



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 10835.002943/96-97
Recurso n.º : 301-121405
Matéria : IMPOSTO TERRITORIAL RURAL
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : GERALDO APARECIDO DE MEDEIROS
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 13 de novembro de 2007
Acórdão n.º : CSRF/03-05.531

ITR 1994 – PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA – INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO - Por força do princípio constitucional da anterioridade tributária (artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal), são inaplicáveis ao exercício de 1994 as regras de tributação do ITR disciplinadas pela Medida Provisória nº 399, de 30 de dezembro de 1993, eis que seu anexo, indispensável ao cálculo do tributo, foi publicado no Diário Oficial em 07 de janeiro de 1994. Precedente do Supremo Tribunal Federal (RE nº 448.558-3 – PR).

NULIDADE - VÍCIO FORMAL. É nula por vício formal a notificação de lançamento das contribuições sindicais rurais devidas à Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura (Contag), à Confederação Nacional da Agricultura (CNA) e a contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), carente de identificação da autoridade que a expediu, requisito essencial, estabelecido em lei.

Recurso especial conhecido e negado.

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 unanimidade votos, CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional para, de ofício, declarar a insubsistência do lançamento do ITR (imposto) e, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional quanto a nulidade formal da notificação de lançamento no que tange aos demais tributos nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

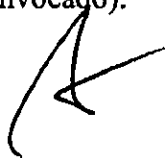
ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE

MARCI EDER COSTA
RELATOR

Processo n.º : 10835.002943/96-97
Acórdão n.º : CSRF/03-05.531

FORMALIZADO EM: 21 MAI 2008

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, SUSY GOMES HOFFMANN, JUDITH DO AMARAL MARCONDES, ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, ANELISE DAUDT PRIETO e VALMIR SANDRI (Substituto convocado).

A handwritten signature, possibly of Valmir Sandri, consisting of a large, stylized 'A' followed by a horizontal stroke.A handwritten signature, possibly of Anelise Daudt Prieto, consisting of a series of loops and a final horizontal stroke.

Processo n.º : 10835.002943/96-97
Acórdão n.º : CSRF/03-05.531

Recurso n.º : 301-121405
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : GERALDO APARECIDO DE MEDEIROS

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão proferida pela 1ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, lavrada no Acórdão n.º 301-31.306 (fls. 110/118), consubstanciado na seguinte ementa:

“ITR – NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO – NULIDADE – Padece de vício formal a notificação de lançamento que não atenda aos requisitos definidos pelo art. 11 do Decreto n.º 70.235/72, e reiterada jurisprudência e pacificada pela decisão do Pleno da Câmara Superior de recursos Fiscais.

Processo que se anula *ab initio*.”

Do acórdão exarado, a Procuradoria da Fazenda Nacional recorre, tempestivamente, com base no art. 5º, inciso II, do Regimento Interno da CSRF, sob o argumento de que a decisão recorrida diverge de entendimento manifestado pela colenda 2ª. Câmara do Eg. 3º Conselho de Contribuintes, que, em acórdão paradigma (Ac. 302-34.831) assentou posicionamento de que:

“O auto de infração ou a Notificação de Lançamento que trata de mais de um imposto, contribuição ou penalidade não é um instrumento hábil para exigência do crédito tributário (CTN e Processo Administrativo Fiscal assim o estabelecem) e, portanto, não se sujeita às regras traçadas pela legislação de regência. É um instrumento de cobrança dos valores indicados, contra o qual descabe a arguição de nulidade, prevista no art. 59, Decreto n.º 70.235/72.

REJEITADA A PRELIMINAR DE NULIDADE DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.”

Em defesa ao acolhimento das razões expostas no acórdão paradigma, aduz que o simples fato da notificação não apresentar a identificação de quem a expediu não a torna nula.

Além disso, em nenhum momento dos autos o contribuinte reconhece que teria pago o que está sendo cobrado pelo Fisco ou apresenta qualquer dúvida quanto à identificação da

Processo n.º : 10835.002943/96-97

Acórdão n.º : CSRF/03-05.531

notificação de lançamento, portanto, não é cabível anular o lançamento devido a inexistência da identificação da autoridade que a expediu.

Alega a União que justifica-se a aplicação por analogia do Princípio da Instrumentalidade de Formas, isto é, o julgador não se prende às disposições formais e procura agir focado no objetivo principal do processo, além disso, no presente processo, não pairam dúvidas de que a Delegacia da Receita Federal local foi quem realizou lançamento.

Ressalta que, até 31 de dezembro de 1996, as notificações de lançamento eram atípicas, divergente do que prega o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, porquanto ela não se refere a um só imposto.

Por se tratar de cobrança de valores com objetivos e destinações amplamente diversos, a Notificação de Lançamento do ITR, não se trata propriamente de uma das formas de exigência de crédito tributário, haja vista que, inclusive, não segue os ditames do CTN e do Processo Administrativo Fiscal, logo, não está a ora guerreada notificação sujeita às normas legais que cuidam de nulidade.

Face o exposto, a União requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, com a finalidade de cassar o v. acórdão recorrido.

Acórdão paradigma, 302-34.831, juntado às fls. 127/134.

Instado a apresentar contra-razões, o contribuinte não se manifestou, conforme informação de fls. 144.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até as fls. 147, última.

É o relatório.



Processo n.º : 10835.002943/96-97
Acórdão n.º : CSRF/03-05.531

VOTO

Conselheiro MARCIEL EDER COSTA, Relator

Trata-se de matéria de competência desta E. Câmara de Recursos Fiscais, o que habilita esta Colenda Turma a examinar o feito.

Para o cabimento de Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no inciso II, do art. 5º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, necessário demonstrar a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-o mediante a apresentação física do acórdão paradigma.

Quanto ao Acórdão Paradigma de divergência 302-34.831, apontado e juntado aos autos pela Procuradoria, verifica-se que este se prestou a comprovar a divergência alegada, na medida em que, enquanto no Acórdão recorrido anulou-se de ofício, por vício formal, a notificação de lançamento, no acórdão paradigma rejeitou-se a preliminar de nulidade, analisando o mérito do recurso, logo, tratam do mesmo assunto.

Já que ultrapassados os requisitos de admissibilidade, passo ao exame da controvérsia.

Impõe-se anotar que a discussão gira em torno do lançamento do Imposto Territorial Rural – ITR, referente ao ano de 1994, cuja base legal é a Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, a qual, por sua vez, decorreu da Medida Provisória nº 399, de 30 de dezembro de 1993.

Ocorre que a referida Medida Provisória, em que pese ter sido publicada em 30 de dezembro de 1993, foi omissa em relação às alíquotas, o que fez com que fosse reeditada em 07 de janeiro de 1994, quando foi publicada uma retificação da aludida Medida Provisória no Diário Oficial, agora com seu anexo, cujo teor continha informações indispensáveis ao cálculo do tributo.

Processo n.º : 10835.002943/96-97
Acórdão n.º : CSRF/03-05.531

Assim, diante do princípio constitucional da anterioridade da lei tributária – artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal – forçoso concluir que as regras de tributação dispostas na MP 399/93 tem sua aplicação tão somente a partir do ano de 1995, eis que inaplicáveis ao ano de 1994.

Dispõe o artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

III – cobrar tributos:

...

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

Previsto na Constituição Federal, o princípio da anterioridade tributária assegura que nenhum tributo poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, o que evita que o contribuinte seja surpreendido com o aumento ou instituição de novo tributo, sem que lhe seja dado o devido tempo para ajustar seu orçamento.

Garantia fundamental do contribuinte, não pode ser maculado nem mesmo pelo poder de reforma do Congresso Nacional, nas palavras do ilustre ministro Celso de Mello:

“O princípio da anterioridade da lei tributária – imune, até mesmo, ao próprio poder de reforma do Congresso Nacional (RTJ 151/755-756) – representa uma das garantias fundamentais mais relevantes outorgadas ao universo dos contribuintes pela Carta da República, além de traduzir, na concreção do seu alcance, uma expressiva limitação ao poder impositivo do Estado (...) Cabe destacar, neste ponto, na linha do entendimento consagrado pelo acórdão ora impugnado, que a garantia constitucional da anterioridade tributária, mais do que simples limitação ao poder de tributar do Estado, qualifica-se como um dos mais expressivos

Processo n.º : 10835.002943/96-97
Acórdão n.º : CSRF/03-05.531

postulados que dão substância ao estatuto jurídico dos contribuintes, delineado, em seus aspectos essenciais, no texto da própria Constituição da República” (Despacho do Ministro-Presidente Celso de Mello, Informativo STF, nº 125 – de 21 à 25 de setembro de 1998)

Outrossim, é de se considerar que com a Medida Provisória nº 399/93 e com a Lei nº 8.847/94, ocorreu instituição de uma nova configuração do imposto, o que justifica plenamente a aplicação do princípio constitucional da anterioridade.

Tratando da mesma matéria, cito trecho de voto proferido no Recurso Extraordinário nº 448.558-3 – PR:

“A MP 399 e a Lei 8.847/94 – a primeira explícita e a segunda implicitamente – revogaram o art. 50, da Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra), na redação conferida pela Lei 6.746/79. Nesse sistema, o lançamento do ITR era feito com base nas informações prestadas pelo contribuinte. Todavia, a MP 399 e a Lei 8.847/94 inovaram aumentando o valor do tributo, pois estabeleceram um valor mínimo de terra nua por hectare (VTNm/ha), e criaram novas alíquotas.

...

Portanto, ao se verificar que houve de fato instituição de nova configuração do imposto e que esta apenas se aperfeiçoou em 07 de janeiro de 1994, com a publicação, a título de “retificação”, do Anexo à MP 399, essenciais à caracterização e quantificação da alíquota da exação por força do mesmo diploma, conclui-se que a exigência do ITR sob esta nova modalidade, antes de 1º de janeiro de 1995, por força do art. 150, III, “b”, da CF, viola o princípio constitucional da anterioridade tributária.” (RE nº 448.558-3 – PR, julgado em 29 de novembro de 2005. Rel. Min. Gilmar Mendes)

Do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª. Região destaco a ementa, ilustrativa à questão:

Processo n.º : 10835.002943/96-97
Acórdão n.º : CSRF/03-05.531

“EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ITR. ANO BASE 1994. ALÍQUOTAS FIXADAS PELA LEI 8.847/94. CONVERSÃO MEDIDA PROVISÓRIA 399/03. MP RETIFICADORA. DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA.

1. É pacífico o entendimento de que a Medida Provisória é lei em sentido material, sendo o veículo formal posto à disposição do Poder Executivo para regular os fatos, atos e relações do mundo fático, desde que obedecidos os critérios de urgência e necessidade que, no entendimento do Supremo Tribunal Federal, dependem do poder discricionário do Presidente da República.
2. O termo inicial do prazo para cumprimento do princípio da anterioridade corresponde à data da publicação da medida provisória.
3. A Medida Provisória n.º. 399/03 foi publicada em 30 de dezembro de 2003 (SIC). Contudo, na data originalmente publicada, a citada Medida Provisória não continha as alíquotas do ITR. Tal omissão fez com que fosse publicada, em 07 de janeiro de 1994, uma retificação da aludida Medida Provisória, no Diário Oficial, contendo as novas tabelas de alíquotas.
4. A retificadora não tem o condão de retroagir à data da publicação original – 30 de dezembro de 1993 – de forma a cumprir o disposto no artigo 150, III, b, da Constituição Federal de 1988 e tornar possível a cobrança do ITR ainda no ano de 1994.
5. Como o instrumento legal modificador de alíquota só foi publicado no ano de 1994, a cobrança do ITR com base nas alíquotas constantes na Lei n.º. 8.847/94 é vedada, nos termos do artigo 150, III, b, da Constituição Federal, para o ano de 1994.”

Nestes termos, uma vez que a base legal do ITR/94 se fez tão somente em 07 de janeiro de 1994, com a republicação da Medida Provisória n.º 399/93, ao ano de 1994 é vedada a aplicação das alíquotas constantes de seu anexo.

Neste sentido, a Súmula n.º 67 do Supremo Tribunal Federal:

Processo n.º : 10835.002943/96-97
Acórdão n.º : CSRF/03-05.531

“É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.”

Outra não foi a conclusão do Supremo Tribunal Federal ao julgar o mencionado RE, cujo teor da decisão encontra-se consubstanciado na seguinte ementa:

“Recurso Extraordinário. 2. Tributário. ITR. 3. A nova configuração do ITR disciplinada pela MP 399 somente se aperfeiçoou com sua reedição de 07.01.94, a qual por meio de seu Anexo alterou as alíquotas do referido imposto. 4. A exigência do ITR sob esta nova disciplina, antes de 01 de janeiro de 1995, viola o princípio constitucional da anterioridade tributária (Art. 150, III, “b”). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (RE nº 448.558-3 – PR, julgado em 29 de novembro de 2005. Rel. Min. Gilmar Mendes)

Tenho por insubsistente, portanto, o lançamento do ITR/94.

No que tange às contribuições lançadas na notificação de fls. 04, quais sejam, as contribuições sindicais rurais devidas à Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura (Contag), à Confederação Nacional da Agricultura (CNA) e a contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), neste aspecto, entendo relevante a análise do ato administrativo sob seu o aspecto formal.

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 irretorquível, senão vejamos.

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 n.º : 10835.002943/96-97
Acórdão n.º : CSRF/03-05.531

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, assim, 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, dispensa da assinatura da autoridade competente, mas não há dispensa de sua indicação, por óbvio. Todo ato praticado pela administração pública 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.

Processo n.º : 10835.002943/96-97
Acórdão n.º : CSRF/03-05.531

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?

Dessa forma, pode o julgador declarar a nulidade da notificação de lançamento, e deixar de apreciar o 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. Por oportuno, destaco que a matéria, já fora examinada por esta Colenda Câmara Superior de Recursos, no 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

Processo n.º : 10835.002943/96-97
Acórdão n.º : CSRF/03-05.531

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.

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.

Processo n.º : 10835.002943/96-97
Acórdão n.º : CSRF/03-05.531

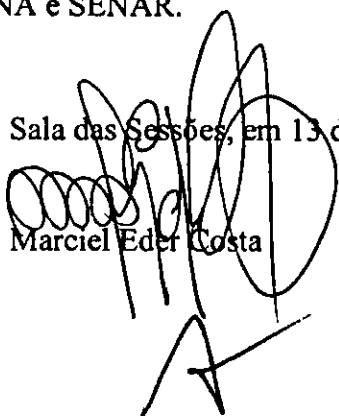
Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas.

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. 04) 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, razão pela qual entendo por maculada por vício formal a notificação de lançamento de fls. 04.

Isto posto, declaro insubsistente o lançamento do ITR/94, e NEGÓCIO ao Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional, reconhecendo a nulidade da notificação de lançamento de fls. 04, quanto às contribuições CONTAG, CNA e SENAR.

Sala das Sessões, em 13 de novembro de 2007.


Marciel Eder Costa