



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10820.000683/94-95  
Recurso nº. : RD/302-123.602  
Matéria : ITR  
Recorrente : MARIA JOSÉ LEMOS DE MELO VASCONCELOS  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 2ª. CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 04 de novembro de 2004  
Acórdão nº : CSRF/03-04.181

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.  
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela MARIA JOSÉ LEMOS DE MELO VASCONCELOS

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

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 MAR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10820.000683/94-95  
Acórdão nº : CSRF/03-04.181  
  
Recurso nº. : RD/302-123.602  
Recorrente : MARIA JOSÉ LEMOS DE MELO VASCONCELOS  
Interessada : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, contra decisão da d. 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que lavrou o Acórdão 302-35.368, consubstanciado na seguinte ementa:

**“IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR.**

**EXERCÍCIO DE 1992.**

**NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. NULIDADE.**

*A falta de identificação, na Notificação de Lançamento do ITR, do nome e matrícula da autoridade responsável por sua emissão, constitui irregularidade que não caracteriza hipótese de nulidade.*

**PRELIMINAR DE NULIDADE REJEITADA.**

**PRECLUSÃO.**

*Nos termos do disposto nos artigos 300, 301 e 302, do CPC, “compete ao réu alegar, na contestação, toda a matéria de defesa...”, “a nulidade da citação deve ser alegada antes da discussão do mérito do litígio” e “presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados na petição inicial.”*

**VALOR DA TERRA NUA MÍNIMO (VTNm).**

*O VTN declarado pelo contribuinte será rejeitado pela Secretaria da Receita Federal quando inferior ao VTNm fixado segundo a legislação de regência, para o município de localização do imóvel rural.*

**VTNm. REDUÇÃO.**

*O laudo técnico de avaliação é o instrumento hábil que pode convencer a autoridade julgadora de que o valor da terra nua de determinado imóvel rural é inferior ao mínimo estabelecido para os demais imóveis localizados no mesmo município, em face de características peculiares desfavoráveis que o mesmo apresenta.*

**FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.**

*A falta de atendimento à intimação para apresentação do laudo técnico de avaliação prejudica a apreciação do pleito, pois o ônus da prova cabe a quem alega a existência de fato impeditivo ou modificativo do direito do*

Processo nº : 10820.000683/94-95

Acórdão nº : CSRF/03-04.181

*autor, ou seja, ao contribuinte (art. 333, II, CPC).  
NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE."*

Do acórdão cuja ementa encontra-se supra transcrita, a Recorrente apresenta tempestivo Recurso Especial, alegando, em síntese, que, apesar de serem várias as questões decididas no v. Acórdão com as quais não se conforma, recorrerá em relação à apenas uma delas, qual seja, a arguição de nulidade do lançamento tributário, por dele não constarem os requisitos exigidos no caput do artigo 11 do Decreto nº. 70.235/72.

Nestes termos, reafirma os fundamentos apresentados em seu Recurso Voluntário, no sentido de que seja nula a notificação de lançamento, uma vez que não contém o nome do órgão que a expediu, nem a identificação do chefe desse órgão ou de outro servidor autorizado, e em consequência, não contém a indicação do correspondente cargo ou função, com o respectivo número de matrícula, requisitos enumerados no artigo 11 do Decreto nº. 70.235/72.

Aduz ser descabida a argumentação do v. Acórdão recorrido de que deva ser observado o disposto nos artigos 245 e 301 do CPC, já que os mesmos aplicam-se a atos processuais praticados no processo, o que não é o caso, pois a nulidade argüida diz respeito a ato de direito material, como é a constituição do crédito tributário.

Descabido, também, segundo a Recorrente, o argumento do acórdão recorrido de que a falta de identificação da autoridade lançadora na notificação do ITR não leve à nulidade do lançamento, posto que tal argumento acaba por afirmar que as exigências constantes da legislação tributária sejam descabidas. Ocorre que, se o dispositivo de lei diz que a notificação deve conter requisitos, seu não atendimento implicará em nulidade.

Apresenta Acórdão Paradigma, proferido pela 1ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, requerendo sejam tomados seus fundamentos no julgamento do presente, pelos quais foi considerada nula a notificação de lançamento, por não conter a mesma, identificação da

Processo nº : 10820.000683/94-95

Acórdão nº : CSRF/03-04.181

autoridade que a expediu, como no caso dos presentes autos.

Requer seja proferida nova decisão, em que seja reconhecida a nulidade da notificação de lançamento.

Acórdão Paradigma juntado às fls. 140/147.

Instada a apresentar Contra-Razões, a Procuradoria da Fazenda Nacional manifesta-se às fls. 150/155, aduzindo que em nenhum momento o contribuinte reconhece que teria pago o ITR ou suscita qualquer dúvida acerca da identificação constante na notificação de lançamento, de forma que, "anular o lançamento, pela simples circunstância de inexistir a identificação da autoridade que a expediu, se traduzirá inequivocamente como um prestígio inadequado da forma documental em detrimento da verdade real dos fatos, uma das principais diretrizes a serem observadas no Processo Administrativo Fiscal, desvirtuando por completo a "mens legis".

Requer seja observado e aplicado por analogia o Princípio da Instrumentalidade de Formas, já que não há dúvidas de que foi a Delegacia da Receita Federal local quem realizou o lançamento.

Por fim, aduz que as denominadas Notificações de Lançamento do ITR, até 31 de dezembro de 1996, foram notificações atípicas, posto que não se referiam à um só imposto, de forma que não são, propriamente, uma das formas de exigência de crédito tributário, não seguindo os ditames do CTN e do Processo Administrativo Fiscal, bem como não estão sujeitas às normas legais que cuidam de nulidade.

Requer, a Procuradoria da Fazenda Nacional, seja mantido o inteiro teor do v. Acórdão recorrido.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até às fls. 158, última.

É o Relatório.



Processo nº : 10820.000683/94-95  
Acórdão nº : CSRF/03-04.181

## VOTO

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

O Recurso Especial de Divergência oposto pelo Contribuinte 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.

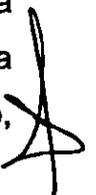
Inicialmente, quer este Relator observar que é obrigação de ofício do Julgador verificar os aspectos formais do processo, antes de iniciar a análise do mérito.

E, em que pesem os argumentos expendidos pela r. Procuradoria da Fazenda Nacional, bem como os fundamentos que nortearam a r. decisão recorrida, 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,



Processo nº : 10820.000683/94-95  
Acórdão nº : CSRF/03-04.181

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.”

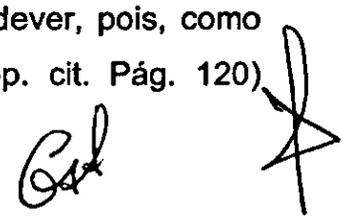
Não esquecendo que a origem do Direito Tributário é o Direito Financeiro, entendo oportuno lembrar que também a Lei nº. 4.320, de 17.3.1964, que baixa normas gerais de Direito Financeiro, conceitua o lançamento, no seu art. 53:

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:



Processo nº : 10820.000683/94-95  
Acórdão nº : CSRF/03-04.181

"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.

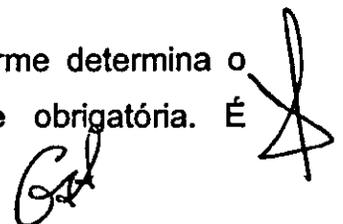
...

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 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



Processo nº : 10820.000683/94-95

Acórdão nº : CSRF/03-04.181

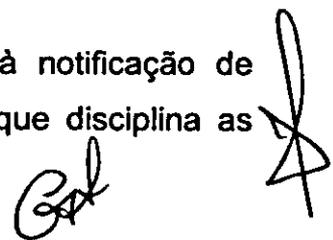
vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato imponible prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, 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

Handwritten signatures and initials in black ink, including a large stylized signature and a set of initials.

Processo nº : 10820.000683/94-95

Acórdão nº : CSRF/03-04.181

formalidades necessárias para a emanação 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.

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



Processo nº : 10820.000683/94-95

Acórdão nº : CSRF/03-04.181

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 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

Processo nº : 10820.000683/94-95

Acórdão nº : CSRF/03-04.181

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.

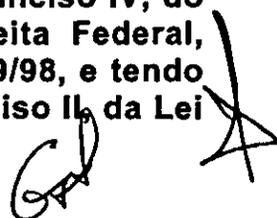
A ausência desses elementos não permite que se produza a eficácia de coisa julgada material e, desde que não seja julgado o mérito, não há preclusão temporal para essa matéria, qualquer que seja a fase do processo.

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:

**“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**



Processo nº : 10820.000683/94-95

Acórdão nº : CSRF/03-04.181

**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.

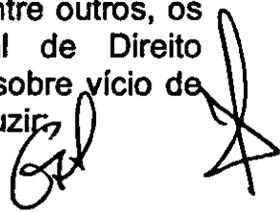
Agir de outra maneira, frente a um vício insanável, importaria subverter a missão do processo e a função do julgador.

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 Caetano (in "Manual de Direito Administrativo", 10ª ed., Tomo I, 1973, Lisboa) sobre vício de forma e formalidade, que peço vênha para reproduzir.



Processo nº : 10820.000683/94-95  
Acórdão nº : CSRF/03-04.181

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.

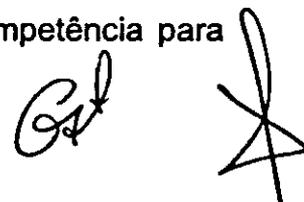
Neste sentido, as formalidades constituem a maneira de proceder em determinado caso, assinalada em lei, ou compõem a própria forma solene para que o ato se considere válido ou juridicamente perfeito.

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.)."

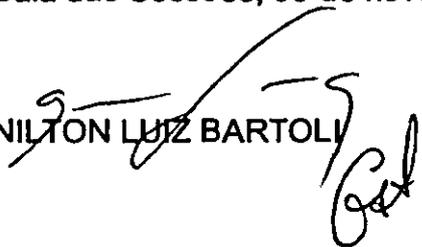
E, nos autos, encontra-se notificação de lançamento que não traz, em seu bojo, formalidade essencial, qual seja o nome, cargo e o número da matrícula da autoridade a quem a lei outorgou competência para prolatar o ato.



Processo nº : 10820.000683/94-95  
Acórdão nº : CSRF/03-04.181

Diante do exposto, julgo pela nulidade da notificação de lançamento constante dos autos, sendo portanto, PROCEDENTE o Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

Sala das Sessões, 08 de novembro de 2004

  
NILTON LUIZ BARTOLI