



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 20/04/1998
C	<i>soluto</i>
	Rubrica

Processo : 13212.000105/95-50**Acórdão : 202-09.448****Sessão : 28 de agosto de 1997****Recurso : 100.862****Recorrente : JADIRMARCOS DEPRÁ****Recorrida : DRJ em Belém - PA**

ITR - VTN - A prova hábil, para impugnar a base de cálculo adotada no lançamento, é o laudo de avaliação acompanhado de cópia da Anotação de Responsabilidade Técnica - ART devidamente registrada no CREA e que demonstre o atendimento dos requisitos das Normas da ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas (NBR 8799), através da explicitação dos métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel e dos bens nele incorporados. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **JADIRMARCOS DEPRÁ.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Ausente o Conselheiro José de Almeida Coelho.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 1997

[Assinatura]
Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

[Assinatura]
Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Fernando Augusto Phebo Jr. (Suplente), Antonio Sinhite Myasava e José Cabral Garofano.

cgf/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13212.000105/95-50

Acórdão : 202-09.448

Recurso : 100.862

Recorrente : JADIRMARCOS DEPRÁ

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 29/31:

“O contribuinte em destaque foi notificado a pagar o Imposto s/ a Propriedade Territorial Rural - ITR, Contribuição SENAR e Contribuição Sindical Rural CNA - CONTAG, no montante de 11.470,73 UFIR, correspondente ao lançamento de 1994, referente ao imóvel rural inscrito na Receita Federal sob o nº. 3982720.8, com área de 4.282,8ha, situado no Município de Ulianópolis-PA (fl. 11).

2. Discordando da imposição fiscal, inaugura o sujeito passivo o contencioso administrativo com a contestação de fls. 01/06, dando ênfase aos argumentos a seguir sumariados:

- em preliminar, que o VTNm do Município de Paragominas-PA, 252,74 UFIR/hectare, referente ao exercício de 1994, que somente veio a ser fixado em 1995, através da IN SRF nº 16/95, traduz um acréscimo real na ordem de 32,67% em relação àquele instituído para lançamento de 1993, prova incontestável de violação ao Princípio Constitucional da Anterioridade da Lei, que impede a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou;

- em mérito, que a legislação de regência permite à autoridade administrativa competente rever, com base em laudo técnico emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o VTNm que vier a ser questionado pelo contribuinte;

- que o documento juntado como elemento de prova, firmado pelo INCRA- Unidade Avançada de Paragominas, à fl. 08, demonstra que o preço médio do hectare, efetivamente praticado no Município, corresponde a R\$-62,60; e



Processo : 13212.000105/95-50

Acórdão : 202-09.448

- que outro elemento causador da elevação do tributo é o fato de não estar sendo considerada como área utilizável 2.500 hectares de projeto de manejo sustentado, conforme projeto apresentado em cópia pela impugnante (fls. 13/20), o que reclama a competente revisão na digitação dos dados.”

A Autoridade Singular, mediante a dita decisão, julgou procedente a exigência do crédito tributário em foco, sob os seguintes fundamentos, *verbis*:

“Em relação ao disposto no art. 15 do Decreto nº. 70.235/72, foi a impugnação apresentada no prazo regulamentar, uma vez que o contribuinte, regularmente intimado em 19/10/95 (AR de fl. 12), contestou a exigência fiscal em 27/10/95, conforme carimbo de protocolização apostado à fl. 01.

4. Como questionamento introdutório, ressalta o impugnante que as disposições da IN SRF nº. 16/95, somente baixada em 27/03/95, não podem ter qualquer influência sobre o lançamento ora contestado, por contrariar dispositivo constitucional que torna defeso ao sujeito ativo detentor da competência tributária cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a Lei que o instituiu ou aumentou

5. Embora tenha o contribuinte se reportado ao Princípio da Anterioridade da Lei, entende o julgador monocrático deva o assunto ser apreciado, nesse particular, sob a ótica de outra máxima constitucional: o Princípio da Reserva Legal.

5.1. O mandamento da estrita legalidade, consagrado no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, prescreve, *verbis*:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

.....

5.2. No mesmo sentido, o art. 97 da Lei nº 5.172/66 (CTN), descreve as hipóteses que somente poderão ser estabelecidas por intermédio de lei, sob pena de invalidade, a saber:

Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:



Processo : 13212.000105/95-50

Acórdão : 202-09.448

I - a instituição de tributos, ou a sua majoração;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

5.3. Ora, se a Carta Magna e o CTN, alçado à categoria de lei complementar, condicionam a existência prévia de lei para instituição e majoração de tributos, não pode pretender o contribuinte que uma instrução normativa, como norma complementar das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, na forma do art. 100, da precitada legislação codificada, tenha o condão de majorar o Imposto Territorial Rural.

5.4. No contexto da legislação tributária, a IN SRF nº. 16/95 exerce, tão-somente, a função de tornar pública a aprovação, pelo Secretário da Receita Federal, dos valores representativos do VTNm, por hectare, apurados referencialmente em 31/12/93, em obediência às determinações do art. 3º, da Lei nº. 8.847, de 28/01/94.

6. Assim, na situação em comento, não há que se falar em majoração de imposto ou violação de preceitos constitucionais. Nenhum tributo foi instituído ou aumentado sem previsão legal. Na verdade, o lançamento ITR/94 foi contemplado com a utilização de critérios de valoração do VTNm estabelecidos segundo sistemática desenvolvida pela Secretaria da Receita Federal, após audiência do Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, em conjunto com as Secretarias de Agricultura dos Estados, conforme prerrogativa insculpida no § 2º, do art. 3º, da mencionada Lei nº. 8.847/94.

6.1 Registre-se, porém, que o critério a que se refere o item precedente não é absoluto. O mesmo texto legal que atribui competência à Secretaria da Receita Federal para fixar do VTNm, contempla a possibilidade de revisão do mesmo, com o fito de corrigir distorções porventura existentes.

6.2. Por envolver questão de mérito, passa o assunto a ser discutido nos tópicos seguintes, á luz dos dispositivos pertinentes da legislação de regência.

7. A base de cálculo do ITR é o Valor da Terra Nua - VTN, apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior e informado na declaração apresentada



Processo : 13212.000105/95-50

Acórdão : 202-09.448

pelo contribuinte, retificado de ofício se inferior ao mínimo (VTNm) fixado pela Secretaria da Receita Federal.

7.1 Prevalecendo o VTNm, ao sujeito passivo é lícita a prerrogativa de discordar do valor fixado, conforme faculta o parágrafo 4º, art. 3º, da Lei 8.847/94, adiante transcrito:

"Art. 3º - (...)

.....

§ 4º - A autoridade administrativa competente poderá rever, com base em laudo técnico emitido por entidades de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm, que vier a ser questionado pelo contribuinte".

8. Constitui truísmo a tese de que o ônus da prova cabe a quem alega. Na situação examinada, rejeitado o VTN informado na declaração, porque inferior ao VTNm fixado para o município, deve o contribuinte, no contraditório, articular e instruir a defesa com os motivos de fato e de direito em que fundamenta o pedido e apresentar as provas que possuir, de maneira a enfrentar, ostensivamente, as imputações que lhes são dirigidas (art. 16, III, do Dec. nº. 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º. da Lei nº. 8.748/93).

8.1 Lauda técnico emitido por entidade de reconhecida capacitação ou profissional habilitado é o instrumento probante a que está condicionada a revisão da base de cálculo do ITR. A legislação de regência é taxativa nesse aspecto. O texto legal não especifica sua forma ou conteúdo, citação por certo dispensável, uma vez que, por definição, laudo é o ato escrito pelo avaliador, no qual fundamenta a estimativa atribuída às coisas avaliadas, justificando os preços ou valores, que julgue ser os devidos (De Plácido e Silva, Dicionário Jurídico, volume III, pág. 51, Editora Forense, 1993).

8.2 Em se tratando de imóvel tributado pelo ITR, a avaliação consiste na determinação técnica do valor qualitativo e monetário da terra nua, por hectare. Para tanto, deve contemplar o laudo exigido toda e qualquer informação que traduza com fidedignidade os métodos avaliatórios e fontes pesquisadas pelo avaliador, relevo, clima, recursos hídricos, solo, vegetação, vias de acesso, capacidade de uso da terra, etc.,



Processo : 13212.000105/95-50
Acórdão : 202-09.448

fundamentando e justificando porque ao imóvel avaliado, em função de suas peculiaridades, é atribuído valor diverso do VTNm do município.

8.3 Vale ressaltar, a propósito, que a avaliação se restringe ao imóvel objeto do lançamento impugnado. Não está em discussão o valor de VTNm do município. Este só poderá ser modificado por ato do Secretário da Receita Federal, sendo defeso ao julgador administrativo qualquer pronunciamento a respeito da matéria.

8.4 Conforme jurisprudência já formada, a instância administrativa não é competente para avaliar e mensurar o VTNm. Entretanto, logrando o impugnante comprovar, mediante avaliação contraditória, que o VTN assim quantificado reflete o real valor do imóvel objeto do lançamento, cabe ao julgador administrativo, a prudente critério, rever a base de cálculo questionada.

8.5 Apesar do permissivo legal e do amplo conhecimento das regras que condicionam a aludida revisão, harmoniosamente desenvolvido na peça vestibular, nenhum elemento foi apresentado pelo *defendente* para comprovar a incorreção do procedimento fiscal. A declaração de fl. 10, além de não reunir os elementos necessários à convicção do valor atribuído ao imóvel, reporta-se ao VTN (médio) atualmente praticado no Município de Paragominas-PA.

8.6 Nada acrescenta à solução da lide o VTN/ha declarado em vigor em outro município, mesmo próximo, à época em que foi emitido o documento (28/08/95), quando a legislação de regência é categórica ao fixar que base de cálculo do ITR é o Valor da Terra Nua - VTN, apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior.

9. Finalmente, quanto à alegação de o tributo lançado está indevidamente majorado, por não considerar uma área de 2.500,0 hectares de projeto de manejo florestal, ressalta-se que essa área, declarada como RESERVA LEGAL e isenta do ITR, nos termos do art. II, inciso I, da Lei nº. 8.847/94, foi excluída para fins de cobrança do imposto, que incidiu sobre a área tributável de 1.782,8 hectares."

Tempestivamente, o Recorrente interpôs o Recurso de fls. 34/46, onde, em suma, além de reeditar os argumentos de sua impugnação, aduz que :



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13212.000105/95-50

Acórdão : 202-09.448

a) a decisão recorrida ignorou a preliminar da anterioridade da lei tributária argüida pela Recorrente no tocante à impossibilidade de adoção do VTNm fixado na IN nº 16/95 para o cálculo do ITR/94;

b) no exercício de 1.994, o prazo para entrega da DITR fixado na IN nº 45/94 foi prorrogado até 30.09.94 e a tabela do VTNm somente foi baixada em março de 95, daí ser evidente que essa tabela não poderia constituir impugnação automática do valor declarado, o que importaria em conferir-lhe efeito retroativo;

c) se o contribuinte declara um VTN abaixo do mínimo já estabelecido pelo Fisco, a ele compete comprovar que a tabela é injusta para o seu imóvel, porém, ao contrário, se a tabela não existia ela não pode ter esse efeito automático, cabendo aí ao Fisco a prova de que a gleba vale mais do que seu titular declarou;

d) o Recorrente fez a declaração de 1.994, informando um VTN acima do VTNm então vigente (IN nº 86/93), que, embora fixado para o exercício de 93, presumia-se prorrogado enquanto outro não houvesse, sendo injusto puni-lo por descumprir uma norma que inexistia mesmo ela prevendo a possibilidade de impugnação através de laudo, invertendo, assim, o ônus da prova, com evidente prejuízos para o contribuinte;

e) a tabela do VTNm de 1.993, que serviu de parâmetro para a Recorrente, obedeceu a diretriz estabelecida no art. 7º, § 3º, do Decreto nº 84.685/80 (preço de mercado das terras);

f) a nova tabela baixada em função da lei atual é duplamente inaplicável à Recorrente, primeiro porque desconhecida e inexistente ao tempo de sua declaração e segundo porque, ainda quando pudesse retroagir, ela obedeceu a critérios substancialmente diversos (informações de órgãos oficiais ao invés de preços de mercado) e, portanto, não se poderia aplicar a quem declarou seu imposto tendo como referência a tabela anterior e os critérios vigentes época;

g) cotejando-se o art. 3º da Medida Provisória nº 399/93 com o mesmo artigo da Lei nº 8.847/94, verifica-se que o Congresso Nacional suprimiu o § 2º daquele dispositivo da Medida Provisória, que autorizava a imposição do VTNm quando superior ao VTN declarado, proibindo, assim, a autoridade fazendária de recusar o VTN declarado e impor o VTNm;

h) a previsão do VTNm no texto da Lei nº 8.847/94, apurável sem a vinculação necessária a critérios mercadológicos, presta-se tão somente para situações excepcionais, tais como omissão ou fraude do contribuinte na apresentação de sua declaração, não mais podendo constituir um substituto automático do VTN declarado; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13212.000105/95-50**Acórdão : 202-09.448**

i) no mérito, mesmo a tabela fixada pela IN nº 16/95, se aplicável fosse, seria inadequada para o imóvel da Recorrente pelo laudo específico anexo (fls. 42/46).

Às fls. 49/50, em observância ao disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260/95, o Procurador da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões, no sentido, em síntese, de que precluso está o direito do Recorrente de dilação probatória, tendo em vista os termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, manifestando, afinal, pela manutenção integral da decisão recorrida.

É o relatório.



Processo : 13212.000105/95-50

Acórdão : 202-09.448

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Conforme relatado, o Recorrente contesta o lançamento em foco, preliminarmente, deduzindo argumentos no sentido da inaplicabilidade do VTNm, fixado através da Instrução Normativa SRF nº 16/95, como sua base de cálculo, propugnando pela adoção do VTN declarado ou, no mérito, pela prevalência do VTN calculado através do Laudo de Avaliação de fls. 42/46.

Quanto à preliminar da anterioridade da lei tributária para questionar a validade da aplicação no exercício de 1994 da aludida instrução, a Autoridade Singular, nos fundamentos de sua decisão, deixou bem claro o equívoco de atribuir a essa norma complementar a majoração do tributo.

Aqui cabe realçar a natureza declaratória do ato normativo que aprova a "Tabela de Valores da Terra Nua Mínimos por Hectare", cujos valores são apurados segundo os parâmetros estabelecidos na lei e referenciado ao dia 31 de dezembro do exercício anterior ao do lançamento a que se refere, não fazendo, assim, retroagir valores atinentes a um exercício a outro pretérito.

Outro aspecto que impende ressaltar é o de que a Declaração do VTN pelo contribuinte na DITR tem que ser com estrita observância ao disposto no art. 3º da Lei nº 8.847/94 - valor do imóvel, excluído o valor dos bens incorporados ali relacionados -, ou seja, esta obrigação não está condicionada ao valor mínimo fixado para o município de localização do imóvel, o que torna sem relevância o fato de, na ocasião da apresentação da DITR, não ter sido ainda baixado o ato que aprovou esses valores.

É certo que, como reconhece o Recorrente, o VTNm, quando superior ao VTN declarado pelo contribuinte, se presta ao lançamento *ex-officio*, mas isso nada mais é que uma salvaguarda cometida pela lei ao Fisco para prevenir declarações subavaliadas com vistas à evasão do imposto.

Contudo, o VTN declarado corretamente na forma do dispositivo legal acima mencionado, mesmo que inferior ao VTNm, prevalecerá sobre este, desde que o contribuinte consiga provar essa circunstância através de meio hábil, como mais adiante será exposto no exame do mérito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13212.000105/95-50

Acórdão : 202-09.448

Por outro lado, a eventualidade dessa prova não constitui nenhuma punição e inversão de seu ônus, pois é insita à sistemática de todo tributo que utiliza a modalidade de lançamento com base em declaração do contribuinte.

Uma vez esclarecido que cada ato que aprova valores mínimos da terra nua só é válido para o exercício a que se refere e segue a lei de regência correspondente, não há que se falar em superposição de dispositivos desiguais no critério de fixação desses valores na transposição de um exercício para o outro.

Finalmente, o fato de o Congresso Nacional ter suprimido o § 2º do art. 3º da Medida Provisória nº 399/93, que previa a recusa do VTN declarado quando inferior ao VTNm, ao sancionar a Lei nº 8.847/94, não permite a interpretação de que a autoridade fazendária esteja impedida de recusar o VTN declarado e impor o VTNm.

Isto porque a análise integrada dos parágrafos do art. 3º da Lei nº 8.847/94 deixa claro a situação de cotejo entre o VTN, calculado na forma prevista no § 1º, e o VTN mínimo de que cuida o § 2º, o qual deverá ser o aceito, conforme dispõe o § 3º, caso seja superior àquele, pelo próprio significado do adjetivo mínimo, com a ressalva do disposto no § 4º.

Assim sendo, rejeito a preliminar argüida.

Antes de iniciar o exame do mérito, cabe manifestar minha discordância com a manifestação da douta Procuradoria da Fazenda Nacional que considerou precluso o direito do Recorrente de apresentar novas provas junto com o recurso voluntário (Laudo de Avaliação), nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, na sua redação atual.

Este conselho só considera como preclusa a apresentação de argumento de defesa não suscitado na fase impugnatória, admitindo a inovação na prova em homenagem ao princípio da verdade material e na conformidade com o disposto no art. 18, § 5º, do Regimento Interno.

Quanto ao art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a ambigüidade da preposição "até", por não estar referenciada a um marco pontual e sim a um período de tempo ("fase de interposição do recurso", ou seja, 30 dias da decisão singular), faz com que o seu comando não impeça a anexação de novas provas ao recurso voluntário.

Dai porque, no mérito, passo ao exame da suficiência das provas apresentadas pela Recorrente para questionar o VTNm do Município de localização do imóvel (Ulianópolis - PA), no qual fundou a presente exigência, notadamente o Laudo de Avaliação de fls. 42/46.



Processo : 13212.000105/95-50

Acórdão : 202-09.448

Este Colegiado já firmou entendimento que, em caráter individual, a inteligência do § 4º do art. 3º da Lei nº 8.847/94 integrada com as disposições do processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72), faculta ao Contribuinte impugnar a base de cálculo utilizada no lançamento atacado, seja ela oriunda de dados por ele mesmo declarado na Declaração do Imposto Territorial Rural-DITR respectiva ou decorrente do produto da área tributável pelo VTNm/ha do Município onde o imóvel rural está localizado.

Nesse diapasão, em qualquer uma dessas hipóteses, incumbe ao Contribuinte o ônus de provar através de elementos hábeis a base de cálculo que alega como correta na forma estabelecida no § 1º do art. 3º da Lei nº 8.847/94, ou seja, o Valor da Terra Nua-VTN, apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior, que é obtido através da exclusão do valor do imóvel (de mercado) dos seguintes bens nele incorporados:

- I - construções, instalações e benfeitorias;
- II - culturas permanentes e temporárias;
- III - pastagens cultivadas e melhoradas;
- IV - florestas plantadas.

E essa prova é o laudo técnico emitido por entidades de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o qual para atender os parâmetros legais acima indicados, haverá de ser específico ao imóvel rural, avaliando o seu valor de mercado e dos bens nele incorporados, de sorte a apurar o VTN que se traduz na base de cálculo alegada.

Ademais, a atividade de avaliação de imóveis está subordinada aos requisitos das Normas da ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas (NBR 8799), daí a necessidade para o convencimento da propriedade do laudo que se demonstre os métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel e aos bens nele incorporados.

Da mesma forma, a apresentação de cópia da Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, devidamente registrada no CREA, é o requisito legal que demonstra a habilitação do profissional responsável pelo laudo de avaliação.

O Laudo de fls. 42/46, não veio acompanhado da respectiva "ART" e não demonstra a observância das disposições estabelecidas na aludida norma, em especial as seguintes:

- indicação e caracterização de cada um dos elementos que contribuíram para formar a convicção do valor, não bastando a simples indicação de valores genéricos de pautas municipais ou médios, mesmo declarados por órgãos federais;



Processo : 13212.000105/95-50

Acórdão : 202-09.448

- escolha e justificativa dos métodos e critérios de avaliação;
- tratamento dos elementos de acordo com os critérios escolhidos e com o nível de precisão da avaliação;
- cálculo dos valores com base nos elementos pesquisados e nos critérios estabelecidos;
- determinação do valor final referenciado à data de apuração da base de cálculo do imposto, no caso 31.12.93.

Portanto, à luz do acima exposto, não o considero como prova suficiente para determinar a base de cálculo do imóvel do Recorrente (VTN = R\$ 60, 00 por hectare), razão pela qual, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 28 de agosto de 1997



ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO