




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

124

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 14 / 06 / 2000
C	 Rubrica

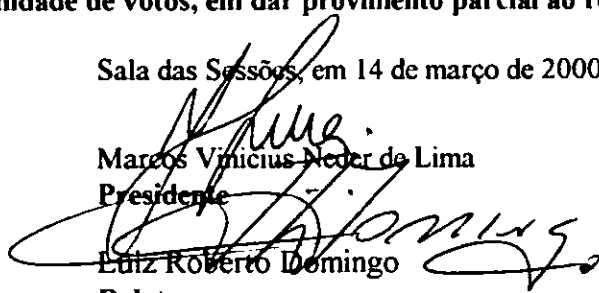
Processo : 13849.000141/96-17  
Acórdão : 202-11.922  
  
Sessão : 14 de março de 2000  
Recurso : 110.746  
Recorrente : FRANCISCO ESTRELLA RUIZ  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

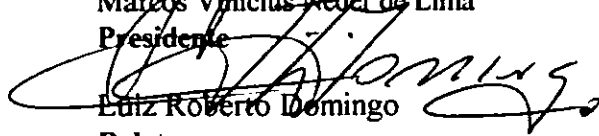
**ITR – BASE DE CÁLCULO – A fixação do Valor da Terra Nua mínimo – VTNm para formalização do lançamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR propaga em favor da Fazenda Pública os efeitos de juris tantum, o que implica na atribuição do ônus da prova ao contribuinte para sua alteração. A revisão do Valor da Terra Nua mínimo pela autoridade administrativa competente deve ser pautada nos instrumentos probatórios exigidos em lei, ou seja, apresentação de Laudo Técnico, emitido por entidade ou profissional com capacitação técnica devidamente habilitado e, obrigatoriamente, acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica junto ao CREA. Imprescindível que o Laudo Técnico atenda os requisitos da NBR nº 8.799 da Associação Brasileira de Normas Técnicas, reportando-se à data de referência do fato impositivo da obrigação tributária. MULTA DE MORA – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – A tempestiva interposição de impugnação ao lançamento tributário gera efeitos de suspender a exigibilidade do crédito tributário e postergar, conseqüentemente, o vencimento para o término do prazo fixado para o cumprimento da decisão definitiva no âmbito administrativo. Somente após o transcurso desse prazo final é que se torna possível a aplicação de penalidade no caso de inadimplida a obrigação da relação jurídica individual e concreta contida na decisão administrativa transitada em julgado. Recurso a que se dá provimento parcial.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**FRANCISCO ESTRELLA RUIZ.**

**ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa de mora.**

Sala das Sessões, em 14 de março de 2000

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
Presidente

  
Luiz Roberto Domingo  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Maria Teresa Martínez López, Ricardo Leite Rodrigues, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Oswaldo Tancredo de Oliveira e Helvio Escovedo Barcellos.

Imp/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13849.000141/96-17  
**Acórdão** : 202-11.922

**Recurso** : 110.746  
**Recorrente** : FRANCISCO ESTRELLA RUIZ

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão de Primeira Instância que julgou procedente a exigência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, Contribuição Sindical Rural à CNA e à CONTAG e Contribuição ao SENAR, exercício de 1995, referente ao imóvel inscrito, sob o nº 0728632.5, no Cadastro Fiscal de Imóveis Rurais (CAFIR) da Secretaria da Receita Federal, com área de 2.932,8ha, denominado Rancho Alegre, situado no Município de Nova Alvorada do Sul – MS, lançado com base no Valor da Terra Nua mínimo.

Regularmente intimado da exigência fiscal, o Recorrente instaurou o contraditório, com as razões assim substanciadas no relatório da Decisão Recorrida de fls. 35/40:

“(…)

Inconformado com o valor do crédito tributário exigido, o Interessado ingressou com a impugnação de fls. 01/13, solicitando o cancelamento do lançamento em tela e a emissão de um novo utilizando como base de cálculo o valor da terra nua apurado no laudo de avaliação do imóvel, em anexo, alegando em síntese que:

1 - o VTNm atribuído ao município pela Receita Federal contrasta com a realidade do mercado, extrapolando inclusive o valor do imóvel com suas respectivas benfeitorias;

2 - o imóvel foi avaliado por profissional habilitado com observação de todas suas características, a preços de mercado, no valor de R\$ 2.375.568,00, incluindo as benfeitorias.

3 - deduzidas as benfeitorias, apurou-se um VTN de R\$ 780.188,00, correspondentes a R\$ 265,75 por hectare;

4 - a IN SRF nº 42/1996, que fixou o VTNm para o lançamento do ITR/95, exacerbou o contribuinte e pecou pela ilegalidade, porque modificou



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

126

**Processo** : 13849.000141/96-17  
**Acórdão** : 202-11.922

brutalmente a base de cálculo do tributo, com majoração sensível no montante a pagar, ao arpejo do art. 146, III, *a*, da Constituição Federal de 1988 (CF/88): (...)

5 - feriu também o princípio da reserva legal (legalidade tributária) previsto no art. 97, II, § 1º e 2º do Código Tributário Nacional (CTN): (...)

6 - transcreveu às fls. 06/07, a ementa e parte do voto do relator do Recurso Especial n.º 53.007-5/RS (94.002.572.60) relativo à majoração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana - IPTU, por meio de decreto executivo; transcreveu, ainda, às fls. 08/09, outras ementas sobre majoração, atualização e reajustamento de IPTU; já à fl. 10 citou oito acórdãos do Segundo Conselho de Contribuintes refutando a majoração da base de cálculo do ITR referente ao exercício de 1992;

7 - desses estudos e julgados, conclui-se que a competência outorgada ao Secretário da Receita Federal, nos termos do § 2º, art. 3º da Lei n.º 8.847/1994 é ilegal, pois, contraria o art. 146, III, *a*, da CF/1988 e o art. 97, II, § 1º do CTN (princípio da Reserva Legal). O ato administrativo deveria limitar-se à atualização de valores até o limite da correção monetária calculada por índices oficiais;

8 - o lançamento, ora impugnado, feito com base em valor fundiário excessivo e irreal, afrontou outros dois princípios constitucionais: o da pessoalidade dos impostos e capacidade contributiva.  
(...)

Para instruir o processo, juntou aos autos os documentos de fls. 15/30.”

Os fundamentos da Decisão Recorrida estão consubstanciados na seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

Exercício: 1995

Ementa: ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 13849.000141/96-17  
**Acórdão** : 202-11.922

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a inconstitucionalidade das leis.

**VTNm. REDUÇÃO.**

A autoridade julgadora poderá rever o VTNm, mediante laudo técnico, elaborado por entidade especializada ou profissional habilitado, obedecidos os requisitos da ABNT e com ART, registrada no CREA.

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

O Laudo Técnico de Avaliação, em desacordo com a NBR nº 8799 da ABNT é elemento de prova insuficiente.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE”.**

Intimado da decisão singular em 18/11/98, o Recorrente interpôs o Recurso Voluntário, com documento (fls. 45/61), no qual reitera suas razões iniciais e contesta a rejeição, pela autoridade monocrática, do Laudo de Avaliação de fls. 18/27. Aduz a Recorrente que “supostas omissões e vícios na formalização do laudo não podem ser elemento suficiente para infirmar o trabalho do profissional devidamente qualificado. As circunstâncias, peculiaridades e dificuldades definem o grau de detalhamento do laudo. Do profissional técnico não deve ser subtraída a prerrogativa de determinar o que é essencial e relevante para mensurar valores.”

O Recurso Voluntário foi instruído com o Instrumento Particular de Procuração de fls. 50 e a Ratificação de Laudo Técnico de Avaliação de Imóvel Rural de fls. 51/55, bem como prova do depósito de valor correspondente a “trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão”, conforme determinação contida no Decreto nº 70.235/72, artigo 33, § 2º, com a redação dada pelo artigo 32 da Medida Provisória nº 1.863-52, de 26.08.99.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13849.000141/96-17  
Acórdão : 202-11.922

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

A tempestividade e o atendimento dos requisitos processuais administrativos impõem o conhecimento do recurso para sua apreciação.

A discussão postas nesses autos é similar a outras já apreciadas e julgadas em outros processos por esta Egrégia Câmara e cinge-se à apreciação adequada do Laudo Técnico de Avaliação do Valor da Terra Nua, nos moldes fixados pela Associação Brasileira de Normas Técnicas, bem como em relação à procedência da exigência das Contribuições Sindical Rural à CNA e à CONTAG e Contribuição ao SENAR, exercício de 1995.

Portanto, como linha de fundamento de minha decisão, adoto partes do voto do eminente Conselheiro Tarásio Campelo Borges, prolatado quando do Acórdão nº 202-11.494, de 14/09/99, que, ao apreciar as mesmas questões formuladas no presente feito, trouxe relevantes argumentos, que, com a máxima vênia, utilizo-os como minhas anotações complementares:

“É de se destacar persiste a legalidade da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 42/96, que fixou o Valor da Terra Nua mínimo para o lançamento do ITR/95, nos termos da competência a ele delegada pelo § 2º do art. 3º da Lei nº 8.847/94.

Não há falar-se em majoração da base de cálculo, quando esta permanece inalterada ou imutável o Valor da Terra Nua – VTN. Não há como confundir-se a base de cálculo do tributo, definida no artigo 30 do Código Tributário Nacional, com a mensuração do seu valor, cuja competência para fixação do valor tributável mínimo – Valor da Terra Nua mínimo, quando legalmente atribuída ao Secretário da Receita Federal.

Da leitura dos §§ 1º e 2º do artigo 97 do CTN, percebe-se que: o primeiro, equipara à majoração a modificação da base de cálculo, hipótese não configurada no caso presente, pois, conforme já mencionado, a base de cálculo era e continua sendo o Valor da Terra Nua – VTN; o segundo, dispõe sobre a atualização do valor monetário da base de cálculo sem que tal fato constitua majoração de tributo, neste caso, não há nos autos qualquer demonstração que a variação do VTNm impingida pelo ato da Secretaria da Receita Federal fôra superior à variação da atualização monetária da moeda em determinado período. Não há, no entanto, no ordenamento regra que subordine a atualização do valor



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13849.000141/96-17  
Acórdão : 202-11.922

monetário à correção monetária calculada pela variação de um determinado índice oficial. Portanto, imprescindível a incontestada demonstração por parte do contribuinte, o que ensejaria, inclusive a oportunidade do contraditório por parte da Fazenda.

Cabe ressaltar que por força do § 4º do art. 3º da Lei nº 8.847/94, a competência para fixar e rever, em caráter geral, o Valor da Terra Nua mínimo – VTNm por hectare é atribuída ao Secretário da Receita Federal, ouvido o Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, em conjunto com as Secretarias de Agriculturas dos Estados respectivos, nos termos do disposto no § 2º desta mesma lei e segundo o método ali preconizado. Se assim fixado, competiria ao contribuinte apontar os vícios de procedimento de acometessem o ato administrativo da pecha de inválido, o que não se verifica nos autos.”

E de lavra própria, fundamenta o eminente Conselheiro, ora acompanhado:

“Melhor sorte não cabe à ora Recorrente no que respeita à tentativa de abrigar-se na farta jurisprudência do IPTU que transcreve. ITR e IPTU são tributos distintos, normatizados por legislações autônomas, com fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos ativos diversos, inexistindo qualquer motivo para que a jurisprudência daquele tributo de competência municipal possa lhe socorrer quando a demanda tem como objeto a exigência do tributo incidente sobre a Propriedade Territorial Rural.

Quanto à jurisprudência da Primeira Câmara deste Colegiado, igualmente invocada pela ora Recorrente, seria necessário conhecer, também, além da ementa, o inteiro teor dos relatórios e dos votos condutores dos oito acórdãos citados para possibilitar o cotejamento dos fatos a eles inerentes com os aqui discutidos. Demais disso, a decisão de uma Câmara não vincula os futuros julgados.

Relativamente à personalidade e capacidade contributiva, a redação do § 1º do artigo 145 da Constituição Federal é iniciada com a ressalva “sempre que possível”, e continua:

“... os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13849.000141/96-17  
Acórdão : 202-11.922

identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

No caso presente, um tributo peculiar, não é possível estabelecer vínculos com a capacidade econômica do contribuinte, pois um fator de suprema relevância se faz presente: a função social da terra. Esta é a prioridade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR que tem alíquota subordinada ao tamanho do imóvel rural, ao grau de exploração da área efetivamente aproveitável e às desigualdades regionais.

Também é objeto do recurso a contestação do Valor da Terra Nua utilizado para a determinação da base de cálculo do lançamento de fls. 14.

Por tratar de igual matéria, adoto e transcrevo parte do voto condutor do Acórdão nº 202-08.838 (Recurso nº 99.594), da lavra do ilustre Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro:

“... a autoridade administrativa competente para rever, em caráter geral, o Valor da Terra Nua mínimo – VTNm por hectare de que fala o § 4º do art. 3º da Lei nº 8.847/94 é o Secretário da Receita Federal, já que é dele a competência para fixá-lo, ouvido o Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, em conjunto com as Secretarias de Agriculturas dos Estados respectivos, nos termos do disposto no § 2º desta mesma lei e segundo o método ali preconizado.

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

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

- I - Construções, instalações e benfeitorias;



Processo : 13849.000141/96-17

Acórdão : 202-11.922

- II - Culturas permanentes e temporárias;
- III - Pastagens cultivadas e melhoradas;
- IV - Florestas plantadas.

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

Ademais, a atividade de avaliação de imóveis está subordinada aos requisitos das Normas da ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas (NBR nº 8799), daí a necessidade para o convencimento da propriedade do laudo que se demonstre os métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel e aos bens nele incorporados.

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

No presente feito, a irrisignação da Recorrente em relação ao VTNm imprescindiria de prova técnica hábil, ou seja, Laudo Técnico elaborado com os requisitos da NBR nº 8799, como dispõe o § 4º do artigo 3º da Lei nº 8.847/94.

O Laudo de fls. 18/28, bem como o de fls. 40/65, apesar de impressionar na forma e de mencionar que fora elaborado com base nos métodos direto, comparativo e de custo (item 1.7), com nível de precisão normal (item 1.8), citando, como fontes de informações, “os preços das terras, informações fornecidos [sic] por corretores que fizeram transações na região em questão, vizinhos da propriedade, imobiliárias, associação da classe dos produtores, prefeitura dos municípios e publicações em revista e jornais” (item 6), no conteúdo, omitiu, dentre outros preceitos:

- a) quanto à apresentação dos valores pesquisados (NBR nº 8799, item 8.2.2);
- b) quanto ao tratamento dos elementos, de acordo com os critérios escolhidos e com o nível de precisão da avaliação (NBR nº 8799, item 8.2.4); e
- c) quanto ao cálculo dos valores com base nos elementos pesquisados e nos critérios estabelecidos (NBR nº 8799, item 8.2.5).



Processo : 13849.000141/96-17  
Acórdão : 202-11.922

Ainda que suplantado o requisito formal processual administrativo, previsto no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, acrescido ao texto legal pela Lei nº 9.532/97, pelo princípio da verdade material, a Ratificação de Laudo Técnico de Avaliação de Imóvel Rural de fls. 55/598 e seus anexos, pretendendo sanear aquele que instruiu a impugnação, não se vislumbra, da mesma maneira, o atendimento aos requisitos técnicos fixados pela NBR nº 8799, sendo que atendeu, tão-somente, ao requisito estabelecido no item 8.2.2 da NBR citada (apresentação dos valores pesquisados).

No que tange à penalidade lançada, com o fim de computar base de cálculo do depósito administrativo recursal, cabe salientar que a impugnação tempestiva ao lançamento do crédito tributário suspende sua exigibilidade, *ex-vi* do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, o que, de plano, altera a data do vencimento da obrigação para a data fixada em decisão irrecorrível na esfera administrativa.

A constituição do crédito tributário, na forma do art. 142 do Código Tributário Nacional, faz-se com o lançamento:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Com efeito, o lançamento tributário é ato administrativo no qual o agente público reduz a norma jurídica tributária geral e abstrata em norma jurídica tributária individual e concreta, ou seja, aplica o direito sobre o fato imponível, quantificando o núcleo da relação jurídica tributária, que consistirá o dever jurídico a ser adimplido pelo sujeito passivo.

O ato de aplicar a norma é ato que cumpre os designios de coação pertinentes ao próprio sistema normativo, ou seja, requisito que viabiliza a eficácia da norma. Ocorre, no entanto, que o próprio sistema cria caminhos e recursos para minimizar a coação normativa, sendo uma dentre tantas, a possibilidade de impugnar administrativamente o ato de lançamento, procedimento este que propaga efeitos.

É princípio basilar do Processo Administrativo Fiscal que a interposição de reclamação ou recurso retira do ato sua coercitividade até ulterior decisão a respeito do pleiteado. Em outras palavras, a interposição do recurso suspende a exigibilidade do crédito, como retirando, momentaneamente, da Fazenda, a executoriedade de seu direito subjetivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13849.000141/96-17  
Acórdão : 202-11.922

Ora, a relação jurídica tributária pode ser representada pelo quadro:

Direito Subjetivo		
Sa	Ot	Sp
dever Jurídico		

onde o Sujeito Ativo (Sa) tem o direito subjetivo a um quantum em dinheiro que é a Obrigação Tributária (Ot) e o Sujeito Passivo (Sp) tem o dever jurídico de adimpli-la. Se do vetor do "Direito Subjetivo" é retirado o elemento da exigibilidade, ainda que temporariamente, há a implicação lógica de o vetor do "Dever Jurídico" ficar aniquelado do modal *deôntico* obrigatório, enquanto perdurar a suspensão. Daí o entendimento de que, suspensa a obrigação, não há que se cogitar a mora. Vejamos.

A Relação Jurídica Tributária é formada de conectivos lógicos deonticamente modalizados, pelos quais a regra da suspensão da exigibilidade do crédito implica na permissão ao Sp em não adimplir, temporariamente, a obrigação.

Se não há a obrigação de pagamento, não pode falar-se em mora pelo não pagamento e, conseqüentemente, não é possível a exigência de uma penalidade pela mora que ainda não ocorreu.

Somente após o transcurso desse prazo final é que se torna possível a aplicação de penalidade no caso de inadimplida a obrigação da relação jurídica individual e concreta contida na decisão administrativa transitada em julgado, uma vez que somente a partir da recomposição integral do Direito Subjetivo do Sujeito Ativo será recomposto o Dever Jurídico do Sujeito Passivo.

Ante o exposto, e de tudo o que dos autos consta, conheço do presente recurso voluntário para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para o fim de excluir a multa de mora.

Sala das Sessões, em 14 de março de 2000

LUIZ ROBERTO DOMINGO