



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13822.000866/96-96
SESSÃO DE : 05 de dezembro de 2000
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566
RECURSO Nº : 121.027
RECORRENTE : VIVALDO BIS
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

ITR. VALOR DA TERRA NUA MÍNIMO. Laudo que não atende aos requisitos da NBR 8.799/85, da ABNT, é inábil para a revisão do Valor da Terra Nua mínimo que serviu de base para o cálculo do Imposto Territorial Rural.
CONSTITUCIONALIDADE. À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma.
CONTRIBUIÇÃO SINDICAL DOS EMPREGADORES - A contribuição sindical é devida por todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do Sindicato representativo da mesma categoria ou profissão.
RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em conhecer da matéria relativa à arguição de inconstitucionalidade, vencidos os Conselheiros João Holanda Costa, Anelise Daudt Prieto, relatora, e José Fernando do Nascimento. Designado para redigir o voto relativo a essa matéria o Conselheiro Irineu Bianchi. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso com relação às contribuições e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto ao ITR, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli e Irineu Bianchi.

Brasília-DF, em 05 de dezembro de 2000


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


ANELISE DAUDT PRIETO
Relatora

11 SET 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SÉRGIO SILVEIRA MELO e MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES. Ausente o Conselheiro ZENALDO LOIBMAN.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566
RECORRENTE : VIVALDO BIS
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP
RELATORA : ANELISE DAUDT PRIETO
RELATOR DESIG. : IRINEU BIANCHI

RELATÓRIO

O recorrente acima qualificado, tendo sido notificado do lançamento do ITR de dois imóveis de sua propriedade, apresentou impugnação, alegando que:

a-) o VTNm estabelecido pela Instrução Normativa n.º 42/96, base de cálculo do imposto, está muito acima do real valor dos imóveis da região e não leva em consideração a desvalorização das terras ocorrida no período;

b-) é importante que sejam esclarecidos nos autos os critérios que nortearam a formação da base de cálculo utilizada no lançamento, inclusive refutando os documentos acostados e que seja comprovado que o valor atribuído à terra nua é efetivamente o correto;

c-) bases de cálculo não podem ser estabelecidas por normas complementares, somente por lei;

d-) é ilegal a atribuição do VTN, base de cálculo do ITR, para o cálculo de contribuição sindical, pelos motivos já expostos;

d-) a Lei que estabelece a cobrança da Contribuição Sindical do Empregador não foi amparada pela Constituição de 1988.

Para instruir o processo, juntou laudos emitidos por Prefeituras da Região de Araçatuba, relativos a imóveis situados em suas áreas rurais, e o Laudo Técnico de Avaliação de fls. 23/52, que teve por objetivo o cálculo do Valor Médio da Terra Nua para a Região de Araçatuba em dezembro de 1994.

A DRJ decidiu que os autos deveriam retornar à DRF para que o interessado fosse intimado a formalizar um processo para cada impugnação, já que o contribuinte estava impugnando, também, o lançamento de outro imóvel de sua propriedade.

Além disso, deveria apresentar laudo específico do imóvel objeto da Notificação impugnada emitido por entidade de reconhecida capacidade técnica, assinado por profissional habilitado, contendo os requisitos das Normas da ABNT –

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

Associação Brasileira de Normas Técnicas acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica-ART, evidenciando que o imóvel, objeto do lançamento, possuiria características de tal forma particulares, que o excetuavam das características gerais do município onde se localiza, pois estas já foram consideradas quando do levantamento realizado para fixação do VTNm de cada município.

Em resposta, o contribuinte apresentou o documento de fls. 59/77, contendo a impugnação, de conteúdo semelhante à anterior, mas específica para o lançamento relativo ao imóvel rural "Sítio Santo Antonio", situado no município de Penápolis-SP, com área total de 93,7 ha, cadastrado na SRF sob n.º 0750288-5

O lançamento era relativo ao Imposto Territorial Rural e às Contribuições Sindicais para o Trabalhador e para o Empregador, além da Contribuição para o SENAR, num montante de R\$ 389,24, relativo ao exercício de 1995 e estava fundamentado nas Leis nº 8.847/94 e 8981/95 e a das contribuições no Decreto-lei nº 1.146/70, art. 5.º, c/c Decreto-lei nº 1.989/82, art. 1º e parágrafos, na Lei nº 8.315/91 e no Decreto-lei nº 1.166/71, art. 4º e parágrafos.

