



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13827.000392/96-14  
SESSÃO DE : 18 de abril de 2001  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.680  
RECURSO Nº : 121.387  
RECORRENTE : ELIZIA WICKERHAUSER MENZL  
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

**NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

Nenhuma decisão da Corte Constitucional invalidou a base legal do ITR. Antes disso, houve a análise de constitucionalidade levada a efeito no âmbito das Comissões de Constituição e Justiça da Câmara Federal e do Senado, que constitui no processo legislativo um dos níveis prévios de controle de constitucionalidade do ordenamento jurídico pátrio; o fato é que no decorrer da elaboração da Lei 8.847/94, no seu texto final nenhuma contradição com a Constituição ou com normas outras, que lhe fossem hierarquicamente superiores, foi constatada. De fato, não há contradição entre o art. 18 da Lei 8.847/94 e o art. 148 do CTN.

A utilização do VTNm como base de cálculo do ITR não pode ser confundido com um arbitramento. A circunstância de utilização dessa base de cálculo alternativa, o rito de apuração dos valores de VTNm, e mesmo a sua desconsideração em face da apresentação de laudo competente, são procedimentos perfeitamente definidos no texto legal.

**VTN. LAUDO TÉCNICO DE AVALIAÇÃO.**

O Laudo Técnico de Avaliação elaborado em desacordo com a NBR 8.799 da ABNT, é elemento de prova insuficiente para a revisão do VTN tributado.

**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, rejeitar a nulidade do lançamento com base no VTNm argüida pelo relator, e negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Irineu Bianchi, relator, e Nilton Luiz Bartoli. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Carlos Fernando Figueiredo Barros.

Brasília-DF, em 18 de abril de 2001

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS  
Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES, ZENALDO LOIBMAN, PAULO DE ASSIS e MARIA EUNICE BORJA GONDIM TEIXEIRA (Suplente). Ausente a Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO.

RECURSO N° : 121.387  
ACÓRDÃO N° : 303-29.680  
RECORRENTE : ELIZIA WICKERHAUSER MENZL  
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP  
RELATOR(A) : IRINEU BIANCHI  
RELATOR DESIG. : CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS

## RELATÓRIO

ELIZIA WICKERHAUSER MENZL, devidamente qualificada nos autos, foi notificada do lançamento do Imposto Territorial Rural – ITR e demais contribuições, no valor de R\$ 1.018,73, referente ao exercício de 1995, do imóvel rural denominado “Fazenda Nova América”, de sua propriedade, localizado no Município de Brotas, Estado de São Paulo, inscrito na Secretaria da Receita Federal sob nº 0243773.2.

A contribuinte, de forma tempestiva, apresentou Impugnação (fls. 1/5), alegando basicamente que o valor adotado pela Receita Federal é excessivamente alto, superando, inclusive o valor do imóvel com as respectivas benfeitorias.

Alegou que o VTNm atribuído aos imóveis localizados no município vizinho de Jaú, onde as terras são férteis, é menor do que o VTNm referente ao município de Brotas, onde as terras são áridas.

Sustentou ainda a ilegalidade da Instrução Normativa nº 42/96, a qual foi editada para corrigir os erros das anteriores.

Impugnou, ainda, a exigência relativa à contribuição sindical, entendendo-a exageradamente elevada.

Deixou de instruir o pedido com o laudo pericial sob a alegação de ser o mesmo dispendioso e em razão do município de Brotas utilizar o VTN para fins de lançamento do ITBI.

Pediu o acolhimento da impugnação e a retificação do lançamento.

Instada a produzir provas tendentes a comprovar suas alegações (fls. 6), a interessada juntou o laudo técnico de avaliação de fls. 9/16, acompanhado da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica (fls. 8).

Encaminhados os autos à Delegacia de Julgamentos, seguiu-se a decisão de fls. 18/21, que julgou procedente o lançamento, estando a decisão assim ementada:

RECURSO N° : 121.387  
ACÓRDÃO N° : 303-29.680

**LAUDO TÉCNICO DE AVALIAÇÃO. PROVA INSUFICIENTE.**

O Laudo Técnico de Avaliação, elaborado por profissional não habilitado, e em desacordo com a NBR 8.799, de fevereiro de 1985, da ABNT, é elemento de prova insuficiente para a revisão do VTNm tributado.

**CONTRIBUIÇÃO SINDICAL DO EMPREGADOR.**

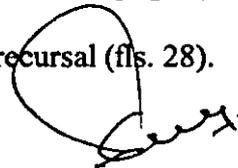
A contribuição sindical do empregador tem como base de cálculo o valor da terra nua (VTN), adotado para o lançamento do imposto territorial do imóvel rural explorado, aplicando-se a ele a percentagem prevista na legislação de regência.

Como razões de decidir, o Julgador Singular entendeu basicamente que o laudo apresentado não se presta para o fim de revisar o VTNm, porquanto não foi elaborado em consonância com as normas da ABNT e por profissional não habilitado (Engenheiro Agrimensor).

Ciente da decisão (fls. 24), a contribuinte manifestou sua irresignação interpondo tempestivo recurso voluntário (fls. 29/30) a este Terceiro Conselho de Contribuintes, reprisando os argumentos deduzidos na impugnação.

Instruiu o recurso com a prova do depósito recursal (fls. 28).

É o relatório.



RECURSO Nº : 121.387  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.680

VOTO VENCEDOR

Tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário, por ser tempestivo e por tratar de matéria da competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 2º do Decreto nº 3.440/2000.

Rejeito a nulidade do lançamento argüida pelo ilustre relator Dr. Irineu Bianchi, pelo fato de haver tido por base o Valor da Terra Nua fixado por Instrução Normativa do Senhor Secretário da Receita Federal. Com efeito, o ato que fixou o VTNm das terras dos municípios brasileiros está embasado no art. 3º e seu parágrafo 2º da Lei 8.847/1994, do seguinte teor:

*“Art. 3º - A base de cálculo do imposto é o Valor da Terra Nua – VTN, apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior.*

*§ 2º - O valor da Terra Nua mínimo – VTNm por hectare, fixado pela Secretaria da Receita Federal ouvido o Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, em conjunto com as Secretarias de Agricultura dos Estados respectivos, terá como base levantamento de preços do hectare de terra nua, para os diversos tipos de terras existentes no Município”.*

Assim, estando a fixação do VTNm fundamentada na Lei, *data venia*, não vejo como inquirar de nulo o ato administrativo, salvo se estiver, sob qualquer de seus aspectos, comprovadamente em contradição com a outorga legal, do que não se cogita nos presentes autos.

Quanto ao mérito, o cerne da presente controvérsia é o valor da base de cálculo utilizado no lançamento do ITR e das Contribuições mencionadas, isto é, o Valor da Terra Nua - VTN, relativo à fazenda de propriedade do recorrente devidamente identificada na DITR/04 (fl. 13).

Ainda que seja correta a lembrança do julgador singular quanto ao disposto no § 1º, do art. 147, do CTN (Lei n.º 5.172/66), que foi descumprido pelo contribuinte, resta ainda considerar que de acordo com posição reiteradamente adotada pelo Segundo Conselho de Contribuintes, é defensável considerar que mesmo o VTNm fixado pela Administração Tributária não é definitivo e pode ser revisto caso o imóvel tenha valor inferior ao VTNm fixado. Nesse caso, o art. 3º, da Lei n.º 8.874/94, estabelece que para que se apure o valor correto do imóvel é necessária a

4 

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.387  
ACÓRDÃO N° : 303-29.680

apresentação de laudo de avaliação específico emitido por entidade de reconhecida capacitação técnica ou profissional devidamente habilitado.

Diante da objetividade e da clareza do texto legal - § 4º, do art. 3º, da Lei n.º 8.874/94 - é inegável que a lei outorgou ao administrador tributário o poder de rever, a pedido do contribuinte, o Valor da Terra Nua mínimo, à luz de determinados meios de prova, ou seja, laudo técnico, cujos requisitos de elaboração e emissão estão fixados em ato normativo específico. Quando ficar comprovado que o valor da propriedade objeto do lançamento situa-se abaixo do VTNm, impõe-se a revisão do VTN, inclusive o mínimo, porque assim determina a lei. O mesmo raciocínio é válido para o caso de valor supostamente declarado com erro.

O ônus do contribuinte, então, resume-se em trazer aos autos provas idôneas e tecnicamente aceitáveis sobre o valor do imóvel. Os laudos de avaliação, para que tenham validade, devem ser elaborados por peritos habilitados, e devem se revestir de formalidades e exigências técnicas mínimas, entre as quais a observância das normas da ABNT e o registro de Anotação de Responsabilidade Técnica no órgão competente.

A Declaração de fls. apresentado pelo contribuinte não preenche os requisitos legais exigidos nem pode ser aceita como laudo técnico, sendo insuficiente para o fim de alterar o valor inicialmente declarado pelo contribuinte e utilizado para o lançamento do ITR/94.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001



CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS  
Relator Designado

RECURSO Nº : 121.387  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.680

### VOTO VENCIDO

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

Na impugnação apresentada, a contribuinte insurge-se contra o Valor da Terra Nua mínimo - VTNm - adotado pela Secretaria da Receita Federal como base de cálculo para o lançamento gerreado, pretendendo, na via recursal, a sua revisão, de acordo com o laudo técnico que apresentou durante a instrução.

Para bem equacionar o dissídio, necessário se faz tecer algumas considerações acerca de qual modalidade de lançamento tributário é aplicável ao ITR e seus respectivos reflexos, principalmente quanto à determinação da base de cálculo.

Diz o festejado Souto Maior Borges, que "a opção por uma ou outra modalidade de lançamento obedece a razões de ordem puramente técnica. É à lei instituidora do tributo que cabe eleger a modalidade mais adequada de lançamento, para fins de lhe facilitar a arrecadação" (Lançamento Tributário. Malheiro Editores. São Paulo: 1999, p. 329).

*In casu*, o diploma de regência é a Lei nº 8.847/94, cujo art. 6º assim estabelece:

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

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

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

Por isto Souto Maior Borges afirma que o lançamento de ofício caracteriza-se pela sua inconversibilidade em qualquer outra modalidade de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.387  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.680

lançamento, enquanto ele próprio pode variavelmente atuar como sub-rogado tanto no 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.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.387  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.680

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

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

Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial (grifei).

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.387  
ACÓRDÃO N° : 303-29.680

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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.387  
ACÓRDÃO N° : 303-29.680

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 n° 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 admitiria a pauta, porquanto ao direito tributário repugna a adoção de bases de cálculo que estejam completamente dissociadas do efetivo valor econômico do fenômeno tributado. Ademais, no caso concreto, a lei de regência do ICMS (por enquanto ainda o Decreto-lei n° 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 fê as declarações ou os esclarecimentos*".

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.387  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.680

*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 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 redundante - 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.387  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.680

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).

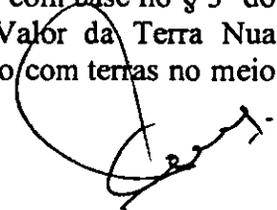
É pertinente a transcrição do voto proferido pelo eminente Juiz Relator, porquanto, mesmo que em apertada síntese, bem equacionou o tema:

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.

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.387  
ACÓRDÃO N° : 303-29.680

A Instrução Normativa n° 16/95, da Secretaria da Receita Federal, em seu artigo 1° 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 3° da Lei n° 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 3° da Lei n° 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 n° 84.685/80, por modificarem a base de cálculo do ITR, sem possuir força para tanto, são ilegais.

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

A Lei n° 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 5°, 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 n° 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.387  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.680

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.

A recorrente trouxe aos autos tal instrumento, 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 anúncios de jornais, diploma legislativo municipal dando conta do valor do imóvel para fins de I.T.B.I., além de escrituras públicas de compra e venda de imóveis situados na região daquele de que tratam os presentes autos.

Assim, o conjunto das provas apresentadas permite colocar obstáculo ao valor encontrado pelo fisco.

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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.387  
ACÓRDÃO N° : 303-29.680

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 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 n° 3.6087/94 determina que os Delegados da Receita Federal de Julgamento deverão

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.387  
ACÓRDÃO N° : 303-29.680

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.

Cumprе enfatizar que estreitar a via probatória à única possibilidade de apresentação, por parte do sujeito passivo, de Laudo Técnico de Avaliação, revestido dos requisitos perfilados na NBR n° 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 entendo 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 n° 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 121.387  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.680

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.

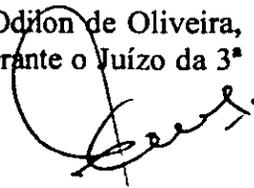
O VTN fixado para o exercício de 1993, especificamente para o Estado de Mato Grosso foi inferior ao do exercício de 1992. Diante desse fato, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação baixou o Parecer nº 351, de 11.04.94, que recomenda para os casos de impugnação do ITR, de 1992, seja utilizado o VTN 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, 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, ressalvando-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 Juruena, 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.387  
ACÓRDÃO N° : 303-29.680

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:

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 n° 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.

De outra parte, a adoção por este Colegiado de outra base de cálculo – v.g. o valor declarado ou mesmo aquele expresso no Laudo de Avaliação – estaria

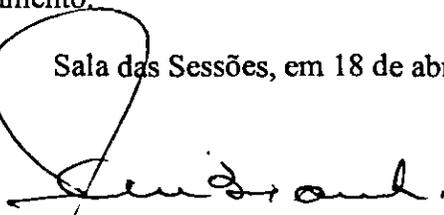
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 121.387  
ACÓRDÃO N° : 303-29.680

maculada pelo vício insanável da incompetência, porquanto, como já afirmado anteriormente, não compete ao Conselho de Contribuintes a atividade de lançamento.

Por estes motivos, voto no sentido de conhecer do recurso para anular o lançamento.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001



IRINEU BIANCHI – Conselheiro



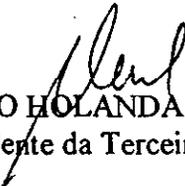
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13827.000392/96-14  
Recurso nº: 121387

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 2º do art. 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Terceira Câmara do Terceiro Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303-29680.

Brasília, 10/08/2004

  
JOAO HOLANDA COSTA  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em 10 de agosto de 2004.

  
M. Cecília Barbosa  
Procuradora da Fazenda Nacional  
O AB/MF 65.792