido prático, não deixará, porém, de existir. Uma coisa são os fatos cuja ocorrência poderá ter relevância jurídica; outra é a norma que sobre estes incide. Assim, o erro pode situar-se no conhecimento dos fatos - *erro de fato* - ou no conhecimento da norma - *erro de direito*. Conhecer a regra jurídica não é só saber se ela existe. " Conhece a regra jurídica quem sabe qual o seu enunciado, inclusive qual o suporte fático sobre o qual há de incidir ". O



Processo n.º 10950.001763/93-74  
Acórdão n.º 202-07.689

*erro de fato* situa-se no conhecimento dos *atos* enquanto *simples atos*, independentemente da relevância jurídica que possam ter, já o erro de direito situa-se no conhecimento da norma; que inclui o conhecimento dos efeitos jurídicos que sua incidência produz. Rubens Gomes de Sousa destaca a necessidade dessa distinção. Para ele o *erro de fato* é o que se verifica na constatação das características materiais do fato gerador, enquanto *erro de direito* é aquele que se verifica na apreciação da natureza jurídica deste. E conclui que o *erro de fato* autoriza a efetivação de novo lançamento, ou lançamento suplementar, enquanto o *erro de direito* não o autoriza, pois "o direito se presume conhecido, o que significa que ninguém pode alegar que o desconhecia ou que errou a seu respeito". No mesmo sentido é a manifestação de Ruy de Melo e Raul Reis.

Há quem sustente não haver diferença essencial entre erro de *fato* e erro de *direito*, ensejando qualquer deles a revisão do lançamento tributário, porque o C.T.N. assim determina. Todavia, como informa Aliomar Baleeiro, "a matéria é controvertida e manifesta-se em sentido oposto a doutrina fora e dentro do Brasil." A jurisprudência, inclusive e especialmente do Supremo Tribunal Federal, ainda não superou a controvérsia. Divergindo de tributaristas ilustres sustentamos a revisibilidade do lançamento em face de erro. "O lançamento, como norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais que isto, o lançamento deve ser revisto."

Não se pode admitir que a obrigação tributária tenha outra origem que não seja a incidência da lei, vale dizer, a concretização da hipótese na mesma prevista. Daí haver decidido, com indiscutível acerto, o Tribunal Federal de Recursos, em acórdão da lavra de um de seus mais cultos integrantes, o ministro Carlos Mário Velloso: "O direito de retificar a declaração (CTN, artigo 147, § 1º. R.I.R./1975, Decreto nº 76.186/75), não se confunde com o de restituição do imposto pago indevidamente (C.T.N., art. 165), mesmo porque a preclusão do artigo 147, § 1º, CTN, ou art. 405 do RIR/1975, é puramente do direito de pedir a retificação da declaração, e não enseja interpretação no sentido de que o débito tributário lançado e notificado deve prevalecer, por isso que o lançamento tem o caráter declaratório e a obrigação tributária emerge da incidência da lei material ( C.F., artigos 19,I, e 153, § 29 ). " ( itálicos do original e destaques na transcrição).( MACHADO, HUGO DE BRITO , Temas de Direito Tributário/Págs.92/3 e 104/5 - Ed. Revista dos Tribunais--SP \*1.993).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo n.º 10950.001763/93-74

Acórdão n.º 202-07.689

Neste mesmo sentido, quanto ao direito de revisão do lançamento por erro de fato, também vale citar o douto JOSÉ WASHINGTON COELHO:

*" Prestada a declaração, ela só poderá ser retificada por iniciativa do próprio declarante antes de ser efetuado o lançamento e, mais ainda, quando o objetivo for a redução ou exclusão de tributo, há mister que seja feita a prova do erro em que se lastreou.*

*Acentue-se que, não obstante a colocação da cláusula "e antes de notificado o lançamento" permitir a impressão de que ela se vincula, unicamente, à hipótese tratada na 2ª parte do artigo ( quando o objetivo for a redução ou exclusão do tributo ), a realidade é outra, eis que ela abrange a totalidade do preceito. Isto porque, se já notificado o lançamento, não mais se poderá falar em retificação, mas, sim, em reclamação." ( destaque na transcrição ) - ( COELHO, JOSÉ WASHINGTON, Código Tributário Nacional Interpretado/ pág.159 - Edições Correio da Manhã-RJ \* 1.968 ).*

Tendo a autoridade fazendária, que julgou o feito em primeira instância administrativa, entendido não restar comprovado erro de fato que ensejaria a revisão do lançamento, sua conclusão foi no sentido de indeferir o pleito do contribuinte por não merecer a **revisão de ofício**, prevista no artigo 147, § 1º do CTN.

Dos trechos acima transcritos, em resumo, chega-se ao juízo de que na ocorrência de erro de fato na declaração do sujeito passivo, não mais pode o lançamento originário ser alterado, eis que o mesmo já está aperfeiçoado, contudo, desde que tal erro de fato seja provado, objetivamente, durante a fase impugnatória, o lançamento pode ser alterado não de ofício e, sim, em virtude de decisão estampada em julgamento monocrático ou colegiado. Intelligência dos incisos I e II do artigo 145 do CTN.

Como estão demonstrados os fatos, sinto que a recorrente comprovou, objetivamente, ter incorrido em erro à espécie, bem como sua propriedade é merecedora da não-incidência do imposto, como faculta o artigo 2º, letra b, § 1º do Decreto n.º 84.685/80. Acresce que a decisão recorrida não se pronunciou sobre as notas fiscais de venda de produtos agrícolas ( fls. 03/12), assim como não mereceu de sua parte manifestação sobre o tamanho da propriedade --- menor do que um módulo fiscal --- e, ainda, que por tal razão o ITR/91 devido foi reduzido a zero (fls15). Não aceitar as provas trazidas pela recorrente é decisão subjetiva do julgador singular, que, por si só, autorizada a formação de sua convicção que deve ser respeitada, e não necessariamente mantida pela instância superior.



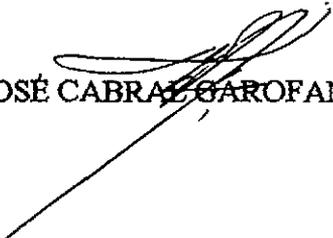
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo n.º 10950.001763/93-74**  
**Acórdão n.º 202-07.689**

Tenho que tais elementos são provas produzidas pela apelante, dirigidas a comprovar o erro de fato em sua declaração oferecida em 09.07.92, e disto, seu pleito é merecedor de julgamento e não sujeito a possível revisão de ofício, como fundamentou a decisão recorrida. Seria o caso de retificação de ofício, se constatado erro manifesto ( art. 147, § 2º, CTN) ou então poderia ser revisto o **lançamento na modalidade de ofício**, se verificada as hipóteses previstas nos incisos I a IX do artigo 149 do Código, que aplicam-se à situações bem diversas daquela aqui tratada.

São estas razões de decidir que me levam a **DAR** provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 26 de abril de 1995.

  
JOSE CABRAL GAROFANO