Apresentou, também, um protesto por ter que apresentar laudo técnico específico, que teria custo elevadíssimo, seria impossível. Esclarece que o que afirma em sua impugnação é que o VTN presumido para os imóveis do município onde localiza-se o seu é excessivo e que não aceita a base de cálculo presumida, que precisa, por força de lei, ser mensurada de acordo com a grandeza que se quer medir.

O fisco estaria a reverter o ônus da prova para parte incapacitada de produzi-la. Cabe a fisco demonstrar que todos os imóveis, genericamente considerados em cada região, possuem aquele VTN padrão. Se o VTN é genérico, para cada município ou para uma região, não se pode exigir que o imóvel do contribuinte tenha características particulares. Com raras exceções, o valor da terra, sem as benfeitorias, não sofre variações dentro de uma mesma região.

A decisão de primeira instância considerou o lançamento procedente, em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural-ITR
Exercício: 1995

VALOR DA TERRA NUA. VTN.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

REDUÇÃO DO VTNM. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.

A autoridade julgadora só poderá rever, a prudente critério, o Valor da Terra Nua mínimo – VTNm, à vista de perícia ou laudo técnico, específico para o imóvel, elaborado por perito ou entidade especializada, obedecidos os requisitos mínimos da ABNT e com ART devidamente registrada no CREA, caso contrário, mantém-se o VTNm tributado.

PERÍCIA.

Considerar-se-á não formulado o pedido de perícia que deixar de atender aos requisitos legais.

CONTRIBUIÇÕES SINDICAIS. EXCLUSÃO. INAPLICABILIDADE.

Os lançamentos das contribuições sindicais, vinculados ao do ITR, não se confundem com as contribuições pagas a sindicatos, federações de livre associação, e serão mantidos quando realizados de acordo com a declaração do contribuinte e com base na legislação de regência.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Tempestivamente e com a comprovação da realização do depósito recursal, a contribuinte apresentou recurso voluntário em que alega, em suma, ter fornecido os elementos técnicos de prova próprios, que, todavia, não foram considerados pela decisão recorrida, contrariando o disposto no artigo 3º, parágrafo 4º, da Lei nº 8.847, de 22/01/94.

Acrescenta que o técnico que assinou o Laudo Técnico de Avaliação que teve como objetivo o cálculo do VTN médio para a região de Araçatuba estava habilitado para tanto, que foram seguidas as normas da ABNT, que o laudo estava acompanhado da respectiva ART e que a norma teria sido totalmente atingida. Se não, deve ser demonstrado porque.

Quanto ao pedido de perícia, teria sido formulado de maneira alternativa e suplementar. Caberia ao julgador solicitá-la caso entendesse que a prova apresentada não era suficiente, conforme artigo 18 do Decreto 70.235/72. Insiste em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

manter o requerimento de que seja realizada perícia para determinação do correto VTN para as localidades da região.

Entende que a única discussão que se apresenta nos autos refere-se não a um VTN individual, porque a propriedade seja diferente das demais localizadas naquela área e sim ao fato de que a base de cálculo adotada não é uma grandeza que tenha mensurado a hipótese de incidência dentro dos critérios legais. Em suma, contesta a base de cálculo média, ou seja, a média do VTN estabelecido para as propriedades de cada região. Tanto é que para todos os municípios ali localizados o VTNm é o mesmo.

Rebate as alegações da autoridade julgadora, de que o valor apresentado não seria relativo ao município de Penápolis, esclarecendo que este está localizado dentro da região de Araçatuba.

Aduz, também, que os laudos emitidos pelas prefeituras, relativos ao valor da terra urbana deveriam ser considerados, pois é sabido que quando o contribuinte deixa de ser tributado pelo ITR e passa a ser tributado pelo ITBI, a carga é expressivamente menor, o que demonstraria o acerto da afirmação de que o VTNm estaria superavaliado.

Repete os outros pontos trazidos na impugnação e defende serem os Conselhos de Contribuintes competentes para deixarem de aplicar a lei sob o argumento dela ser inconstitucional.

Anexa artigo do jornal "Folha da Região", de 30/07/97, com a seguinte manchete: "Contribuintes do ITR de 95 podem ter revisão de valores".

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

É o relatório. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

VOTO

A Receita Federal agiu obedecendo aos preceitos contidos na Lei que regia o lançamento para aquele exercício e, portanto, não cabe razão ao contribuinte quando afirma que a base de cálculo adotada não é uma grandeza que tenha mensurado a base de cálculo dentro dos critérios legais. Se não, vejamos.

O contribuinte, em sua declaração, apresentou como base de cálculo para o ITR/95 um VTN inferior àquele mínimo estabelecido pela SRF por meio da Instrução Normativa n.º 42/96, em consonância com o que reza a Lei nº 8.847, de 28/01/94, artigo 3º, parágrafo 2º.

Por este motivo, o lançamento foi efetuado com base no VTNm constante daquela Instrução. Ao proceder dessa forma, a autoridade realizou lançamento de ofício, modalidade explicitamente prevista para o tributo no artigo 6.º da Lei acima mencionada. Com efeito, conforme tal dispositivo:

“O lançamento do ITR será efetuado de ofício, podendo alternativamente, serem utilizadas as modalidades com base em declaração ou por homologação.”(grifo meu)

Vindo ao seu encontro, o artigo 18 do mesmo diploma legal preceitua que:

“Nos casos de omissão de declaração ou informação, bem assim de subvaliação 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.”

Ressalte-se que tais normas estão em perfeita consonância com o que dispõe o artigo 149, inciso I, do CTN, ou seja, que o lançamento é efetuado de ofício quando a lei assim o determinar.

Para a atribuição do VTNm são consideradas as características gerais do município onde está localizada o imóvel rural. Sua fixação tem como efeito principal criar uma presunção *juris tantum* em favor da Fazenda Pública, invertendo o ônus da prova caso o contribuinte se insurja contra o valor de pauta estabelecido na legislação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

Nesse sentido, o parágrafo 4º do artigo 3º da Lei 8.847/94 estabelece que a autoridade administrativa competente poderá rever, com base em laudo técnico emitido por entidades de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado, o VTNm que vier a ser questionado pelo contribuinte.

Portanto, cabe ao contribuinte comprovar que o VTN do imóvel objeto do lançamento é inferior àquele estabelecido pela Secretaria da Receita Federal de acordo com o disposto no parágrafo 2º do art. 3º da Lei 8.847/94. E isto deve ser feito por meio de laudo demostre que o imóvel possui peculiaridades específicas que o distinguem dos demais da região.

Todavia, não foi o que ocorreu nos presentes autos, em que foi apresentado laudo com o VTN para a região de Araçatuba. Não há, portanto, como acatá-lo para a revisão do VTN mínimo utilizado no lançamento.

No que concerne aos Conselhos de Contribuintes deixarem de aplicar a lei sob o argumento de que ela seja inconstitucional, a jurisprudência deste Conselho tem sido em sentido contrário e estou de acordo com ela.

Hugo de Brito Machado (*In Temas de Direito Tributário*, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134), afirma que:

“... Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada.”

A Coordenação do Sistema de Tributação da SRF assim se pronunciou através do Parecer Normativo CST nº 329, de 1970:

“...Iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional. Em abono de suas decisões, vale citar-se Ruy Barbosa Nogueira, in "Da interpretação e da aplicação das leis tributárias" (1965, pág. 72): Devemos distinguir o exercício da administração ativa, da judicante. No exercício da administração ativa o funcionário não pode negar aplicação à lei, sob mera alegação de sua inconstitucionalidade, em

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

primeiro lugar, porque não lhe cabe a função de julgar, mas de cumprir, em segundo, porque a sanção presidencial afastou do funcionário da administração ativa o exercício do "poder executivo".

À pág. 35, citando Tito Resende, continua:

"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão."

Reforçando tal posição, a Lei 9.430/96, em seu artigo 77, autorizou o Poder Executivo a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, poderia retificar seu valor ou declará-los extintos, quando tivessem sido constituídos anteriormente. Ora, se o legislador entendeu ser necessário uma lei para autorizar o afastamento da aplicação de norma que o STF entendeu ser inconstitucional, é evidente que a administração pública não pode, *sponte* sua, deixar de aplicar ato por julgá-lo inconstitucional.

Portanto, não conheço do recurso voluntário no que diz respeito às arguições de inconstitucionalidade

Quanto à legalidade da Contribuição Sindical do Empregador, importa, preliminarmente, diferenciar a contribuição prevista no artigo 149 da Constituição Federal, que é a objeto do presente lançamento, daquela a que se refere o artigo 8.º, inciso IV, da Carta Magna.

Reza o art. 149, da Constituição Federal:

"Compete à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumentos de atuação nas respectivas áreas...."

Para o Professor Hugo de Brito Machado (*In Curso de Direito Tributário*, 12ª ed. Malheiros: São Paulo, 1999, p.307):

"A contribuição social caracteriza-se como de interesse de categoria profissional ou econômica quando destinada a propiciar a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

organização dessa categoria, fornecendo recursos financeiros para a manutenção de entidade associativa.

Não se trata, é bom insistir neste ponto, de destinação de recursos arrecadados. Trata-se de vinculação da própria entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, com o contribuinte. O sujeito ativo da relação tributária, no caso, há de ser a mencionada entidade.

A essa conclusão se chega através da interpretação do artigo 149 combinado com o art. 8º, IV, da vigente Constituição. Realmente, este último dispositivo estabelece que *“a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei”*. A contribuição prevista em lei, no caso, é precisamente a contribuição social a que se refere o art. 149, restando, claro, portanto, que a ressalva está a indicar a entidade representativa da categoria profissional, ou econômica, como credora das duas contribuições. Uma, a contribuição fixada pela assembléia geral, de natureza não tributária. A outra, prevista em lei, com fundamento no art. 149, da CF/88, é a espécie de que ora se cuida.”

José Afonso da Silva trata assim o assunto:

“....contribuições de interesse das categorias profissionais, assim as contribuições às entidades dos profissionais liberais, as contribuições previstas no final do inciso IV do artigo 8.º, não porém, a que cabe à assembléia geral para custeio do sistema confederativo da representação sindical referida no mesmo inciso que, por isso, não é instituída pela união.” (*In Curso de Direito Constitucional Positivo*, 14ª edição, Malheiros Editores: São Paulo, 1997, p. 646).

A contribuição a que se refere o lançamento em questão, e que tem, também, por fundamento o artigo 149 da Constituição, está prevista no Decreto-Lei 1.166, de 15 de abril de 1971, que dispôs sobre o enquadramento e contribuição sindical rural. Seu artigo 4.º e parágrafo 1.º. trazem os seguintes textos:

“Art. 4º Caberá ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) proceder ao lançamento e cobrança da contribuição sindical devida pelos integrantes das categorias

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

profissionais e econômicas da agricultura, na conformidade do disposto no presente Decreto-lei.

§ 1.º Para efeito de cobrança da contribuição sindical dos empregadores rurais organizados em empresas ou firmas, a contribuição sindical será lançada e cobrada proporcionalmente ao capital social, e para os não organizados dessa forma, entender-se-á como capital o valor adotado para o lançamento do imposto territorial do imóvel explorado, fixado pelo INCRA, aplicando-se em ambos os casos as percentagens previstas no artigo 580, letra c, da Consolidação das Leis do Trabalho.”

Por sua vez, o artigo 579 da Consolidação das Leis do Trabalho dispõe que *"a contribuição sindical é devida por todos aqueles que participarem de uma categoria econômica ou profissional, ou de suma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão ou inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591"*.

Já o artigo 580 dispõe que *"a contribuição sindical será paga de uma só vez, anualmente"*, determinando, a seguir, as formas de seu cálculo, para as pessoas físicas e jurídicas.

Importante frisar, também, que a cobrança desta contribuição juntamente com o Imposto Territorial Rural - ITR adequa-se ao disposto no parágrafo 2º do artigo 10 do Ato das Disposições Constituições Transitórias, que assim determina:

“Até ulterior disposição legal, a cobrança das contribuições para o custeio das atividades dos sindicatos rurais será feita juntamente com a do imposto territorial rural, pelo mesmo órgão arrecadador.”

O órgão arrecadador consta da Lei nº 8.022/1990, que em seu art. 1º e §§, transferiu para a Secretaria da Receita Federal a competência de administração das receitas arrecadadas pelo INCRA.

Concluindo, há amparo legal para cobrança da Contribuição para a CNA, que tem, neste caso, a mesma base de cálculo do ITR. Trata-se do VTN e, pelos motivos já expostos, deve ser adotado o VTNm atribuído pela Receita Federal.

Finalmente, é importante que seja tecida uma consideração a respeito do Demonstrativo de Consolidação para Pagamento à Vista, que consta da fl. Depreende-se do mesmo que seria cobrada, além dos tributos que constavam da Notificação de Lançamento, a multa de mora.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

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

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

Pelo exposto, e considerando que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, conheço do mesmo, exceto quanto à arguição de inconstitucionalidade da lei. No mérito, voto por negar-lhe provimento, ressaltando, entretanto, que possível cobrança da multa de mora seria ato nulo de pleno direito.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2000


ANELISE DAUDT PRIETO – Relatora

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

VOTO VENCEDOR QUANTO A ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

Não comungo com o entendimento expressado no voto da ilustre Conselheira Relatora, uma vez que este Colegiado deve ter como norte em suas decisões a busca da verdade material, o que importa pesar as provas produzidas à luz do que nelas se contém.

Para melhor situar as motivações que me levaram a votar pelo provimento do recurso, necessária se faz uma análise prévia acerca da possibilidade deste Conselho manifestar-se sobre a inconstitucionalidade das leis.

Com efeito, entendo que este Conselho pode e deve conhecer desta discussão, pois se uma norma afrontar a *Lex Fundamental* é claro que a mesma não deve ser aplicada.

Da obra "Processo Administrativo Fiscal" de Ricardo Mariz de Oliveira e João Francisco Bianco me valho de valiosos ensinamentos, como razões de fundamento do presente voto.

Assim, inicialmente é preciso lembrar que a obrigação tributária está adstrita ao princípio da legalidade, vale dizer, que é impossível exigir tributo sem que a lei o estabeleça. É a dicção do art. 150, I, da Constituição Federal.

O princípio da legalidade remete também ao imperativo de que somente a lei é que pode estabelecer a definição do fato gerador, bem como a fixação da alíquota e da respectiva base de cálculo. É a dicção do art. 97 e incisos do C.T.N.

Sendo certo que o nascimento da obrigação tributária decorre da lei, a identificação do ilícito fiscal pela autoridade administrativa somente será possível através do exame da lei que institui o tributo supostamente devido.

Por conseguinte, é através da correta aplicação da norma jurídica ao fato concreto que se verificará o nascimento ou não da obrigação tributária. E o ilícito fiscal nada mais é do que a incorreta aplicação da norma ao fato.

Em decorrência do princípio da legalidade, todo o processo administrativo fiscal está permeado de remissões aos dispositivos legais que fundamentam a exigência do tributo discutido, competindo ao Conselho de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

Contribuintes julgar os recursos voluntários de decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação.

Diz o art. 96 do C.T.N. que "a expressão 'legislação tributária' compreende todas as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a ele pertinentes".

Como se vê, legislação tributária é o gênero do qual as leis são as espécies, e a Constituição Federal não deixa de ser uma lei, ainda que tenha natureza de forma de estrutura e não de comportamento, na definição de Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário. Saraiva. São Paulo : 1995, p. 86).

Daí porque é forçoso concluir que as normas de caráter tributário contidas na Constituição Federal também integram o conceito de legislação tributária, de que trata o art. 96 do C.T.N.

Desse modo, pode-se afirmar que na legislação reguladora do processo administrativo fiscal não há nenhum dispositivo específico que vede a aplicação de normas ou princípios de natureza constitucional nos casos a serem apreciados pelo Conselho de Contribuintes.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou a respeito, conforme assentado no voto do Conselheiro Antonio da Silva Cabral (Acórdão nº CSRF/01-0866, de 14.04.1989, DOU de 12.06.1990):

Acrescenta a recorrente que 'não é da competência dos Conselhos de Contribuintes a declaração de inconstitucionalidade de Decretos-lei ou quaisquer outros atos legislativos. De fato, só o Poder Judiciário é que pode, por via direta ou indireta, declarar tal inconstitucionalidade'.

Também aqui se equivoca a Fazenda Nacional. Em primeiro lugar, a Câmara recorrida em momento algum declarou a inconstitucionalidade do art. 21 do DL nº 2065/83. Deteve-se apenas na análise do caso concreto, entendendo que esse artigo se aplica a partir da vigência da lei. *É comum, nos meios fazendários, confundir-se declaração jurisdicional de inconstitucionalidade de lei, que é apanágio do Poder Judiciário, com aplicação de princípio constitucional, que nada mais é do que a aplicação do princípio da legalidade ao caso concreto.*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

No caso em julgamento, a Câmara recorrida simplesmente aplicou o art. 21 do DL nº 2065/83 em consonância com o princípio constitucional da irretroatividade da Lei, que consta do art. 153, parágrafo 3º, da Carta Magna. *Se a missão do Conselho de Contribuintes, consoante consta do art. 8º do Regimento Interno ao qual está submetida a Câmara recorrida, é aplicar a lei tributária, o Colegiado se portou dentro do que lhe manda o Regimento, já que sendo a Constituição a lei das leis deverá ser 'aplicada' em primeiro lugar.*

(...)

Parece evidente que o Conselho tem bem claro que o controle da constitucionalidade da lei ou dos atos normativos é da competência exclusiva do Poder Judiciário (Adin 221-0). Tanto que em nenhuma decisão o Conselho pretendeu usurpar o monopólio do Poder Judiciário de controle jurisdicional, assegurado pelo art. 5º, inciso XXXV, da Constituição. Isso porque o Conselho jamais declarou a inconstitucionalidade de lei, que é função específica e exclusiva da maioria absoluta dos membros dos tribunais judiciais (art. 97, CF).

Mas em alguns casos, o Conselho reconheceu que, em determinada situação concreta, a norma que deveria reger o nascimento da obrigação tributária estava eivada de algum vício que lhe retirava a eficácia, frente ao que dispõe o Sistema Constitucional Tributário. E, em função disso, o Conselho - no caso concreto - retirou-lhe a eficácia e limitou a sua eficácia no tempo.

Evidentemente, o que não pode ocorrer por parte do Colegiado Administrativo, é a declaração de inconstitucionalidade da norma, uma vez que tal competência, nos termos do art. 102, I, "a" e III, "b", da CF/88, é exclusiva do Supremo Tribunal Federal.

De outra parte, necessário se faz, igualmente, 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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

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.

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 do lançamento por declaração quanto do lançamento por homologação (*ob.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 estritamente vinculados a critérios legais que preordenam a atividade da Administração Fazendária.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

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 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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

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 arbitrio 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.

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 significa 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

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).

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

(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 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 inexatidão 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

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 redundando - na majoração do tributo, expressamente vedada pelo artigo 97, § 1º do CTN.

Também o E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, negou provimento à remessa Ex Officio nº 96.04.66394-1-PR, j. em 15.12.98, 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 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 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).

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 nº 8.847/94 é o Valor da Terra Nua – VTN -, apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

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 cultivadas 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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

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 conseqüente majoração, através de normas hierarquicamente inferiores, sob pena de 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).

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.

Finalmente, e apenas para argumentar, estivéssemos frente a típico caso de lançamento com base no art. 148 do C.T.N., o Laudo Técnico apresentado pelo recorrente não poderia ser refutado da forma como o foi.

Para a atribuição do VTNm, supostamente são consideradas as características gerais da região onde está localizada a propriedade rural e ao contrário de que se afirma, a fixação do VTNm não tem o condão de criar uma presunção *juris tantum* em favor da Fazenda Pública.

A possibilidade do contraditório fica patenteada pela apresentação do Laudo de Avaliação, inscrita no § 4º do art. 3º da Lei 8.847/94, que permitiu ao contribuinte a apresentação de instrumento, no qual reste comprovado existir em sua propriedade características peculiares que a distingam das demais da região, à vista do qual, poderá a autoridade administrativa rever o VTNm que lhe fora atribuído.

Assim, o Laudo de Avaliação que preencha os requisitos legais é o meio hábil para que a autoridade administrativa possa rever o VTNm questionado pelo contribuinte, e, por se configurar em prova de fundamental importância para o deslinde dos casos em que esteja presente tal questionamento, o Laudo Técnico de Avaliação deverá fornecer elementos suficientes ao embasamento da revisão do VTNm, pleiteada pelo contribuinte.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

A recorrente trouxe aos autos tal instrumento, em que, a nosso ver, demonstram-se satisfatoriamente as peculiaridades da propriedade rural, sendo capaz de fornecer elementos suficientes ao embasamento da revisão do VTNm. Frise-se, ainda, que o Laudo Técnico apresentado foi firmado por Engenheiro Agrônomo, precedido da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica junto ao CREA(SP), estando o profissional avaliador sujeito às sanções penais cabíveis, se verificadas quaisquer possíveis irregularidades na sua emissão.

Acostou igualmente diversas certidões de municípios vizinhos, dando conta de que há discrepância de valores em tudo o quanto dos autos consta.

Assim, ao contrário do que considerou o Julgador Singular, entendo que o Laudo Técnico apresentado pelo recorrente perfaz plenamente os objetivos perseguidos, quais sejam, os de fornecer elementos idôneos capazes de autorizar a revisão do VTNm.

Diz o art. 145, do C.T.N., que "o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149".

Já o art. 3º, § 4º, da Lei 8.847/94, diz:

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.

O Conselho de Contribuintes tem competência para rever o lançamento? Diante do que decidiu a CSRF no Acórdão CSFR/02.0.560, a resposta é negativa, senão vejamos:

O controle da legalidade do lançamento tributário é a razão de existir da dupla instância de julgamento administrativo, inclusive, se formos ser preciosistas, não haveria que se falar em julgamento administrativo e sim em autocontrole de legalidade do ato administrativo em função do dever hierárquico da autoridade administrativa superior.

Neste diapasão, se o VTNm determinado pelo órgão competente está em desacordo com a prescrição legal, nada resta ao julgador

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

senão buscar o verdadeiro, atendendo, assim, ao princípio da verdade material.

(...)

Ora, se a função precípua do "julgador" administrativo é exercer o controle da legalidade do ato administrativo e se aquele entender que este está em desacordo com o prescrito em norma hierarquicamente superior, nada resta senão sanar o vício ou erro de que padece o ato questionado. Se o julgador administrativo não tiver competência para tal, não terá competência para mais nada.

Portanto, não há como acolher o lançamento original, uma vez que efetuado com flagrante inobservância de norma legal, e em montante inteiramente incompatível com a realidade e com os fatos que deveria ter sido tomados como parâmetros de identificação.

Com essas considerações, sendo inequivocamente incorreto o critério que inspirou o lançamento, há que julgar improcedente a exigência, cingindo-se a esse limite a competência deste Colegiado.

Logo, a regra do § 4º acima citado, dirige-se exclusivamente à autoridade administrativa dotada de competência para lançar.

Isto é mais verdadeiro na medida em que a Portaria SRF nº 3.6087/94 determina que os Delegados da Receita Federal de Julgamento deverão observar, **preferencialmente**, em seus julgados, o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, expresso em Instruções Normativas, Portarias e despachos do Secretário da Receita Federal, e em Pareceres Normativos, Atos Declaratórios Normativos e Pareceres da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação.

Contudo, o mesmo não se aplica a este Colegiado, mesmo porque, é o próprio Decreto 70.235/72, que determina em seu art. 29, que na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção.

Segue-se que o Conselho de Contribuintes, na análise dos recursos que lhe são submetidos, não está preso a um único meio de prova - o Laudo Técnico de Avaliação - e nem mesmo às suas características formais, prevalecendo, sempre, o princípio da verdade material.

Cumpre enfatizar que estreitar a via probatória à única possibilidade de apresentação, por parte do sujeito passivo, de Laudo Técnico de Avaliação,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

revestido dos requisitos perfilados na NBR nº 8799, é reduzir ao nada jurídico o princípio da ampla defesa.

A análise das provas apresentadas teria a função primeira de avaliar a procedência do valor encontrado pela autoridade administrativa, uma vez que entendendo não haver presunção absoluta de validade daquele valor em favor do fisco.

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, como já ficou demonstrado em várias oportunidades, consoante passo a me referir.

Colho do voto proferido no Acórdão CSRF/02-0.560 o seguinte trecho:

Trago nesse sentido, quota do Chefe da DIPAC-COSIT, no Processo nº 10880.089882/92-02, que transcrevo:

O levantamento de preço das transações dos diversos tipos de terras no meio rural (lavoura, campos, matas e pastagens) é realizado pelas EMATER estaduais, a cada final de semestre, utilizando-se de seus 3.200 escritórios espalhados pelo território nacional, salvo no caso do Estado de São Paulo, que é feito pelo Instituto de Economia Agrícola. De posse desses dados, a FGV faz a tabulação e a repassa à SRF. Aliás, esse procedimento já era utilizado pelo INCRA há mais de 15 anos, o qual continua sendo adotado pela SRF.

Convém ressaltar que esse levantamento não é feito exclusivamente para a SRF, servindo inclusive para outros fins, como por exemplo: acompanhamento da macroeconomia do País.

O VTN fixado para o exercício de 1993, especificamente para o Estado de Mato Grosso foi inferior ao do exercício de 1992. Diante desse fato, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação baixou o Parecer nº 351, de 11.04.94, que recomenda para os casos de impugnação do ITR, de 1992, seja utilizado o VTN fixado para 1993, sem necessidade de laudo técnico, por parte do contribuinte. Entretanto, se o contribuinte continuar entendendo que esse procedimento não satisfaz sua pretensão, deverá apresentar o competente laudo técnico,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

comprovando que aquele VTN (de 1993) ainda está superior ao VTN declarado.

Por fim, frize-se que o VTNm adotado para o lançamento do ITR do exercício de 1992, foi o menor preço, dentre os diversos tipos de terra, levantados referencialmente a 31.12.91, ressaltando-se o tratamento mencionado no item 4, relativamente às impugnações.

Em quota, nos autos do mesmo processo supra citado está a manifestação da Fundação Getúlio Vargas prestada no sentido de que:

Em resposta ao seu ofício DIFIS/DRF/SP/CN/EGFAZ 273/94, venho informar a V.Sa. que as informações básicas prestadas pela FGV à Coordenadoria do Sistema de Arrecadação da Receita Federal - Grupo Intersistêmico - ITR não incluiu dados para os municípios de Juína, Arupuanã e Jurueña, porquanto esses municípios não prestaram essas informações nas datas solicitadas por V.Sa. Lembramos que os critérios utilizados pela Receita para arrecadação do ITR é de total responsabilidade da mesma. A FGV se presta apenas a fornecer os dados primários disponíveis. Estamos encaminhando em anexo, duas listagens do Estado do Mato Grosso com preços de terras para o 2º Semestre de 1991 (dezembro/91) e 2º semestre de 1992 (dezembro/92), bem como um resumo de nossa metodologia.

Da sentença proferida pelo Exmo. Juiz Federal Odilon de Oliveira, nos autos da Ação Civil Pública nº 95.0002928-6, que tramitou perante o Juízo da 3ª Vara Federal, da Seção Judiciária do Mato Grosso do Sul, extraio:

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.

Da ata de fls. 258/259, de reunião das partes interessadas, dentre elas a Receita Federal, a Secretaria da Agricultura, a Delegacia Federal da Agricultura, etc, extraio os seguintes trechos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

Em seguida o Delegado Regional da Receita Federal, Dr. Jorge David, fez um rápido histórico, sustentando que a Receita lançou o ITR/94 em procedimento feito pela Fundação Getúlio Vargas.

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.

O Delegado da Receita Federal justificou que a tabela fora elaborada pela Receita e levada ao conhecimento do Ministério da Agricultura e este é quem não deve Ter consultado as Secretarias de Agricultura dos Estados, mas só referendou a tabela feita pela Receita.

Corroborando as afirmações que acabo de destacar, está o ofício de fls. 18, assinado pelo Sr. Secretário de Estado de Agricultura, Pecuária e Desenvolvimento Agrário de Mato Grosso do Sul, datado de 03/05/95, a saber:

Outrossim informamos que a Receita Federal não fez consulta a esta Secretaria sobre preços de terra nua para fins de montagem da tabela do ITR.

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, notadamente o Laudo Técnico de Avaliação, como anteriormente referido.

Contudo, como já afirmado, não competindo ao Conselho de Contribuintes a atividade de lançamento, segue-se que também lhe falece competência para revisá-lo, notadamente para fixar a base de cálculo indicado no Laudo Técnico de Avaliação.

Finalmente, é importante que seja tecida uma consideração a respeito do Demonstrativo de Consolidação para Pagamento à Vista, que consta dos autos. Depreende-se do mesmo que seria cobrada, além dos tributos que constavam da Notificação de Lançamento, a multa de mora relativa à totalidade do lançamento, ou seja, incluída inclusive a parcela não contestada pelo contribuinte.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

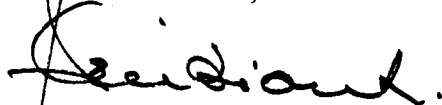
RECURSO Nº : 121.027
ACÓRDÃO Nº : 303-29.566

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

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

Por estes motivos, voto no sentido de dar provimento ao recurso para fixar o VTN consoante os valores declarados pelo recorrente.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2000



IRINEU BIANCHI – Relator Designado



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

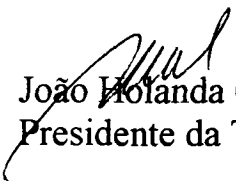
Processo n.º 13822.000866/96-96
Recurso n 121.027

TERMO DE INTIMAÇÃO

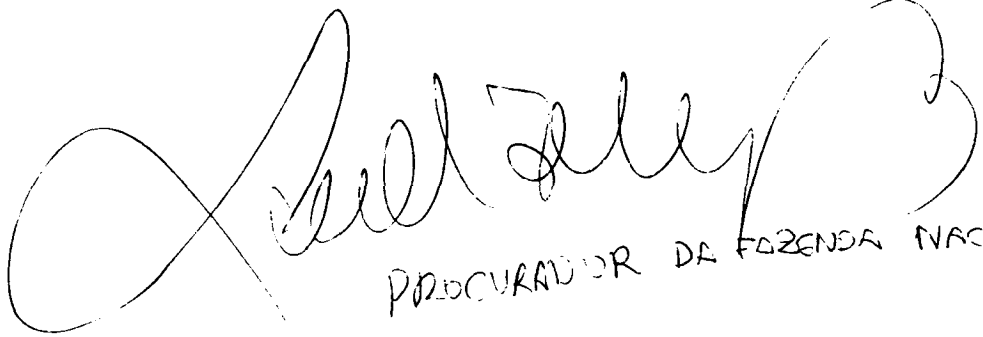
Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador, Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência da Acórdão n 303.29.566

Brasília-DF, 05.06.01

Atenciosamente


João Holanda Costa
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 14/9/2001


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL