



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13037.000104/97-18
SESSÃO DE : 18 de abril de 2001
ACÓRDÃO Nº : 301-29.702
RECURSO Nº : 122.878
RECORRENTE : TEREZA MARTINEZ BARCELLOS
RECORRIDA : DRJ/SANTA MARIA/RS

ITR. VTN. PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO.

A fixação de VTN mínimo diferente de valor fixado pelo município para fins fiscais não ofende o art. 152 da CF/88, que veda a tributação diferenciada de bens ou serviços em função de sua procedência ou destino.

ITR/94. VTNm. REVISÃO. LAUDO.

A revisão do lançamento efetuado com base no VTNm depende da apresentação de laudo técnico em conformidade com a NBR 8799/85 da ABNT.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em declarar a nulidade da notificação de lançamento, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Íris Sansoni, Roberta Maria Ribeiro Aragão e Márcio Nunes Iório Aranha Oliveira (Suplente).

Brasília-DF, em 18 de abril de 2001

MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente

21 FEV 2002

LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, PAULO LUCENA DE MENEZES e FRANCISCO JOSÉ PINTO DE BARROS. Ausente a Conselheira MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.878
ACÓRDÃO Nº : 301-29.702
RECORRENTE : TEREZA MARTINEZ BARCELLOS
RECORRIDA : DRJ/SANTA MARIA/RS
RELATOR(A) : LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES

RELATÓRIO

O lançamento questionado, relativo ao ITR/94, foi efetuado com base na DITR apresentada em 24/01/97. Pelos motivos que constam do "Parecer Técnico" de fls. 01, a contribuinte havia apresentado outra DITR/94, em 30/01/97, que afirma conter os dados corretos.

A SRL de fls. 09 foi indeferida por falta de comprovação das alegações da solicitante, as quais foram reiteradas na impugnação.

A decisão de Primeira Instância (fls. 26/29) manteve a exigência fiscal sob o fundamento de que os alegados erros de preenchimento não foram comprovados e de que a revisão do lançamento do ITR, para adoção de VTN inferior ao VTNm, depende da apresentação de laudo técnico de avaliação.

Recorre a notificada a este Conselho (fls. 33/35), tempestivamente e efetuando o depósito recursal, para pleitear a revisão do VTNm, alegando que:

- a) a finalidade do ITR, conforme art. 153, § 4º, da CF/88, é "desestimular a manutenção de propriedades improdutivas", o que não é o caso de sua propriedade, pelo que não é justa a tributação elevada;
- b) segundo o art. 152 da CF/88, "é vedado aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços...", sendo inconcebível que a União fixe o ITR em valor superior a 50% do que o Município estabeleceu, sendo aquele valor também superior ao valor de mercado, acrescentado que o Município, pelas razões que aponta, tem melhores condições de efetuar avaliação condizente com a realidade.

Apresenta o laudo de fls. 38/40, em que se fixa o VTN em R\$ 600,00/ha, também inferior ao VTNm.

Pela Resolução de fls. 51/53, o Segundo Conselho de Contribuintes, então competente para apreciar e decidir a lide, determinou fosse o contribuinte

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.878
ACÓRDÃO Nº : 301-29.702

intimado a anexar a ART relativa ao laudo, o que já foi atendido, e que a autoridade preparadora se pronunciasse sobre o laudo.

Em seu pronunciamento, a autoridade preparadora, em vez de pronunciar-se sobre o laudo, limitou-se a informar sobre a legislação que estabelece a competência para elaboração de laudos de avaliação de imóveis rurais e dispõe sobre a comprovação da habilitação profissional, tendo sido, quanto a isso, absolutamente inútil a remessa do processo ao órgão preparador.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.878
ACÓRDÃO Nº : 301-29.702

VOTO

A apreciação do argumento inicial da recorrente, relativo à finalidade do ITR de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, seguido da afirmativa de que seu imóvel é altamente produtivo e, portanto, é injusta a tributação elevada, está fora da competência deste Conselho, a quem cabe apreciar apenas a legalidade das exigências fiscais.

Falta fundamento ao argumento de que a fixação de valores diferentes pelos municípios e pela União afrontaria o princípio contido no art. 152 da CF/88, não havendo comprovação de que o Município de Dom Pedrito tenha melhores condições para efetuar essa avaliação. O VTNm é fixado após audiência do Ministério da Agricultura e das respectivas Secretarias Estaduais de Agricultura, sendo os dados obtidos tratados estatisticamente, do que resultam as tabelas de VTNm que são submetidas à aprovação pelos representantes destas instituições, presidida pelo SRF. Ademais, a limitação ao poder de tributar contida no art. 152 da CF/88 não diz absolutamente respeito à hipótese levantada pela recorrente, pois visa impedir a limitação da circulação de bens e serviços entre municípios ou estados por meio de “barreiras fiscais”, constituídas por tributação diferenciada em razão de sua procedência e destino. Não é nítida e obviamente a situação em que um município resolva tributar a transmissão de um imóvel rural com base em valor diverso do VTNm fixado pela União para cobrança do ITR.

O laudo apresentado com o recurso não atende às prescrições legais contidas na NBR 8799/85, faltando-lhe a caracterização da região e a demonstração das características do imóvel avaliado em relação a elas, a pesquisa de valores, a escolha e justificativa dos métodos e critérios de avaliação, o mapeamento do uso atual, a realização de vistoria e especialmente a comprovação dos valores pesquisados, ao contrário, consta do laudo que “Os valores fornecidos são genéricos...” (fls. 38), limitando-se o avaliador a mencionar o nome de três imobiliárias, de dois corretores e a Prefeitura Municipal, acompanhados de supostos valores por eles atribuídos aos imóveis da região, sem vinculação com qualquer data, o que dá ao laudo o nível de avaliação expedita, que não tem força probante suficiente para que se possa, com base nele rejeitar o VTNm.

Caberia, assim, manter a exigência fiscal, mas em obediência ao princípio da legalidade e da isonomia, examino, embora não questionada, falta de indicação da autoridade responsável pela Notificação de Lançamento.

A legislação é, a meu ver, absolutamente clara. Dispõe o CTN:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.878
ACÓRDÃO Nº : 301-29.702

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento,...

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

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa...

Estabelece o Decreto 70.235/72:

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

...

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.”

É a atividade de lançamento plenamente vinculada, não só em relação à apuração dos fatos e seu enquadramento legal, como também em relação às normas procedimentais.

Quando a forma do ato jurídico está prescrita em lei, sua legitimidade depende da observância dessa forma, sendo considerados inválidos os atos administrativos a que faltem os requisitos essenciais previstos em lei. Dispensa a lei a assinatura da autoridade, porque as notificações são expedidas, não sendo lavradas, mas exige sua identificação.

Esse entendimento foi corroborado pela IN SRF 54/97, que determina, em seu art. 6º, a declaração, de ofício, da nulidade dos lançamentos em desacordo com seu o disposto em seu artigo 5º, ainda que essa preliminar não tenha sido suscitada pelo sujeito passivo.

Os precedentes jurisprudenciais das DRJ são uniformes no sentido de julgar improcedente o lançamento, determinando seu cancelamento por vício formal, conforme se vê da decisão de fls. 121/122. Há inúmeras decisões do Conselho, como se pode ver no extraordinário “Manual de Processo Administrativo Tributário”, de Ippo Watanabe e Luiz Pigatti Jr, ed. Juarez de Oliveira, p. 104 e 105 e 449 e seguintes. Destaco os Acórdãos do Primeiro Conselho de nºs. 102-26571/91 e 107-03.438/96.

A recente decisão em contrário da Segunda Câmara deste Conselho, ao julgar o Recurso nº 121.519 parece-me destituída de fundamentos jurídicos. O

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.878
ACÓRDÃO Nº : 301-29.702

raciocínio constante do voto vencedor, do insigne Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, a quem admiro e respeito, no sentido de que a notificação do ITR seria atípica, por não se referir a um só imposto, os quais têm objetivos e destinações amplamente diversos, não sendo, propriamente, uma das formas de exigência de crédito tributário, uma vez que, inclusive, não segue os ditames do CTN e do PAF, acrescentando que, se apenas uma das cobranças apresenta irregularidade ou sofre contestações, isso impede o prosseguimento do recolhimento das demais, pelo que não estaria "dita Notificação de Lançamento sujeita às normas legais que cuidam de nulidade". Não vejo como extrair essa consequência dos dois raciocínios constantes do voto. A uma, porque ditas contribuições, tendo a natureza de tributo, são constitucionais e sujeitam-se a todos os dispositivos legais relativos aos tributos, ou, não sendo tributo, são inconstitucionais, por violação do princípio constitucional da liberdade de sindicalização. A duas, porque a inclusão de mais de um tributo no mesmo lançamento, embora não seja, por si só, causa de nulidade, não pode ser erigido como barreira à declaração de nulidade em relação a uma delas, porque afetaria as demais ou retardaria sua extinção, mesmo porque a própria legislação já estabelece os procedimentos para as hipóteses de contestação parcial das exigências fiscais, e principalmente à declaração de nulidade relativamente a todas elas, pela não identificação da autoridade responsável pelo lançamento.

Estabelece a doutrina uma série de classificações dos vícios dos atos administrativos e dos atos administrativos inválidos, sendo que, para o deslinde deste processo, parece-me suficiente a distinção dos atos administrativos como nulos, anuláveis ou irregulares, ou seja, nulidade absoluta ou relativa, a fim de que verifiquemos se a sua convalidação é possível, por ratificação ou confirmação, conforme seja efetuada pela mesma ou por outra autoridade. Estamos no presente processo diante de lançamento expedido pelo Fisco sem identificação da autoridade responsável e, em alguns outros casos, tendo a Notificação, como remetente, o SERPRO. Acompanho o entendimento constante das citadas decisões do Conselho de que se trata de lançamento anulável por vício formal, eis que não cabe falar de incompetência ou de incapacidade de autoridade, de ato administrativo inexistentes ou simplesmente irregular, cabendo, portanto, sua convalidação, por ratificação, caso identificável a autoridade responsável, ou confirmação, mediante a expedição de nova notificação de lançamento.

Cabe, ainda, a meu ver, registrar que consta em inúmeras intimações expedidas pelas autoridades preparadoras a exigência de multa de mora, mesmo que não proposta na Notificação de Lançamento e não aplicada pela autoridade de Primeira Instância, e isso ocorreu neste Processo, a fim de que a autoridade administrativa examine a questão, caso determine a expedição de novo ato lançamento, permitindo-me registrar que a doutrina e a jurisprudência administrativa e judicial consideram incabível esta multa antes que o lançamento do ITR, relativo a exercícios regidos pela Lei 8.847/94, se torne definitivo e decorra o prazo de trinta dias para sua satisfação pelo contribuinte.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.878
ACÓRDÃO Nº : 301-29.702

Dou, pelo exposto, provimento ao recurso, para que se determine o cancelamento da Notificação de Lançamento por vício formal.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001


LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES - Relator

RECURSO Nº : 122.878
ACÓRDÃO Nº : 301-29.702

DECLARAÇÃO DE VOTO

Como esta Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pela maioria de votos de seus membros, tem se inclinado pela declaração de ofício da nulidade das Notificações de Lançamento eletrônicas que não contenham estes dados, enfrente primeiramente esta preliminar, para defender solução diferente, pois apenas se superada esta questão, será possível analisar o mérito do litígio.

NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO ELETRÔNICA E REQUISITOS

Examino questão referente a Notificações de Lançamento do ITR, no período em que o tributo era lançado após apresentação de declaração do contribuinte, onde foi omitido o nome e o número de matrícula do chefe da Repartição Fiscal expedidora, no caso uma Delegacia da Receita Federal.

Segundo a Instrução Normativa SRF nº 54/97 (que trata da formalização de notificações de lançamento), hoje revogada pela IN-SRF 94/97 (pois os tributos federais não mais são lançados após apresentação de declaração, mas sim através de homologação de pagamento, cabendo Auto de Infração nos casos de pagamento a menor ou sua falta), as notificações de lançamento devem conter todos os requisitos previstos no artigo 11, do Decreto 70.235/72, sob pena de serem declaradas nulas. Os requisitos são:

- qualificação do notificado;
- matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo;
- a norma legal infringida, se for o caso;
- o montante do tributo ou contribuição;
- a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e número de matrícula.

Obs: prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processamento eletrônico.

RECURSO Nº : 122.878
ACÓRDÃO Nº : 301-29.702

DA INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DO DECRETO
70.235/72.

Apesar de elencar nos artigos 10 e 11 os requisitos do Auto de Infração e da Notificação de Lançamento, o Decreto 70.235/72, ao tratar das nulidades, no artigo 59, dispõe que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O parágrafo segundo do citado artigo 59 determina que “quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.” E no artigo 60 dispõe que “as irregularidades e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhe houver dado causa, ou não influírem na solução do litígio”.

Observa-se claramente que o Processo Administrativo é regido por dois princípios basilares, contidos nos artigos citados, que são o princípio da economia processual e o princípio da salvabilidade dos atos processuais.

Antonio da Silva Cabral, *in* Processo Administrativo Fiscal (Saraiva, 1993), explicita que:

“Embora o Decreto 70.235/72 não tenha contemplado explicitamente o princípio da salvabilidade dos atos processuais, é ele admitido, no artigo 59, de forma implícita. Segundo tal princípio, todo ato que puder ser aproveitado, mesmo que praticado com erro de forma, não deverá ser anulado.

Tal princípio se encontra no artigo 250 do CPC que diz: o erro de forma do processo acarreta unicamente a anulação dos atos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem necessários, a fim de se observarem, quanto possível, as normas legais.”

É por esse motivo que, embora o artigo 10, do Decreto 70.235/72 exija que o Auto de Infração contenha data, local e hora da lavratura, sua falta não tem acarretado nulidade, conforme jurisprudência administrativa pacífica. Isso porque a data e a hora não são utilizadas para contagem de nenhum prazo processual. Como se sabe, tanto o termo final do prazo decadencial para formalizar lançamento, como o termo inicial para contagem de prazo de apresentação de impugnação, se contam da data da ciência do Auto de Infração e não da sua lavratura. Assim, embora seja desejável que o autuante coloque tais dados no lançamento, sua falta não invalida o

RECURSO Nº : 122.878
ACÓRDÃO Nº : 301-29.702

feito, pois o ato deve ser aproveitado, já que não causa nenhum prejuízo ao sujeito passivo.

E é por economia processual que não se manda anular ato que deverá ser refeito com todas as formalidades legais, se no mérito ele será cancelado.

A NOTIFICAÇÃO ELETRÔNICA SEM NOME E MATRÍCULA DO CHEFE DA REPARTIÇÃO TEM VÍCIO PASSÍVEL DE SANEAMENTO

Tendo em vista a interpretação sistemática exposta, podemos concluir que a notificação eletrônica sem nome e número de matrícula do chefe da Repartição, não é, em princípio, nula. Não cerceia direito de defesa, e, até prova em contrário, não foi emitida sem ordem do chefe da repartição ou servidor autorizado.

Uma notificação da Secretaria da Receita Federal, emitida com base em declaração entregue pelo sujeito passivo, presume-se emitida pelo órgão competente e com autorização do chefe da repartição (princípio da aparência e da presunção de legitimidade de ato praticado por órgão público). Declarar sua nulidade, pela falta do nome do chefe da repartição, implica refazer novamente a notificação, intimar novamente o sujeito passivo, exigir dele nova apresentação de impugnação, nova juntada de documentos de instrução processual, etc... Tudo para se voltar à mesma situação anterior, pois a nulidade de vício formal devolve à SRF novos cinco anos para retificar o vício de forma, conforme consta do artigo 173, inciso II, do CTN.

Antonio da Silva Cabral (op. cit.) ao tratar do Princípio da Relevância das Formas Processuais, informa:

“Em direito Processual Fiscal predomina este princípio, pois as formas, quando determinadas em lei, não podem ser desobedecidas. Assim a lei diz como deve ser feita uma notificação, como deve ser inscrita a dívida ativa, como deve ser feito um lançamento ou um Auto de Infração, de tal sorte que a não observância da forma acarreta nulidade, a não ser que esta falha possa ser sanada, por se tratar de mera irregularidade, incorreção ou omissão. Lembre-se mais uma vez, que o princípio da relevância das formas não pode ser estudado sem se levar em conta o princípio da instrumentalidade das formas. Este último nos conduz à consideração de que as formas processuais são meios de se atingir determinada finalidade, e não fins em si mesmas. Se se atingiu a finalidade, mesmo com uma forma inadequada, não há que se declarar nulo o ato que atingiu a sua finalidade. ...

Invoco o artigo 244 do CPC que determina: Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato, se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 122.878
ACÓRDÃO Nº : 301-29.702

realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade. Se é assim no direito processual civil, que é mais rígido, o que não dizer do processo fiscal?

Se no processo judicial já se deixou de lado o uso de formas sacramentais, no processo administrativo o uso de formas ou de fórmulas não tem sentido. Aqui, mais do que nas outras espécies de processo, predomina o princípio da economia processual..."

Ao referir-se especificamente à Notificação de Lançamento, o citado autor explica que "o artigo 11 (do Decreto 70.235/72) também exige a assinatura do Chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e seu número de matrícula. Esta parte é importante, principalmente nos lançamentos de ofício, para evitar cobranças arbitrárias. Mas na maioria dos casos, o lançamento é feito por processo eletrônico e a identificação do lançador não é importante, pois esse tipo de lançamento é característico da Repartição Fiscal e não propriamente da responsabilidade deste ou daquele funcionário."

Nesse sentido, as INs 54 e 94/97 do Secretário da Receita Federal, deram interpretação errônea ao Decreto 70.235/72, concluindo que a falta de qualquer elemento citado nos artigos 10 e 11 seriam causa de declaração de nulidade, o que não é verdade, quando se analisa também os artigos 59 e 60 do mesmo decreto, e os princípios que o regem.

Assim, se o contribuinte recebeu a notificação da SRF e nela identificou seus dados e sua declaração, e presumiu que a notificação foi expedida pelo órgão competente e com autorização do chefe da repartição, uma declaração de nulidade praticada de ofício pelos órgãos julgadores da Administração seria um exagero.

Já se o contribuinte, à falta do nome do Chefe da repartição e seu número de matrícula, levantar dúvidas sobre a procedência da notificação eletrônica e se ela foi expedida com ordem do chefe da repartição, causando suspeita de que possa ter sido expedida por pessoa incompetente não autorizada para tanto, é absolutamente razoável que o processo seja devolvido à origem para ratificação pelo chefe da repartição, para sanar a suspeita. Em havendo ratificação, pode o processo retornar para julgamento, após ciência do contribuinte desse ato, e abertura de prazo para manifestação, se assim o desejar. Caso a ratificação não ocorresse, provando-se que o documento é espúrio, então caberia a declaração de nulidade

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2001


IRIS SANSONI - Conselheira