



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13848.000012/95-77
Acórdão : 201-73.110

Sessão : 14 de setembro de 1999
Recurso : 104.354
Recorrente : LINOFORTE AGROPECUÁRIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – ATOS NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADOS - RETROAÇÃO DE LEGISLAÇÃO MAIS BENIGNA - A norma tributária, nos casos de ato não definitivamente julgados, admite a retroação benigna apenas quando se tratar de infrações que venham a ser minoradas ou eliminadas por lei posterior. 2) É vocação primeira das leis tributárias serem ditadas para o futuro, e, uma vez que o lançamento é ato que apenas declara a existência da obrigação tributária, nele devem estar configuradas as situações de fato existentes ao tempo da ocorrência do fato gerador, que, submetidas à norma jurídica, propiciaram o nascimento da obrigação tributária. **MATÉRIA NÃO IMPUGNADA** – 1) Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97). 2) Para ser considerada efetiva, além de atender ao requisito da *tempestividade* a impugnação precisa guardar simetria com o lançamento, enfrentar de forma ostensiva as imputações atribuídas ao autuado. 3) Somente a impugnação válida é capaz de invocar o poder do Estado para dirimir a controvérsia surgida com a exigência fiscal, instaurando a fase litigiosa do procedimento. 4) Não tendo sido instaurado o litígio, é descabido o recurso, na parte não impugnada, pela perda do seu objeto. **ITR – VALOR DA TERRA NUA MÍNIMO – INSTRUÇÃO NORMATIVA** – 1) A base de cálculo do ITR é o Valor da Terra Nua – VTN, apurado no dia 31 de dezembro do exercício anterior. 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. (Art. 3º, § 2º, Lei nº 8.847/94) 2) A Instrução Normativa SRF nº 16, de 27/03/95, veiculou os Valores da Terra Nua mínimos – VTNm aptos a embasar os lançamentos de ITR referente ao Exercício de 1994. 3) No sistema jurídico brasileiro, as normas complementares devem estar sempre subordinadas à lei à qual se referem, não lhes sendo permitido criar direito novo, mas apenas



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13848.000012/95-77
Acórdão : 201-73.110

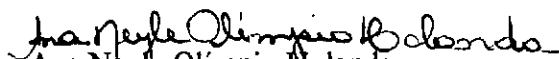
estabelecer normas que permitam explicitar a forma da execução da lei, devendo ser exclusivamente *intra legem* e *secundum legem*, não havendo restrições à norma complementar que em nada extrapolou os limites determinados pela lei. **Recurso a que se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **LINOFORTE AGROPECUÁRIA LTDA.**

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

Sala de Sessões, em 14 de setembro de 1999


Luíza Helena Galante de Moraes
Presidenta


Ana Neyle Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rogério Gustavo Dreyer, Valdemar Ludvig, Geber Moreira, Serafim Fernandes Corrêa e Sérgio Gomes Velloso.

Imp/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13848.000012/95-77

Acórdão : 201-73.110

Recurso : 104.354

Recorrente LINOFORTE AGROPECUÁRIA LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, que passamos a transcrever:

“Contra a contribuinte acima identificada, domiciliada em Osvaldo Cruz – SP, foi emitida a notificação de fls. 04, para exigir-lhe o crédito tributário relativo ao Imposto Territorial Rural (ITR) e contribuições, à CONTAG, à CNA e ao SENAR, exercício de 1994, no montante de 11.702,97 UFIR, incidentes sobre o imóvel rural, cadastrado na Receita Federal sob o registro nº 3095593.9, com área de 14.400,0 há, denominado Fazenda Linoena, localizado no Município de Aripuanã – MT.

A exigência do crédito tributário fundamenta-se na Lei nº 8.847/94; Decreto-lei nº 1.146/70, art. 5º, c/c o Decreto-lei nº 1.989/82, art. 1º e §§; Decreto-lei nº 1.166/71, art. 4º e §§; e Instrução Normativa SRF nº 16, de 27/03/95.

Inconformada com o valor do lançamento, a interessada apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 01/03, solicitando a redução do VTNm, que considera muito alto em relação ao seu imóvel. Alega também que o lançamento contraria o § 1º do artigo 97 do CTN e que somente a lei pode alterar base de cálculo e esta foi alterada pela Instrução Normativa nº 16, de 27/mar/95.

Para instruir o processo, juntou inicialmente aos autos os documentos de fls. 04/08 e, após intimado, os de fls. 24/37.”

A autoridade recorrida julgou o lançamento procedente, observando que o VTN de 380.880,00 UFIR, trazido pela contribuinte no Laudo Técnico de Avaliação de fls. 26/32, é superior àquela adotado pela SRF para o lançamento no valor de 337.371,60, e que as pautas das fontes de referência utilizadas pelo avaliador possuem valor superior para as terras do município do imóvel. Também rebate a argumentação de que o lançamento contraria o artigo 97,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13848.000012/95-77

Acórdão : 201-73.110

§ 1º, do CTN, afirmando que a sua base legal é a Lei nº 8.847/94, oriunda da conversão da MP nº 399, de 29/12/93. O entendimento da autoridade julgadora *a quo* pode ser resumido nos termos da ementa a seguir transcrita:

“RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO EX. DE 1.994

Admite-se a retificação da declaração se atendidos os pressupostos do artigo 147 do Código Tributário Nacional, em seu parágrafo primeiro ou se provado erro de fato na sua confecção, caso contrário mantém-se o lançamento.”

Da decisão singular, a contribuinte, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, aduzindo as seguintes razões:

a) que a MP nº 1.511/96 fixa a reserva legal obrigatória dos municípios localizados no paralelo próximo ao imóvel em 80%, tornando deficitárias todas as propriedades rurais localizadas acima daquele paralelo, vez que a maior fonte de receita auxiliar da região era a extração de madeira, que em decorrência da nova legislação foram reduzidas a zero;

b) que encontrando-se a cobrança do ITR/94 suspensa em razão de recurso administrativo, mesmo se tratando de cobrança de exercício anterior, há que ser aplicada ao imóvel a nova reserva legal;

c) que o laudo de avaliação apresentado traz como área aproveitável 2.181,16ha, o que, considerando-se o rebanho lá existente chega-se ao índice de utilização superior a 80%, não cabendo a aplicação da alíquota de 3,4% da Tabela II, com o grau de utilização de 2,1%;

d) tece considerações acerca do índice de lotação por cabeça de gado, e apresenta o cálculo do valor do tributo levando em conta tais argumentos;

e) que o lançamento do tributo referente ao Exercício de 1994 foi excessivamente majorado por uma instrução normativa, o que contraria os artigos 97, § 1º, e 100, ambos do CTN;

f) que o artigo 3º, § 1º, da Lei nº 8.847/94 determina expressamente que do Valor da Terra Nua sejam excluídas as benfeitorias, construções, pastagens, cercas, bem como



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13848.000012/95-77
Acórdão : 201-73.110

todos os demais investimentos realizados na propriedade, além da reserva legal, devendo ser estabelecido o percentual de utilização com base em tais fundamentos.

Ao final de sua peça recursal, o contribuinte pugna pela revisão do lançamento, bem como a emissão de nova notificação.

De conformidade com o disposto no artigo 1º da Portaria MF nº 260, de 24 de outubro 1995, manifestou-se a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentando contra-razões de fls. 61, onde observa estar correta a decisão de primeira instância, ao afirmar que o VTN apurado no laudo técnico é superior ao adotado pela SRF, e que o questionamento acerca da alíquota utilizada no lançamento estaria precluso, por não ter sido levantado na impugnação, requerendo a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13848.000012/95-77

Acórdão : 201-73.110

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A recorrente, invocando a condição de tratar-se o lançamento ora guerreado de ato submetido a julgamento administrativo, e ainda não definitivamente julgado, defende que deveria ser a ele aplicadas as determinações da Medida Provisória nº 1.511/96, que fixa a reserva legal obrigatória dos municípios localizados no paralelo próximo ao imóvel em 80%.

Determina o artigo 144 do Código Tributário Nacional que o lançamento rege-se pela lei vigente à data da ocorrência do fato gerador. Entretanto, tal regra é excepcionada quando ocorrerem as situações previstas no artigo 106 do mesmo diploma legal, que dispõe, *in verbis*:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

A norma tributária, nos casos de ato não definitivamente julgados, admite a retroação benigna apenas quando se tratar de infrações que venham a ser minoradas ou eliminadas por lei posterior. A restrição à aplicação retroativa de qualquer outra determinação legal explica-se pela vocação primeira das leis tributárias, que é serem ditadas para o futuro, e, uma vez que o lançamento é ato que apenas declara a existência da obrigação tributária, nele devem estar configuradas as situações de fato existentes ao tempo da ocorrência do fato gerador, que, submetidas à norma jurídica, propiciaram o nascimento da obrigação tributária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13848.000012/95-77

Acórdão : 201-73.110

Na peça recursal, a contribuinte insurge-se contra grau de utilização adotado para o lançamento.

