



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10120.001764/95-71
Recurso nº : RD/301-120.969
Matéria : IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : CÂNDIDO WESQUIVAL FERREIRA
Sessão de : 04 DE NOVEMBRO DE 2003
Acórdão nº : CSRF/03-03.903

ITR. NULIDADE. FORMALIDADE ESSENCIAL. 1) É NULA a Notificação de Lançamento que não preencha os requisitos de formalidade.
2) Notificação que não produza efeitos, descabida a apreciação do mérito.

ANULADO O PROCESSO “AB INITIO”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros João Holanda Costa e Henrique Prado Megda.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


NILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES; MOACYR ELOY DE MEDEIROS; MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ e PAULO ROBERTO CUÇO ANTUNES.

Processo nº : 10120.001764/95-71
Acórdão nº : CSRF/03-03.903

Recurso nº : RD/301-120.969
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de Divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra decisão da d. 1ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que lavrou o Acórdão 301-29.413, consubstanciado na seguinte ementa:

“ITR – VTN – A prova hábil para impugnar a base de cálculo adotada no lançamento é o laudo de avaliação, acompanhado de cópia da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, devidamente registrada no CREA, e que demonstre o atendimento dos requisitos das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT 9NBR nº 8799), através da explicitação dos métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel e dos bens nele incorporados.

CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA – são devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.

MULTA MORATÓRIA – inexigível, face à impugnação tempestiva do lançamento, bem como de recurso regular, que suspendeu a exigibilidade do crédito.

RECURSO PROVIDO EM PARTE.”

Em seus fundamentos, a Procuradoria da Fazenda Nacional aduz que o laudo trazido aos autos como prova não satisfaz os requisitos e portanto não presta-se como prova, na esteira de ampla jurisprudência de outras Câmaras daquele Conselho, que entendem como prova aceitável a apresentação de Laudo Técnico de Avaliação que atenda a totalidade dos requisitos das normas da ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas (NBR 8799), acompanhado de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, devidamente registrada no CREA, e referente ao mesmo exercício daquele em que a base de cálculo do tributo deva ser apurada, isto é, atentando para a situação fática contemporânea ao ano base da exigência tributária.

Ressalta que já foi decidido que “não é suficiente como prova para impugnar o VTN declarado, Laudo de Avaliação desacompanhado de cópia de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, devidamente registrada no CREA e que não demonstre o

Processo nº : 10120.001764/95-71
Acórdão nº : CSRF/03-03.903

atendimento dos requisitos das Normas da ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas (NBR 8799), através da explicitação dos métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel.”

Argumenta que o laudo de fls. 15 e seguintes, embora acompanhado de ART, é datado de 1997 e portanto seus elementos não se reportam à época do exercício fiscal em questão, bem como não traz as fontes pesquisadas que levaram à adoção do valor atribuído ao imóvel.

Quanto à necessidade dos elementos se reportarem ao ano base da exigência tributária e sobre a falta de atendimento aos requisitos de confiabilidade indicados pela NBR 8799/85, traz como paradigma o Acórdão 202-09.240, proferido pela 2ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa transcrevo:

“ITR – I) NORMAS PROCESSUAIS: o disposto no art. 147 parágrafo primeiro do Código Tributário Nacional não impede o contribuinte de impugnar informações por ele mesmo prestadas na DITR, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal; II) VTN: não é suficiente como prova para impugnar o VTN declarado, Laudo de Avaliação que não avalia os bens incorporados ao imóvel, indispensáveis para a determinação do VTN específico ao imóvel, na forma do disposto no parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº 8847/94, e que os elementos coletados para formar a convicção do VTN, além de não se reportarem a 31 de dezembro do exercício anterior, não estão devidamente caracterizados de forma a demonstrar o atendimento aos requisitos de confiabilidade indicados na NBR 8799/85. Recurso provido em parte.”

Quanto à exigência de atendimento das Normas da ABNT, traz o Acórdão 202-08.666, proferido pela 2ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, como paradigma, assim ementado:

“ITR – VTN: Não é suficiente como prova para impugnar o VTN

Processo nº : 10120.001764/95-71
Acórdão nº : CSRF/03-03.903

declarado, Laudo de Avaliação desacompanhado de cópia de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, devidamente registrada no CREA e que não demonstre o atendimento dos requisitos das Normas da ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas (NBR 8799), através da explicitação dos métodos avaliatórios e fontes pesquisadas que levaram à convicção do valor atribuído ao imóvel. Recurso negado.”

Cita ainda como paradigmas os Acórdãos 302-34.418, 302-34.349, 302-34.344, 302-34.634 e 302-34.648.

Conclui que como não existem no caso os elementos de prova suficientes e necessários para afastar a presunção de legitimidade do lançamento, sendo o laudo existente insuficiente para afastar a correção do lançamento inicial, fica evidente que houve equívoco na decisão, que mostrou-se fundada em interpretação incompatível com a legislação e o entendimento jurisprudencial dominante, devendo a mesma ser reformada.

Registro que deixo de analisar os Embargos de Declaração apresentados pelo contribuinte às fls. 96/103, tendo em vista o despacho de fls. 108/109.

É o Relatório.

Processo nº : 10120.001764/95-71
Acórdão nº : CSRF/03-03.903

VOTO

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator:

O Recurso Especial de Divergência oposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade e contém matéria de competência desta E. Câmara de Recursos Fiscais, o que habilita esta Colenda Turma a examinar o feito.

Inicialmente, quer este Relator observar que é obrigação de ofício do Julgador verificar os aspectos formais do processo, antes de iniciar a análise do mérito.

E, em que pesem os argumentos expendidos pela r. Procuradoria da Fazenda Nacional, após a minuciosa análise de todo o processado, chega-se à conclusão de que a declaração de nulidade da Notificação de Lançamento, constante dos autos, é irretrorquível. Senão vejamos.

Ao realizar o ato administrativo de lançamento, aqui entendido sob qualquer modalidade, a autoridade fiscal está adstrita ao cumprimento de uma norma geral e abstrata que lhe confere e lhe delimita a competência para tal prática e de outra norma, também geral e abstrata, que incide sobre o fato jurídico tributário, que impõe determinada obrigação pecuniária ao contribuinte.

O Código Tributário fornece a exata definição do lançamento no art. 142:

“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 do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Processo nº : 10120.001764/95-71
Acórdão nº : CSRF/03-03.903

Não esquecendo que a origem do Direito Tributário é o Direito Financeiro, entendo oportuno lembrar que também a Lei nº. 4.320, de 17.3.1964, que baixa normas gerais de Direito Financeiro, conceitua o lançamento, no seu art. 53:

Art. 53. “O lançamento da receita é o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”.

As normas legais veiculam, no mundo do direito positivo, conceitos que devem ser observados no momento em que o intérprete jurídico se defronta com uma situação como a que se apresenta nestes autos.

O que se verifica é que o lançamento é um ato administrativo, ainda que decorrente de um procedimento fiscal interno, mas é um ato administrativo de caráter declaratório da ocorrência de um fato imponível (fato ocorrido no mundo fenomênico) e constitutivo de uma relação jurídica tributária, entre o sujeito ativo, representado pelo agente prolator do ato, e o sujeito passivo a quem fica acometido de um dever jurídico, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.

Sendo o ato administrativo de lançamento privativo da autoridade administrativa, que tem o poder de aplicar o direito e reduzir a norma geral e abstrata em norma individual e concreta, e estando tal autoridade vinculada à estrita legalidade, podemos concluir que, mais que um poder, a aplicação da norma e a realização do ato é um dever, pois, como visto, vinculado e obrigatório. Hugo de Brito Machado (op. cit. Pág. 120) ensina:

“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Tomando conhecimento do fato gerador da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a este equívale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o *dever* indeclinável de proceder ao lançamento tributário. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lançamento. A posição do Estado não se confunde com a posição da

autoridade administrativa. O Estado tem um *direito*, a autoridade tem um *dever*.

Para Alberto Xavier (in, Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 54 e 66):

“O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e por isso se destingue de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são a rigor atos de aplicação da lei, ou não são atos de aplicação de normas instrumentais.

...

Devemos, por isso, aperfeiçoar a noção de lançamento por nós inicialmente formulada, definindo-o como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativa da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.

Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador, se chamam lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, das condições legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os elementos quantitativos revelados por essas mesmas condições.” (Aliomar Baleeiro, “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, vol. I/ 281, n.º 193).

Américo Masset Lacombe (in, “Curso de Direito Tributário”, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Cejup, Belém, 1997) ao tratar do tema “Crédito Tributário”, postula:

“A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato impositivo prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário (*obligatio*, *haftung*, relação de responsabilidade), não pode deixar de estar vinculado ao determinado pela

Processo nº : 10120.001764/95-71
Acórdão nº : CSRF/03-03.903

lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato imponível previsto na hipótese de incidência da lei). Esta atividade é obrigatória. Uma vez que verificado pela administração o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (nascimento da obrigação tributária, *debitum*, *shuld*, relação de débito), a administração estará obrigada a efetuar o lançamento. A hipótese de incidência da atividade administrativa será assim a ocorrência do fato imponível previsto na hipótese de incidência da lei tributária.”

Nos conceitos colacionados, vemos a atividade da administração tributária como um dever de aplicação da norma tributária. O agente administrativo, no exercício de sua competência atribuída pela lei, tem o dever-poder de, verificada a ocorrência do fato imponível, exercer sua atividade e lançar o tributo devido.

O ato administrativo do lançamento é obrigatório e incondicional.

Em contrapartida, a administração tributária tem o dever jurídico de constituir o crédito tributário (art. 142 e parágrafo único do CTN), segundo as normas regentes.

No caso em tela, a norma aplicável à notificação de lançamento do ITR é o art. 11 do Decreto nº. 70.235/72, que disciplina as formalidades necessárias para a emanção do ato administrativo de lançamento:

Art. 11 - A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Processo nº : 10120.001764/95-71
Acórdão nº : CSRF/03-03.903

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

A norma contida no art. 11 e em seu parágrafo único, esboça os requisitos para formalização do crédito, ou seja, em relação às características intrínsecas do documento, as informações que deva conter, e em relação à indicação da autoridade competente para exarar-lo.

Há, inclusive a dispensa da assinatura da autoridade competente, mas não há a dispensa de sua indicação, por óbvio. Todo ato praticado pela administração pública o é por seu agente, ou seja, a administração como ente jurídico de direito, não tem capacidade física de prolação de atos senão por intermédio de seus agentes: pessoas designadas pela lei que são portadoras da competência jurídica.

Não é, no caso em tela, a Delegacia da Receita Federal que expede o ato, enquanto órgão, mas sim a Delegacia pela pessoa de seu delegado ou pela pessoa do Auditor da Receita Federal.

Portanto, supor a possibilidade de considerar válido o lançamento que esteja desprovido da indicação da autoridade que o prolatou é desconsiderar a formalidade necessária e inerente ao próprio ato. Seria entender que é dispensável a capacidade e a competência do agente para constituição do crédito tributário pelo lançamento.

O ato administrativo, como qualquer ato jurídico, tem como requisitos básicos o objeto lícito, agente capaz e forma prescrita ou não defesa em lei. Mas como poder aferir tais requisitos não constantes do ato? Como saber se o agente capaz estava autorizado pela lei para prática do ato se não se sabe quem o realizou?

Para Paulo de Barros Carvalho, "a vinculação do ato administrativo, que, no fundo, é a vinculação do procedimento aos termos estritos da lei, assume as proporções de um limite objetivo a que deverá estar atrelado o agente da administração, mas que realiza, mediatamente, o valor da segurança jurídica" (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 372).

Em nenhum momento poderia a administração tributária dispor de seu dever-poder, em face da existência de uma norma que, simplesmente, objetiva o vetor da

Processo nº : 10120.001764/95-71
Acórdão nº : CSRF/03-03.903

relação jurídica tributária acometida ao sujeito passivo.

O processo é constituído de uma relação estabelecida através do vínculo entre pessoas (julgador, autor e réu), que representa requisitos material (o vínculo entre essas pessoas) e formal (regulamentação pela norma jurídica), produzindo uma nova situação para os que nele se envolvem.

Essa relação traduz-se pela aplicação da vontade concreta da lei. Desde logo, para atingir-se tal referencial, pressupõe-se uma seqüência de acontecimentos desde a composição do litígio até a sentença final.

Para que a relação processual se complete é necessário o cumprimento de certos requisitos, quais sejam (dentre outros):

Os pressupostos processuais – são os requisitos materiais e formais necessários ao estabelecimento da relação processual. São os dados para a análise de viabilidade do exercício de direito sob o ponto de vista processual, sem os quais levará ao indeferimento da inicial, ocasionando a sua extinção.

As condições da ação (desenvolvimento) – é a verificação da possibilidade jurídica do pedido, da legitimidade da parte para a causa e do interesse jurídico na tutela jurisdicional, sem os quais o julgador não apreciará o pedido.

A extinção do processo por vício de pressuposto ou ausência de condição da ação só deve prevalecer quando o feito detectado pelo julgador seja insuperável ou quando ordenado o saneamento, a parte deixe de promovê-lo no prazo que se lhe tenha assinado.

A ausência desses elementos não permite que se produza a eficácia de coisa julgada material e, desde que não seja julgado o mérito, não há preclusão temporal para essa matéria, qualquer que seja a fase do processo.

Inobservados os pressupostos processuais ou as condições da ação ocorrerá a extinção prematura do processo sem julgamento ou composição do litígio, eis que tal vício levará ao indeferimento da inicial.

Processo nº : 10120.001764/95-71
Acórdão nº : CSRF/03-03.903

Nessa linha seguem as normas disciplinadoras no âmbito da Secretaria da Receita Federal, senão vejamos:

**“ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT Nº. 02 DE
03/02/1999:**

O Coordenador Geral do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº. 227, de 03/09/98, e tendo em vista o disposto nos arts. 142 e 173, inciso II, da Lei nº. 5.172/66 (CTN), nos arts. 10 e 11 do Decreto nº. 70.235/72 e no art. 6º da IN/SRF nº. 94, de 24/09/97, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

- os lançamentos que contiverem vício de forma – incluídos aqueles constituídos em desacordo com o disposto no art. 5º da IN/SRF nº. 94, de 1997 – devem ser declarados nulos de ofício pela autoridade competente;(sublinhei)

Dessa forma, pode o julgador desde logo extinguir o processo sem apreciação do mérito, haja vista que encontrou um defeito insanável nas questões preliminares de formação na relação processual, que é a inobservância, na Notificação de Lançamento, do nome, cargo, o número da matrícula e a assinatura do autuante, essa última dispensável quando da emissão da notificação por processamento eletrônico.

Agir de outra maneira, frente a um vício insanável, importaria subverter a missão do processo e a função do julgador.

Ademais, dispõe o art. 173 da Lei nº. 5.172/66 – CTN (nulidade por vício formal) que haverá vício de forma sempre que, na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo, for preterida alguma formalidade essencial ou o ato efetivado não tenha sido na forma legalmente prevista. Tem-se, por exemplo, o Acórdão CSRF/01-0.538, de 23/05/85 cujo voto condutor assim dispõe:

“Sustenta a Procuradora, com apoio no voto vencido do Conselheiro Antonio da Silva Cabral, que foi o da Minoria, a tese da configuração do vício formal.

Processo nº : 10120.001764/95-71
Acórdão nº : CSRF/03-03.903

O lançamento tributário é ato jurídico administrativo. Como todo o ato administrativo, tem como um dos requisitos essenciais à sua formação o da forma, que é definida como seu revestimento material. A inobservância da formas prescrita em lei torna o ato inválido.

O Conselheiro Antonio da Silva Cabral, no seu bem fundamentado voto já citado, trouxe a lume, dentre outros, os conceitos de Marcelo Caetano (in “Manual de Direito Administrativo”, 10ª ed., Tomo I, 1973, Lisboa) sobre vício de forma e formalidade, que peço vênha para reproduzir:

O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.

Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança ou formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva.”

Também DE PLÁCIDO E SILVA (in “Vocabulário Jurídico”, vol. IV, Forense, 2ª ed., 1967, pág., 1651), ensina:

VÍCIO DE FORMA. É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou desatenção à solenidade, que prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica” (Destaques no original).

E no vol. III, págs. 712/713:

FORMALIDADE – Derivado de forma (do latim formalistas), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado.

Neste sentido, as formalidades constituem a maneira de proceder em determinado caso, assinalada em lei, ou compõem a própria forma solene para que o ato se considere válido ou juridicamente perfeito.

Processo nº : 10120.001764/95-71
Acórdão nº : CSRF/03-03.903

As formalidades mostram-se prescrições de ordem legal para a feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato.

Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas.

Quando se referem ao fundo, condições ou requisitos para a sua eficácia jurídica, dizem-se intrínsecas ou viscerais, e habitantes, segundo apresentam como requisitos necessários à validade do ato (capacidade, consentimento), ou se mostram atos preliminares e indispensáveis à validade de sua formação (autorização paterna, autorização do marido, assistência do tutor, curador etc.).”

E, nos autos, encontra-se notificação de lançamento que não traz, em seu bojo, formalidade essencial, qual seja o nome, cargo e o número da matrícula da autoridade a quem a lei outorgou competência para prolatar o ato.

Diante do exposto, julgo pela ANULAÇÃO DO PROCESSO, “ab initio”, declarando nula a notificação de lançamento constante dos autos, sendo portanto improcedente o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões-DF, em 04 de novembro de 2003.


MILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR