



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Recurso nº : 122.627  
Acórdão nº : 303-29.725  
Sessão de : 09 de maio de 2001  
Recorrente(s) : RAMIRO PEREIRA DE MATOS  
Recorrida : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

ITR – NULIDADE – VÍCIO FORMAL – É nula por vício formal a Notificação de Lançamento que não contenha a identificação da autoridade que a expediu, requinte essencial prescrito em lei.  
ANULADO O PROCESSO *AB INITIO*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, acatar a preliminar de nulidade, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, Zenaldo Loibman e Carlos Fernando Figueiredo Barros, relator. Designado para redigir o voto o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
Relator Designado

Formalizado em: 27 OUT 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Manoel D'Assunção Ferreira Gomes, Irineu Bianchi e Paulo de Assis.



Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de exigência do crédito tributário constituído mediante a Notificação de Lançamento do ITR196, fls. 19, e composto do seguinte: R\$ 2.743,81 (dois mil, setecentos e quarenta e três reais e oitenta e um centavos) de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, R\$ 4,74 (quatro reais e setenta e quatro centavos) de Contribuição Sindical do Trabalhador, R\$ 819,46 (oitocentos e dezenove reais e quarenta e seis centavos) de Contribuição Sindical do Empregador, R\$ 218,08 (duzentos e dezoito reais e oito centavos) de Contribuição SENAR, totalizando R\$ 3.786,09 (três mil, setecentos e oitenta e seis reais e nove centavos), incidentes sobre o imóvel rural de propriedade do contribuinte em epígrafe, registrado na SRF sob o nº 0754048.5, com área de 5.236,3 ha, denominado Fazenda Santa Rosa, localizado no Município de Ribas do Rio Pardo/MS.

A exigência do ITR fundamenta-se na Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, na Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e na lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e das Contribuições no art. 5º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, e/e o art. 1º, e § do Decreto-lei nº 1.989, de 28 de dezembro de 1982, na Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, e no art. 4º, e § do Decreto-lei nº 1.166, de 15 de abril de 1971.

Inconformado com o valor do crédito tributário exigido, o interessado ingressou com a impugnação de fls. 01/14, instruída com os documentos de fls. 15/62, inclusive laudo técnico de avaliação de fls. 20/47. Os pedidos relacionados a seguir encerram sinteticamente os assuntos tratados na peça impugnatória. O interessado pediu para:

- julgar improcedente a cobrança porque baseada em tipo inadmissível de lançamento, criado pela MP 399/1993 e que redundava em arbitramento sem a observância das garantias estabelecidas no art. 148 do CTN;

- julgar improcedente o lançamento dado a falta de cumprimento de regra imposta na Lei, ou seja, a atribuição de valor à terra nua de acordo com os diversos tipos de terra do município;

- reconhecer o descabimento da tributação em razão de as exações terem sido arbitradas com base em ato infralegal;

- cancelar a cobrança das contribuições sindicais porque foram majoradas pelos mesmos critérios indevidos do ITR.

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

Não sendo declarada a nulidade do lançamento nem decretada a sua improcedência, podem sejam os valores lançados ajustados ao valor da terra nua indicado no laudo de avaliação anexado ao processo.

Em data de 10/07/98, os autos foram encaminhados à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP que, considerando o lançamento procedente, proferiu a Decisão DRJ/RPO nº 1.072/99 fls. 65/71, de ementa, fundamentação e conclusão seguintes:

1 — Ementa:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR  
Exercício: 1996

#### PRELIMINAR. INCONSTITUCIONALIDADE

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

#### VALOR DA TERRA NUA MÍNIMO (VTNm).

O VTN declarado pelo contribuinte será rejeitado pela Secretaria da Receita Federal quando inferior ao VTNm/ha fixado para o município de localização do imóvel rural.

#### VTNm. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O VTNm é fixado com base em levantamento de preços do hectare da terra nua, ouvido o Ministério da Agricultura e em conjunto com as Secretarias de Agricultura dos Estados. Inexiste previsão legal para correção monetária dos VTN's mínimos do exercício imediatamente anterior.

#### VTNm. DIVERSIDADE DE TERRAS NO MUNICÍPIO. METODOLOGIA ADOTADA.

Baseado em levantamento de preços da terra nua para os diversos tipos de terra do município, o VTNm é determinado pelo valor mínimo da pior categoria de terra encontrada no município.

#### VTNm.. REVISÃO.

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

#### LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

2 — Fundamentação:

A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Assim sendo, dela conheço.

R

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

### Preliminar — Inconstitucionalidade

O interessado questionou a constitucionalidade do lançamento alegando violação do princípio da legalidade e da anterioridade na cobrança do ITR e contribuições sindicais e a falta de observância do art. 146, III da Constituição Federal no caso da contribuição ao Senar.

Cumpra dizer que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência e a Constituição Federal, atribuição reservada, no Direito Pátrio, ao Poder Judiciário (Constituição Federal, art. 102, I, ae III, b). Não obstante, a administração não deve declinar do seu dever de ofício e omitir-se no cumprimento da lei por causa de uma alegação de ordem constitucional. Citando Hugo de Brito Machado, em temas de Direito Tributário, pág. 134, Editora Revista dos Tribunais/94:

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

#### VTN tributado

O interessado questionou a validade da norma que fixou a tabela de VTNm. Segundo ele, a IN nº 58/1996 teria majorado o tributo, ferindo o princípio da legalidade e, por ter sido publicada no mesmo exercício, teria ferido também o princípio da anterioridade.

Porém, esta questão é dirimida quando se observa que foi a Lei nº 8.847, de 28/01/1994, art. 3º, quem estabeleceu a base de cálculo e ela foi publicada 2 anos antes:

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

§ 1º O VTN é o valor do imóvel, excluído o valor dos seguintes bens incorporados ao imóvel:

- I - Construções, instalações e benfeitorias;
  - II - Culturas permanentes e temporárias;
  - I - Pastagens cultivadas e melhoradas
  - IV - Florestas plantadas
- (Lei nº 8.847, de 28/01/1994, art. 3º, § 1º)

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

O ITR é um imposto normalmente lançado com base na declaração do contribuinte. A modalidade de lançamento por declaração está explícita da no Código Tributário Nacional (CTN), art. 147:

**Art. 147.** O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Porém, quando os dados declarados destoam fortemente da realidade, o lançamento pode ser arbitrado, de acordo com o CTN, art. 148:

**ART. 148 -** 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 às 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.**

A mesma previsão está regulada também na Lei 8.847/1994, art. 18, que diz que em casos de subavaliação do imóvel, a autoridade lançadora arbitrará o valor do VTN.

E como saber se o imóvel está subavaliado? Por meio da comparação com um valor determinado de acordo com a Lei 8.847/1994, art. 3º, § 2º:

§ 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.

Assim, a lei criou, de fato, um instrumento para evitar o aviltamento nos valores declarados, utilizado quando, a exemplo do requerente, o valor declarado se mostra irrisório não só em comparação com o valor mínimo de mercado vigente, mas com o próprio laudo de avaliação que o declarante encomendou.

Como órgão do poder executivo subordinado ao Ministério da Fazenda, a Secretaria da Receita Federal (SRF) expressa sua

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

competência mediante atos administrativos. Ao fixar o VTNm por meio de uma instrução normativa (a IN nº 58/1996), apenas cumpriu a determinação da lei - procedeu ao levantamento de preços para determinar os valores mínimos estabelecidos pela lei e fixou-os por meio de um ato normativo.

Sendo a tabela de VTNm uma pauta mínima, utilizada como parâmetro para os casos de arbitramento, não há necessidade de lei para fixá-la. É um instrumento interno da SRF e pode ser estabelecida por meio de um ato normativo.

Analisando-se os autos, verifica-se que o Valor da Terra Nua declarado pelo contribuinte foi rejeitado pela Secretaria da Receita Federal por ser inferior ao VTN mínimo fixado, por hectare, para o município de localização do imóvel tributado, nos termos da Lei nº 8.847 de 28/01/1994, do Decreto nº 84.685/1980, art. 7º, § 2º e 3º, e da Instrução Normativa (IN) SRF nº 58/1996 art. 1º.

Neste ponto, o ilustre representante do interessado cometeu um grande equívoco ao acusar que o procedimento de arbitramento não obedeceu às disposições do CTN, art. 148, já citado, pois não teria sido feito mediante processo regular. Daí citou uma porção de julgados e acórdãos do conselho de contribuintes para dizer que o fisco não poderia dispensar o processo regular de que fala o CTN.

O processo regular é exigido para evitar que o arbitramento se torne arbitrariedade. Os valores não podem ser tirados do nada ou de uma simples opinião. Precisam ser determinados com critério, por meio de uma pesquisa de mercado, por exemplo.

Ora, a determinação do VTNm foi feita por processo regular. Os procedimentos utilizados pela SRF para a fixação dos VTN's mínimos do exercício de 1996, cujos valores estão consubstanciados na IN SRF nº 58/1996 obedeceram com exatidão às exigências legais contidas na Lei nº 8.847/1994, art. 3º, § 2º.

Os VTN's mínimos dos municípios de cada estado, apurados com base no levantamento de preços do dia 31 de dezembro de 1995 para o lançamento ITR-1996 (revisto de ofício, objeto da impugnação que se julga), foram estabelecidos a partir das informações de valores fundiários fornecidas pelas Secretarias Estaduais de Agricultura (no caso do estado de São Paulo, pelo Instituto de Economia Agrícola, ligado à Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado) e, no âmbito microrregional, pela Fundação Getúlio Vargas.

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

Os valores foram estatisticamente tratados e ponderados, de modo a evitar grandes variações entre municípios limítrofes e de um exercício para o seguinte, e aprovados em reunião de que participaram representantes do Ministério da Agricultura, do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (mera) e das Secretarias Estaduais de Agricultura (exceto Mato Grosso do Sul, que não compareceu, mas enviou uma tabela de VTNm que foi devidamente considerada na ponderação estatística).

Tais procedimentos configuram perfeitamente o processo regular de que fala o CTN. Em harmonia com a última parte do disposto no art. 148 do CTN ("...ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."), a Lei 8.847/1994, art. 3º, § 4º, também prevê a revisão do VTN:

§ 4º 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.

Também não há que se falar em majoração e atualização monetária da base de cálculo do ITR, pois a lei definiu sua base de cálculo, ou seja, o VTN, declarado em 31 de dezembro do exercício anterior, que poderá ser superior ou inferior ao VTN de exercícios passados, dependendo dos preços de terras nuas praticados no mercado imobiliário de imóveis rurais na referida data. Em caso de VTN declarado inferior ao mínimo, a SRF arbitrará o valor, conforme consta do texto legal transcrito acima, sendo o VTNm lizado com base em levantamento de preços do hectare da terra nua, por meio de pesquisa de mercado e não por meio de correção monetária dos VTN mínimos do exercício imediatamente anterior, já que não existe previsão legal para tanto.

É de se observar que a lei fala que o VTNm terá como base levantamento de preços da terra nua para os diversos tipos de terra do município. A interpretação descuidada levou o patrono do requerente a imaginar que deveriam ser criados tantos VTN mínimos quantos fossem os tipos de terra existentes no município.

A metodologia adotada oficialmente mostra, por outro lado, uma interpretação melhor sintonizada com a finalidade da lei e de aplicação viável. Assim, foram levantadas informações para cinco categorias de terra: de primeira, de segunda, pastagem, reflorestamento e de campo. Foi então utilizado o valor mínimo da pior categoria de terra encontrada no município, houve um tratamento estatístico, conforme já explicado e, dessa forma, foi criado um VTNm para cada município, tendo como base se

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

levantamento de preços da terra nua para os diversos tipos de terra do município. Perfeitamente dentro da lei.

Finalmente, o interessado pediu a revisão do VTN tributado e apresentou um laudo técnico de avaliação nas fls. 20 a 59. O laudo atendeu satisfatoriamente os requisitos da ABNT, comprovou as fontes pesquisadas, demonstrou a metodologia e a memória de cálculo, apresentando uma avaliação do imóvel que seguramente pode servir como base para a revisão do VTN tributado.

Contribuições lançadas.

É preciso esclarecer que a contribuição sindical não se confunde com as contribuições pagas a sindicatos, federações e confederações de livre associação.

De fato, a distinção entre a contribuição confederativa e a contribuição sindical (onde se enquadram as contribuições sindicais do empregador e do trabalhador) está bastante nítida na Constituição Federal, art. 8º, IV;

“A assembléia-geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei” (grifo meu).

O Supremo Tribunal Federal (STF) já se manifestou a respeito, conforme excerto do acórdão referente ao Recurso Extraordinário nº 198092- 3, São Paulo, cuja ementa foi publicada no D.J.U. 1 de 11/10/1996, p.38509:

“Primeiro que tudo, é preciso distinguir a contribuição sindical, contribuição instituída por lei, de interesse das categorias profissionais - art. 149 da Constituição - com caráter tributário, assim compulsória, da denominada contribuição confederativa, instituída pela assembléia-geral da entidade sindical.

- CF, art. 8º, TV. A primeira, conforme foi dito, contribuição parafiscal ou especial, espécie tributária, é compulsória. A segunda, entretanto, é compulsória apenas para o filiados de sindicato.

A Contribuição Sindical do Empregador (CSE) tem como fato gerador o exercício da atividade agrícola, inerente aos proprietários de imóveis e empregadores rurais. Sua exigência foi estabelecida pelo Decreto-lei nº 1.166/1971, art. 4º, § 1º e a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), art. 580, com a redação dada pela Lei nº 7.047/1982.

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

A Contribuição Sindical do Trabalhador (CST) tem fundamento legal no Decreto-lei nº 1.166/1971, art. 4º, § 2º.

O interessado afirmou também que os questionamentos feitos em relação ao TTR, especialmente os que falam de majoração do imposto, aplicam-se também à CSE. Já ficou demonstrado não haver fundamento na alegação de majoração ilegal de tributo.

3 - Conclusão:

Os pedidos de cancelamento ou anulação do lançamento referente ao TTR e contribuições não encontram fundamento legal. Entretanto, o laudo do técnico de avaliação atende os requisitos formais da ABNT e serve como meio de prova para embasar a revisão do VTN tributado.

Em face do exposto na fundamentação e com base nos critérios legais enunciados julgo o lançamento procedente em parte, determinando a revisão do lançamento representado pela notificação de fls. 19 de acordo com o VTN encontrado pelo laudo de avaliação na fls. 38, de R\$ 125,06/lia, com a apuração do novo valor para o crédito tributário referente ao ITR e aos reflexos no cálculo da Contribuição Sindical do Empregador.

Inconformada, a impugnante apresentou o recurso voluntário de fls. 76/86, instruído com os documentos de fls. 87/89, onde repisa os argumentos expendidos na peça impugnativa.

Em substituição ao depósito recursal ou arrolamento de bens, o recorrente apresentou, fls. 99/102, cópia de liminar decorrente de Mandado de Segurança, concedida pela Segunda Vara da Justiça Federal em Araçatuba/SP, garantindo-lhe o direito ao prosseguimento do recurso sem cumprimento da exigência para garantia de instância.

É o relatório. 



Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

## VOTO VENCIDO

Conselheiro Carlos Fernando Figueirêdo Barros, Relator

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. 1º do Decreto nº 3.440, de 25 de abril de 2000, c/c o art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23 de abril de 2002.

### PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO:

A preliminar de nulidade da Notificação de Lançamento, fls. 19, por esta não conter a identificação da autoridade administrativa responsável pela sua emissão, foi levantada por Conselheiro desta Câmara, na Sessão em que se votava o presente recurso.

Respeito a posição do I. Conselheiro, mas peço licença para discordar, motivado pelas razões a seguir expostas:

Com efeito, o art. li do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, as sim dispõe, *in verbis*:

*“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.*

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

Fica claro que a preocupação do legislador foi assegurar que a notificação contivesse os elementos mínimos necessários à ciência do notificado e ao preparo de sua defesa, daí porque a exigência, entre outras, de se indicar na

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

notificação de lançamento o cargo ou função e o número de matrícula da autoridade administrativa competente para efetuar o lançamento.

A notificação de lançamento eletrônica emitida pela SRF, Órgão Administrador do ITR, indica o Órgão emitente, a qualificação do notificado (nome, CPF e endereço), o valor do ITR e Contribuições lançados, o prazo para pagamento, a disposição legal infringida e a identificação do imóvel (número de registro na SRF, nome, área, município de localização e respectivo estado).

Como se vê, a notificação de lançamento eletrônica, mesmo não indicando o cargo ou função e o número de matrícula do chefe da repartição expedidora, não traz prejuízo ao contribuinte, pois contém outros requisitos que, no seu conjunto, constitui a formação imprescindível e suficiente à ciência do notificado, bem como asseguram os elementos mínimos necessários à sua ampla defesa.

Além do mais, é passível a existência de presunção quanto ao conhecimento público da autoridade lançadora, o chefe da repartição notificante, pois sua nomeação se efetiva com a publicação no Diário Oficial da União, veículo informativo de acesso público, não havendo, então, a necessidade de sua identificação na notificação de lançamento, uma vez que a sua investidura no cargo é de conhecimento de todos, presumivelmente.

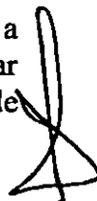
A Secretaria da Receita Federal, Órgão administrador do ITR, está plenamente identificada na notificação, assegurando ao contribuinte que se trata de documento idôneo e emitido por pessoa competente.

Na história do 3º CC, são poucos os registros de levantamento de nulidade, por parte dos contribuintes, por a notificação não conter o cargo ou função e o número de matrícula do chefe da repartição expedidora. O motivo do contribuinte não argüir nulidade, acreditamos, está vinculado à certeza de que se trata de um instrumento meramente protelatório, que não traz nenhum benefício a ambas as partes. Existe a concordância tácita do notificado quanto à omissão cometida, pois ele sabe que a ausência desses elementos não prejudica a sua defesa, tanto é que a apresenta.

Ademais, o contribuinte não invocou esta preliminar, não se sentiu prejudicado na sua liberdade de defesa, não argüiu em momento algum haja sido cerceado esse seu direito. Assim, não havendo trazido qualquer prejuízo para o contribuinte, sequer houve necessidade de sanar a falha contida na notificação.

As mais das vezes, o notificado sabe o que está ocorrendo, pois a notificação é clara e objetiva, permitindo-lhe, dentro do prazo estabelecido, apresentar as suas razões de defesa. Como se vê, a ausência do cargo ou função e do número de matrícula, não constitui obstáculo a apresentação tempestiva de sua impugnação.





Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

Ora, se o próprio contribuinte entende que não lhe acarreta prejuízo as omissões da notificação de lançamento, muito menos caberia a este Conselho, por puro preciosismo, prequestionar esta falha meramente formal.

Além do mais, ressalte-se que a Instrução Normativa SRFR nº 92/97 não se aplica ao caso sob exame, pois tal ato normativo foi baixado especificamente para lançamento suplementares, decorrentes de revisão, efetuados mediante autos de infração, o que não é o presente caso.

Se todos os argumentos acima expostos, não fossem suficientes para considerar descabida a tese de nulidade da notificação, restaria o argumento da economia processual, pois a anulação demandaria um tremendo custo adicional, em tempo e dinheiro, à Fazenda Pública, haja vista a existência de dezenas de milhares de processos nesta situação.

Posto isto, entendo que a ausência da função ou cargo e do número de matrícula da autoridade expedidora da notificação, não motiva a anulação desta.

Entretanto, como já mencionado anteriormente, esta Câmara se pronunciou sobre o tema e, por maioria de votos, decidiu pela nulidade da Notificação de Lançamento por esta conter vício formal.

Por esses motivos, deixo de apreciar o mérito, ficando declarada, de ofício, a NULIDADE DO LANÇAMENTO de fls. 019, para que outra se produza sem o erro formal ora discutido.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2001

  
CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS – Relator

Processo n° : 10820.000495/98-17  
Acórdão n° : 303-29.725

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator Designado

Presentes os requisitos de admissibilidade, conhecimento do Recurso Voluntário, por tempestivo, e por conter matéria de competência deste Eg. Conselho.

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, 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 irretorquível. 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.”

Não esquecendo que a origem do Direito Tributário é o Direito Financeiro, entendo oportuno lembrar que também a Lei n°. 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”.

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

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 equivale 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 distingue 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

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

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.º193).

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 imponible 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 lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato imponible 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 imponible 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 imponible, 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:

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

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.

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 exará-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

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

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 relação jurídica tributária acometida ao sujeito passivo.

O processo é constituído de uma relação estabelecida através do vínculo entre pessoas (jugador, 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.

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

Processo nº : 10820.000495/98-17  
Acórdão nº : 303-29.725

**“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.

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

Processo n° : 10820.000495/98-17  
Acórdão n° : 303-29.725

Caetano (in "Manual de Direito Administrativo", 10ª ed., Tomo I, 1973, Lisboa) sobre vício de forma e formalidade, que peço vênia 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" (Destques 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. 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 (fls. 19) 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.

Processo n° : 10820.000495/98-17  
Acórdão n° : 303-29.725

Diante do exposto, julgo pela nulidade da notificação de lançamento constante dos autos, juntada às fls.19, por ausência de formalidade essencial, sendo, portanto, nulo o processo *ab initio*.

Sala das Sessões, em 09 de maio de 2001

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Relator Designado

