



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 13026.000207/98-24
Recurso nº : 301-123.624
Matéria : ITR
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : CARLOS ANDRÉ KRELING E OUTROS
Sessão de : 01 DE JULHO DE 2003
Acórdão nº : CSRF/03-03.721

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 unanimidade de votos, **REJEITAR a preliminar** suscitada, e, no mérito por maioria de votos **NEGAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Prado Megda e João Holanda Costa.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


NILTON LUIZ BARTOLI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2003

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

Processo nº : 13026.000207/98-24
Acórdão nº : CSRF/03-03.721

Recurso nº : 301-123.624
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : CARLOS ANDRÉ KRELING E OUTROS

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão da d. 1ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que lavrou o Acórdão 301-29.829, consubstanciado na seguinte ementa:

“ITR/95. NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. NULIDADE. AUTORIDADE LANÇADORA. IDENTIFICAÇÃO.

É nula, por vício formal, a notificação de lançamento que não contenha a identificação da autoridade que a expediu, requisito essencial previsto em lei.”

Pelos argumentos resumidos na ementa supra citada, por maioria de votos, a Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes declarou a nulidade da notificação de lançamento.

Do acórdão cuja ementa encontra-se supra transcrita, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial, alegando preliminarmente que o citado acórdão é nulo, tendo e vista que julgou matéria que não foi objeto do recurso e que encontra-se preclusa, qual seja, a nulidade do lançamento.

No mérito, aduz que o acórdão guerreado diverge do entendimento da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, quanto á mesma matéria, como demonstra pelo Acórdão 302-34.831 com a seguinte ementa:

“O Auto de Infração ou a Notificação de Lançamento que trata de mais de um imposto, contribuição ou penalidade não é instrumento hábil para exigência de 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, do Decreto 70.235/72.

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



Processo nº : 13026.000207/98-24
Acórdão nº : CSRF/03-03.721

Tomando o Acórdão 302-34.831 como paradigma, requer pelo acolhimento de seus fundamentos como divergência ao acórdão guerreado.

Por fim, reitera todos os termos exarados no voto-vencido pertinente ao acórdão em discussão, no qual restou afastada a preliminar de nulidade.

Requer pelo provimento do Recurso Especial, para que retornem os autos à Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, afim de que sejam julgadas as questões de mérito levantadas no Recurso Voluntário.

Instado a apresentar Contra-Razões, o contribuinte manifesta-se às fls. 197/211, alegando que a tese sustentada pela Procuradoria da Fazenda Nacional em sede de Recurso Especial não merece prosperar, já que o entendimento de praticamente todas as Câmaras dos três Conselhos de Contribuintes é no sentido de que a Notificação de Lançamento que não atenda os requisitos do artigo 11 do Decreto 70.235/72, deve ser anulada “ex-officio”.

Para corroborar seu entendimento, cita decisão do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Recurso RD/102-0804, que deu origem ao Acórdão CSRF/Pleno-00.002, em que foi relator o d.Conselheiro Manoel Gadelha Dias, nos termos:

“...

Questão preliminar, contudo, merece ser examinada e diz respeito ao fato, suscitado pelo sujeito passivo em contra-razões ao recurso especial, de a notificação de lançamento de fls. 02, emitida pela repartição fiscal não conter o nome, o cargo ou função e a matrícula do seu chefe.

Registro que essa mesma preliminar chegou a ser examinada no acórdão ora recorrido, suscitada de ofício que fora pelo Conselheiro Relator, tendo sido rejeitada ... em razão de a decisão de mérito ter sido favorável ao sujeito passivo, a quem aproveitaria a declaração de nulidade.

No âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes o tema é por demais conhecido, e tem sido objeto de inúmeras decisões das Câmaras, no sentido de, em casos como o dos autos, anular, de ofício, o lançamento, em razão de a notificação de lançamento estar em desacordo com as disposições contidas no art. 11 do Decreto nº 70.235/72.

Processo nº : 13026.000207/98-24
Acórdão nº : CSRF/03-03.721

Mesmo que em sede de instância especial, e ainda que não prequestionada a matéria, a nulidade tem sido reconhecida de ofício, notadamente porque a própria Administração Tributária reconhece a invalidade da notificação de lançamento que não contenha os mencionados requisitos (Instrução Normativa SRF nº 54 de 13/06/97, e Instrução Normativa SRF nº 94, de 24/12/97).

Nesse sentido os acórdãos nºs CSRF/01-02.860, de 13/03/2000, CSRF/01-02.861, de 13/03/2000, CSRF/01-03.06, de 11/07/2000, CSRF/01-03.252, de 19/03/2001, entre outros.

...

Nessa conformidade, voto no sentido de ANULAR, por vício formal, o lançamento formalizado pela notificação de fls. 02, podendo a repartição fiscal proceder a novo lançamento, observado o disposto no art. 173 do CTN.

É como voto.”

Aduz ainda que não há que se falar em reforma do acórdão recorrido, tendo em vista a determinação dos artigos 11 e 56 do Decreto 70.235/72, fundamento legal de inúmeras decisões do Conselho de Contribuintes, como cita.

Requer seja mantido o v. acórdão recorrido e caso seja acolhida a nulidade do acórdão recorrido, requer retornem os autos à Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, a fim de que seja analisado o mérito do Recurso Voluntário ora interposto, ou ainda que a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais se manifeste quanto ao mérito.

É o Relatório.



Processo nº : 13026.000207/98-24
Acórdão nº : CSRF/03-03.721

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 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 nº. 4.320, de 17.3.1964, que baixa

Processo nº : 13026.000207/98-24
Acórdão nº : CSRF/03-03.721

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 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):



Processo nº : 13026.000207/98-24
Acórdão nº : CSRF/03-03.721

“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 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.



Processo nº : 13026.000207/98-24
Acórdão nº : CSRF/03-03.721

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.

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

Processo nº : 13026.000207/98-24
Acórdão nº : CSRF/03-03.721

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 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.



Processo nº : 13026.000207/98-24
Acórdão nº : CSRF/03-03.721

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 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

Processo nº : 13026.000207/98-24
Acórdão nº : CSRF/03-03.721

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 vênica 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).



Processo nº : 13026.000207/98-24
Acórdão nº : CSRF/03-03.721

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.

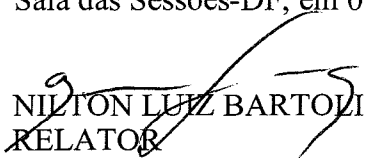
Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas.

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.

Diante do exposto, julgo pela ANULAÇÃO DO PROCESSO, “ab initio”, declarando nula a notificação de lançamento constante dos autos.

Sala das Sessões-DF, em 01 de julho de 2003.


NILTON LUIZ BARTOLZI
RELATOR