Ocorre que, quando da impugnação (fls. 01/03), a ora recorrente apresentou argumentos de defesa apenas no sentido de contraditar o Valor da Terra Nua Mínimo – VTN atribuído à sua propriedade, por considerá-lo exorbitante e discrepante dos valores que serviram de base para o lançamento do ITR referente a exercícios anteriores, não tendo se reportado ao grau de utilização adotado para o imóvel.

A impugnação é a fase do processo administrativo fiscal em que o sujeito passivo manifesta sua inconformação com a exigência que lhe foi feita, e, tratando-se de impugnação válida, instaura a fase litigiosa do procedimento, onde o poder de Estado é invocado para dirimir a controvérsia surgida com a exigência fiscal. Para ser considerada efetiva, além de atender ao requisito da tempestividade a impugnação precisa guardar simetria com o lançamento, ou seja, deverá enfrentar de forma ostensiva as imputações que foram atribuídas ao autuado. Tal orientação se assenta nas determinações do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97, *in verbis*:

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

A concentração da defesa na impugnação é decorrência da incidência do princípio da eventualidade, tomado do processo judicial, prescrito no artigo 302 do Código de Processo Civil, que determina: “... Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, ...”.

Assim, os argumentos novos trazidos ao processo pelo contribuinte, quando do recurso voluntário, estariam atingidos pela preclusão. A propósito, trazemos à colação excerto de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva: São Paulo, 1993, p. 172):

“O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito, assim como alguém está impedido de entrar num recinto porque a porta está fechada.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13848.000012/95-77
Acórdão : 201-73.110

Na página seguinte, o mesmo autor, reportando-se aos órgãos julgadores de segunda instância, completa:

“Se o tribunal acolher tal espécie de recurso estará, na realidade, omitindo uma instância, já que o julgador singular não apreciou a parte que só é contestada na fase recursal.”

A apreciação de matéria não aduzida pelo contribuinte quando da impugnação fere o princípio do duplo grau de jurisdição, uma vez que, não impugnada, tal matéria não pôde ser apreciada pelo julgador de primeira instância, não tendo sido objeto do seu julgamento, não cabendo, portanto, ao julgador de segunda instância examiná-la.

A perda da oportunidade da impugnação para contraditar aspectos específicos da exigência fiscal faz precluir o direito à avaliação de sua legalidade, por toda a instância administrativa. *Ipso facto*, na espécie, à mingua de impugnação da parte referente ao grau de utilização, o recurso apresentado é carecedor de objeto, pelo que, deixo de conhecê-lo nesse tocante.

A recorrente alega ainda que a majoração do valor da terra nua adotado para o lançamento do ITR do Exercício de 1994 teria sido decorrente de imposição de instrução normativa, o que estaria de encontro com as determinações do artigo 100, do Código Tributário Nacional.

De fato, os Valores da Terra Nua mínimos – VTNm aptos a embasar os lançamentos de ITR referente ao Exercício de 1994 foram veiculados através da Instrução Normativa SRF nº 16, de 27/03/95. Entretanto, a expedição de referida norma complementar se deu em atendimento às determinações do § 2º do artigo 3º da Lei nº 8.847/93, *in litteris*:

“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 da terra nua, para os diversos tipos de terras existentes no Município.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13848.000012/95-77
Acórdão : 201-73.110

§ 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 da terra nua, para os diversos tipos de terras existentes no Município.”

No sistema jurídico brasileiro, em que a lei é o fundamento da faculdade regulamentar, estão os regulamentos sujeitos ao princípio da legalidade, só podem surgir para dar execução a alguma lei. As normas complementares devem estar sempre subordinadas à lei à qual se referem, devendo ser exclusivamente *intra legem* e *secundum legem*, não lhes sendo permitido criar direito novo, mas apenas estabelecer normas que permitam explicitar a forma da execução da lei, especialmente em matéria tributária, onde o princípio da estrita legalidade exige que todas as obrigações sejam decorrência estrita da lei. A lei, desde que de acordo com a Constituição, é ato inicial e incondicionado; as normas complementares atos subseqüentes e condicionados, ou seja, compreendidos na abrangência dos preceptivos legais.

Com efeito, a Instrução Normativa SRF nº 16/95 em nada extrapolou os limites determinados pela Lei nº 8.847/94, encontrando-se em total consonância com o nosso sistema jurídico.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso

Sala de Sessões, em 14 de setembro de 1999


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA