



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13116.000552/2004-02
Recurso nº 341.444 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.901 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de novembro de 2010
Matéria ITR
Recorrente COMPANHIA NIQUEL TOCANTINS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL - ITR

Exercício: 1997

NULIDADE DE LANÇAMENTO ANTERIOR POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NATUREZA DE VÍCIO MATERIAL. Constatado que houve cancelamento de Auto de Infração lavrado anteriormente, sob os fundamentos de ausência de descrição minuciosa dos fatos tidos por infracionais e de insuficiência nos enquadramentos legais da matéria tributável, os quais impediam ou dificultavam o exercício, por parte do contribuinte, do contraditório e da ampla defesa, deve ser reconhecida as naturezas jurídicas de nulidades por vícios materiais, ainda que tenha sido consignado na decisão anterior tratarem-se de vícios formais, em homenagem e aplicação do Princípio da Legalidade que orienta o Direito Público.

NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL. INTERRUÇÃO DA DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. ACOLHIMENTO DE OFÍCIO. Em havendo a decretação da nulidade de lançamento tributário sob o fundamento de ocorrência de nulidade calcada em vício material, não ocorre a hipótese de interrupção da contagem do prazo decadencial de que trata o inciso II, do art. 173, do CTN, de modo que encontra-se colhido pela decadência o lançamento feito há mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, cabendo seu acolhimento de ofício por se tratar de matéria de Ordem Pública.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, acolher a arguição de decadência suscitada pelo Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário lançado. Vencido o Conselheiro Antonio Lopo Martinez (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João

Carlos Cassuli Junior. Fez sustentação oral, seu advogado, Dra. Marta Mitico Valente, OAB/SP nº. 75.951.

(Assinado digitalmente)

Nelson Mallmann – Presidente

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Relator

(Assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Júnior – Redator designado

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, João Carlos Cassuli Junior, Antonio Lopo Martinez, Ewan Teles Aguiar, Pedro Anan Júnior e Nelson Mallmann. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helenilson Cunha Pontes.

Relatório

Contra a contribuinte foi lavrado, em 28/05/2004, o Auto de Infração/anexos de fls. 02 e 129/136, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário no montante de R\$ 403.103,43, a título de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, do exercício de 1.997, acrescido de multa de ofício (75,0%), multa regulamentar, e juros legais calculados até 30/04/2001, incidentes sobre o imóvel rural denominado "Fazenda Forquilha" (NIRF 3.034.740-8), localizado no município de Niquelândia — GO.

Após a emissão do competente MPF-F nº 01.2.02.00-2004-00079-0, doc. de fls. 01, foi emitido o "Termo de Intimação Fiscal", de fls. 03, recepcionado em 26/02/2004 (AR de fls. 04), intimando a Contribuinte a apresentar, no prazo de 20 (vinte) dias, certidão/matricula do imóvel, para comprovar as alterações de área do imóvel e averbação em cartório das áreas de reserva legal, e comprovante da vacinação do gado existente no imóvel durante todo o ano de 1996 (nas duas vacinações); requerimento do Ato Declaratório Ambiental — ADA junto ao IBAMA, e Projetos de reflorestamento aprovado pelo IBAMA e termos de vistoria da efetiva implantação dos mesmos.

Em seguida, por não ter sido possível apresentar os documentos exigidos para comprovação do gado apascentado no imóvel no ano de 1996, foi emitido o "Termo de Intimação Fiscal", de fls. 05, recepcionado em 14/04/2004 (AR de fls. 06), intimando a Contribuinte a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias, comprovantes de vacinação referentes aos anos de 1998 e 1999.

Em atendimento, foram apresentados os documentos de fls. 07, 08, 09, 10/29, 30/41, 42, 43/44, 45, 46, 47, 48/113, 114/117 e 118/128. No procedimento de análise e verificação das informações declaradas na DITR/1997 e da documentação apresentada pela contribuinte, a fiscalização resolveu lavrar o presente auto de infração, **alterando a área total (declarada) do imóvel, de 5.992,3 ha para 10.223,4 ha, e glosando integralmente a área declarada como utilização limitada (1.528,4 ha)**, aumentando-se a área tributável e aproveitável do imóvel, e reduzindo o Grau de Utilização da sua área aproveitável, de 91,8% para 36,7%.

Conseqüentemente, foram aumentados o VTN tributado e a respectiva alíquota de cálculo, para efeito de apuração do imposto suplementar lançado através do presente auto de infração, no valor de R\$ 134.547,21, conforme demonstrativo de fls. 129.

A descrição dos fatos e os enquadramentos legais das infrações, da multa de ofício e dos juros de mora, encontram-se descritos às folhas 130 e 133/413.

Cientificada do lançamento, em 09/06/2004, conforme documento "AR" de fls. 138, a interessada, através de advogado e procurador legalmente constituído, por substabelecimento (às fls. 157 e 158/160) protocolou, em 09/07/2004, a impugnação de fls. 141/155. Apoiada nos documentos de fls. 174, 175/185, 186/191, 192, 193, 194/197, 198/215, 216, 217, 218/220, 221/222, 223, 224/226, 227, 228/229, 230/234, 235, 236 e 237, e nos demais documentos já acostados aos autos, alegou e requereu o seguinte, em síntese:

- *noticia que o referido imóvel rural já foi objeto de auto de infração lavrado em 2001, e que tal lançamento tributário foi julgado nulo pela DR_J/BSA;*

- *faz um breve relato dos fatos e das irregularidades apontadas pelo autuante para justificar a lavratura de novo auto de infração, com respeito à "área total" e à "área de utilização limitada";*

- *demonstra as alterações efetuadas pela fiscalização, que resultaram no imposto suplementar de R\$ 134.547,21 e no crédito tributário no montante -;(; R\$ 403.103,43;*

- *o lançamento foi realizado com base em Relatório de Vistoria de Projeto de Desmatamento do IBDF — GO, datado de 1978, que trata de 2 (duas) fazendas — Fazenda Forquilha e Fazenda Vargem Redonda - não apenas de uma. Também não foi levado em consideração o fato de que parte da área da Fazenda Forquilha que ainda era de propriedade da Impugnante foi declarada pelo possuidor de tal área, no caso, Furnas Centrais Elétricas S/A, e o respectivo imposto foi devidamente recolhido pela referida pessoa jurídica;*

- *por ter passados 19 anos entre a data em que o referido Relatório de Vistoria foi elaborado e a data a que se refere a autuação, é de se admitir que a área da fazenda, incluindo a "área de reserva ou mato cerrado" (que consta do documento), no mínimo, mereceria uma atualização;*

- *ademais, a DRJ/BSA já teve a oportunidade de decidir sobre a utilização do Relatório de Vistoria para justificar a suposta área de 10.223,4 ha da Fazenda Forquilha, 111 apurada na autuação de 2001, nos termos transcritos a seguir. Assim, concluiu a autoridade julgadora que o Relatório de Vistoria não era documento suficiente para fundamentar o aumento da área declarada e o conseqüente débito do ITR, conforme pretendia a Fiscalização;*

- *conclui-se que a fiscalização partiu de uma premissa falsa ao se basear no Relatório de Vistoria para justificar a suposta área de 10.223,4 hectares de área total da Fazenda Forquilha, uma vez que o referido documento trata não somente da Fazenda Forquilha, corno também da Fazenda Vargem Redonda, ambas de propriedade da impugnante;*

- *a "Descrição dos fatos e Enquadramento legal" não correspondente à verdade dos fatos, uma vez que a área total descrita no Relatório de Vistoria corresponde as áreas da Fazenda Forquilha e da Fazenda Vargem Redonda e parte da primeira fazenda não foi vendida, mas desapropriada para Furnas;*

- *de acordo com as respectivas matrículas, a área total da fazenda Forquilha corresponde a 7.593,96 ha e da fazenda Vargem Redonda a 2.597,65 ha, conforme demonstrado'*

- *se somada a área total da Fazenda Forquilha (7.593,9 ha) com a área total da Fazenda Vargem Redonda (2.597,6 ha), verifica-se que o total de ambas as áreas corresponde a 10.191,6 ha,*

área essa que se aproxima muito daquela indicada no Relatório de Vistoria (10.223,4 ha) e atribuída pela Fiscalização como sendo unicamente da Fazenda Forquilha;

- parte da área total (de 7.593,96 ha) da Fazenda Forquilha se encontra na posse de Fumas S/A. Em 1996, a transferiu 1.650,0 ha da Fazenda Forquilha para Fumas, para fins de formação da bacia acumulada do Reservatório da Usina Hidrelétrica de Serra da Mesa ("UHE Serra da Mesa") — áreas inundadas, conforme planilha apresentada pela empresa à DRF Anápolis — GO;

- conseqüentemente, a área total da Fazenda Forquilha, que originariamente era de 7.593,96 ha, após subtração da área de 1.650,0 ha, que foi transferida para Fumas, passou a ser de 5.943,9 ha, que muito se aproxima da área total de 5.992,3 ha, informada pela Impugnante em sua declaração de ITR/1997;

- apesar das pequenas diferenças apontadas, comprovado está que a área de 10.223,4 ha descrita no Relatório de Vistoria e utilizado pela fiscalização não corresponde, definitivamente, à área total da Fazenda Forquilha;

- apesar de a área da Fazenda Forquilha transferida para Fumas não ter sido registrada junto ao Registro de Imóveis, tal área passou a compor o imóvel UHE Serra da Mesa, cujo NIRF é 1.089.756-9, assim como passou a integrar o cálculo do ITR recolhido por Fumas, conforme determina a legislação do ITR;

- todas as áreas adquiridas por Fumas para a formação da bacia de acumulação do Reservatório da UHE Serra da Mesa passaram a integrar o cálculo de ITR do referido imóvel, tanto que, no ano de 1997, FURNAS apresentou DITR retificadora a fim de incluir as áreas adquiridas no cálculo do referido imposto;

- originariamente Fumas informou uma área total de 151.723,3 ha, alterada na referida declaração retificadora para 173.068,8 ha. Tal diferença corresponde ao somatório das áreas adquiridas da Impugnante, exatamente 21.345,5 ha; conforme pode se verificar na planilha anexa;

- o ITR/1997 do imóvel UHE Serra da Mesa (incluindo as áreas adquiridas da Impugnante) vem sendo recolhido por Fumas, através de parcelamento especial. Assim, não é possível se exigir da Impugnante a inclusão no cálculo do ITR da Fazenda Forquilha a área (de 1.650,0 ha) transferida para Fumas;

- invocando o disposto nos artigos 10 e 4º da Lei nº 9.393/1996, diz que poderá ser contribuinte do ITR, alternativamente ao proprietário do imóvel, aquele que tiver a posse do imóvel a qualquer título;

- apesar de ainda não ter sido registrada no CRI a transferência da área de 1.650,0 hectares da Fazenda Forquilha para Fumas, esta exerce a posse da área transferida desde 1996. Na condição

de possuidora de área rural, FURNAS devia, como o fez, apurar, declarar e recolher o ITR.

- *como FURNAS, na condição de possuidora, se responsabilizou pelo recolhimento do ITR referente a área transferida de 1 650,0 ha, não há que se falar na cobrança do ITR correspondente a tal área da Impugnante, motivo pelo qual esta não incorreu em falta de recolhimento do ITR/1997;*

- *da análise do conteúdo das matrículas relativas à Fazenda Forquilha verifica-se que as matrículas nº6330, 6328, 6331 e 6533 possuem averbações indicando áreas destinadas à Projetos de Reflorestamento, sendo que tais áreas de reflorestamento podem ser tidas como áreas de utilização limitada (reserva legal), nos termos do transcrito § 3º, do art. 1º do Código Florestal, (Lei nº4.771/65, com redação dada pela MP nº 2.166-67/2001);*

- *a determinação contida no parágrafo 4º, do artigo 16, da Lei nº4.471/65, com redação dada pela MP nº 2.166-67/2001, coaduna-se exatamente com o que ocorreu na área da Fazenda Forquilha. Com base nas referidas matrículas, pode-se verificar que o Projeto de Reflorestamento foi protocolado no IBDF, tendo sido também oferecido à aprovação do IBAMA ;*

- *o somatório das áreas de reflorestamento das matrículas 6330 (421,31 ha), 6331 — parte (124,56 ha) e 6533 (1.037,87 ha) resulta na área de 1.583,0 hectares, que muito se aproxima do valor declarado como área de utilização limitada pela Impugnante;*

- *cabe ressaltar, ainda, o fato de que a fiscalização ao lavrar o auto de infração baseou-se no Relatório de Vistoria para caracterizar a "área total" da Fazenda Forquilha, todavia, ao apurar a área de utilização limitada sequer mencionou que o referido relatório, por sua vez, indicava uma "área de reserva em mato ou cerrado" de 3.120,0 ha;*

- *portanto, a área de utilização limitada declarada pela Impugnante no exercício de 1997 se encontra nas matrículas da Fazenda Forquilha, sendo que não pode prosperar a apuração da área efetuada pela Fiscalização, e*

- *na conclusão, faz uma síntese das suas alegações e requer o acolhimento da presente impugnação, para o fim de declarar insubsistente a autuação fiscal, cancelamento o auto de infração lavrado em sua integralidade. Posteriormente, foi protocolado o requerimento de fls. 250/251, acompanhado dos documentos de fls. 252, 253/255 e 256/262, informando e requerendo o seguinte, em síntese:*

- *a alteração da denominação social da Companhia Níquel Tocantins para Votorantim Metais Níquel S/A (CNPJ 18.499.616/0001-14) e esclarecendo que a filial da empresa, localizada em Niquelândia — GO, tem agora a inscrição no CNPJ sob nº 18.499.616/0005-48, no endereço indicado, e*

- *que os futuros avisos e intimações relativos ao feito sejam encaminhados ao novo endereço da sede da requerente*

(Acampamento Macedo s/nº, Zona Rural, Niquelândia — GO, CEP 76420-000), bem como à advogada Ana Cláudia Aki Utami, com endereço na Rua Libero Badaró, 293, 18º andar, São Paulo — SP, CEP 011009-90.

A DRJ - Brasília ao apreciar as razões da contribuinte, julgou o lançamento procedente em parte, nos termos da ementa a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1997

DA ÁREA TOTAL DO IMÓVEL.

Com base em provas documentais hábeis, cabe restabelecer a área total informada pela Contribuinte na sua DITR/1997.

DA ÁREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA (RESERVA LEGAL).

A área de reserva legal, para fins de exclusão da tributação do ITR, deve estar averbada à margem do registro imobiliário do imóvel, à época do respectivo fato gerador.

Lançamento Procedente em Parte

A autoridade julgadora acolheu o restabelecimento para restabelecer a tributação do imóvel com base na área total declarada, de 5.992,30 ha.

Ainda insatisfeita, a contribuinte interpõe recurso voluntário ao Conselho onde reitera as mesmas razões da impugnação, enfatizando, especialmente os seguintes itens:

- Preliminarmente a incompetência das autoridades fiscais para decidirem questões de cunho ambiental, na medida em que os ilustres julgadores não poderiam dispor sobre a caracterização ou não de área de projeto de reflorestamento como reserva legal;

- No mérito, questiona as razões do acórdão recorrido; para manutenção da glosa das áreas de uso limitado/reserva legal, tendo em vista a demonstração da natureza das áreas destinadas a “Projetos de Reflorestamento”;

- que visando delimitar o que vem a ser reserva legal, nos termos do parágrafo 3º, do artigo 1º, do Código Florestal, considera-se a “área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas.” Observe-se que, somente existirá a área de reserva legal quando aprovada por órgão ambiental estadual competente ou, mediante convênio, pelo órgão ambiental municipal ou outra instituição habilitada, conforme estabelecido pelo parágrafo 4º, do artigo 16, da Lei nº 4.771/65, com redação dada pela MP nº 2.166-67/01.

- que, conforme demonstrado na preliminar argüida, uma vez aprovado o Projeto de Reflorestamento pelo órgão ambiental competente, nos termos do art. 16, §4º, da Lei 4.771/65 (Código Florestal), fica caracterizada a área de reserva legal, não podendo o Fisco dispor em contrário.

- que a área de utilização limitada declarada pela Recorrente no exercício de 1997 se encontra nas matrículas da Fazenda Forquilha, fato este tacitamente reconhecido pelo v. acórdão recorrido, pois em momento algum questionou a validade das averbações efetuadas.

- que a área correspondente ao Projeto de Reflorestamento foi submetida pela Recorrente à aprovação dos órgãos ambientais responsáveis, os quais deverão se pronunciar acerca da caracterização de mencionada área como "reserva legal". Assim, não podem os limos. Julgadores de Instância disporem sobre esta matéria, pois (i) é vedado por Lei ambiental e (ii) não teriam eles competência para decidir sobre questões de cunho técnico ambiental.

- que a área Indicada no "Relatório de Vistoria" como "reserva em mato ou cerrado", num total de 3.120,0 ha, nos termos da vigente Lei regulamentadora do ITR, prescinde de averbação na matrícula do imóvel, para fins de isenção, devendo, portanto, ser considerada como válida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Das Preliminares

Quanto a preliminar de nulidade do lançamento, de que a autoridade fiscal não teria competência para decidirem questões de cunho ambiental. Neste ponto cabe esclarecer que a matéria apreciada vincula-se a questão tributária, ficando a autoridade restrita a observâncias das normas tributária, e nenhum momento decidindo questões de cunho ambiental

Em assim sendo, entendo, que o procedimento fiscal realizado pelo agente do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica, a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Com a devida vênia, o Auto de Infração foi lavrado tendo por base os valores constantes em documentos oficiais, onde consta de forma clara a existência das áreas glosadas, que são partes integrantes do Auto de Infração, sendo que o mesmo, identifica por nome e CNPJ a autuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil de jurisdição da contribuinte, cuja ciência foi por AR e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não tenho dúvidas, que o excesso de formalismo, a vedação à atuação de ofício do julgador na produção de provas e a declaração de nulidades puramente formais são exemplos possíveis de serem extraídos da prática forense e estranhos ao ambiente do processo administrativo fiscal.

O lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através do Auto de Infração lavrado. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Enfim, no caso dos autos, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida.

Diante do exposto, nego provimento a esta parte do recurso.

No que toca a decadência do lançamento argüido de ofício pelo ilustre Conselheiro, Dr. João Carlos Cassuli Júnior, entendo que o novo lançamento não está sujeito a decadência, tendo em vista, que o vício detectado no lançamento foi de natureza formal. O direito de proceder o novo lançamento extingue-se após cinco anos da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, na forma do inciso II do artigo 173 do CTN.

Deste modo, não acolho a preliminar de decadência.

Da averbação da Escritura Pública

Em relação à obrigatoriedade, para fins de não incidência do ITR, da averbação no registro de imóveis competente, de área declarada pelo contribuinte como sendo de reserva legal, realizada previamente à data de ocorrência do fato gerador (condição prevista no Código Florestal Brasileiro (Lei nº 4.771, de 1965), incluída pelo § 2º do art. 16 da lei nº 7.803, de 1989.

A legislação aplicável à matéria estabelece que não serão consideradas para a formação da base de cálculo do ITR as áreas de reserva legal, *ex vi* da alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393/1996, *supra* transcrito.

Conforme visto, a definição do que seja “área de reserva legal” encontra-se estabelecida no § 2º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989:

§ 2º A reserva legal, assim entendida a área de, no mínimo, 20% (vinte por cento) de cada propriedade, onde não é permitido o corte raso, deverá ser averbada à margem da inscrição de matrícula do imóvel, no registro de imóveis competente, sendo vedada, a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento da área.

A reserva legal é uma restrição ao direito de exploração das áreas de vegetações nativas e sua discutida averbação tem a função de dar publicidade a terceiros daquela restrição.

Tal posicionamento é corroborado pelo Supremo Tribunal Federal a partir do julgamento do Mandado de Segurança nº 22.688/PB (Tribunal Pleno, sessão de 28 de abril de 2000) em que se discutia tal tema relativamente à produtividade de imóvel em processo de desapropriação para fins de reforma agrária. Veja-se o tratamento dado à matéria em voto vista do Ministro Sepúlveda Pertence:

A questão, portanto, é saber, a despeito de não averbada se a área correspondente à reserva legal deveria ser excluída da área aproveitável total do imóvel para fins de apuração da sua produtividade (...)

A reserva legal não é uma abstração matemática. Há de ser entendida como uma parte determinada do imóvel.

Sem que esteja determinada, não é possível saber se o proprietário vem cumprindo as obrigações positivas e negativas que a legislação ambiental lhe impõe.

Por outro lado, se sabe onde concretamente se encontra a reserva, se ela não foi medida e demarcada, em caso de divisão ou desmembramento de imóvel o que dos novos proprietários só estaria obrigado a preservar vinte por cento da sua parte.

Desse modo, a cada nova divisão ou desmembramento, haveria uma diminuição do tamanho da reserva, proporcional à diminuição do tamanho do imóvel, com o que restaria frustrada a proibição da mudança de sua destinação nos casos de transmissão a qualquer título ou de desmembramento, que a lei florestal prescreve.

Estou assim em que, sem a averbação determinada pelo §2º do art. 16 da lei nº 4.771/1965 não existe reserva legal.

Esta posição continua sendo adotado pelo STF, conforme se pode verificar nos autos do MS 28.156/DF, cujo acórdão foi publicado no Diário de Justiça de 02 de março de 2007.

Assim sendo, a afirmativa de que a existência da área declarada como de reserva legal ou de que sua comprovação por outros meios, ou ainda de que sua averbação

posteriormente à ocorrência do fato gerador, supriria a condição estabelecida na lei não condiz com a norma que emana da análise conjunta da alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 10 da lei nº 9.393, de 1996 e do § 2º do art. 16 da lei nº 4.771, de 1965, com redação incluída pelo art. 1º da lei nº 7.803, de 1989.

Tal norma estabelece a obrigação de dar publicidade a terceiros da criação de área correspondente a, no mínimo, 20% da propriedade rural protegida do uso indiscriminado, impondo ao proprietário um controle social em relação à conservação da cobertura vegetal daquela área.

Quando a Lei nº 9.393, de 1996 reproduziu a obrigatoriedade de averbação estabelecida no Código Florestal, não estava criando obrigação acessória, com vista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, mas, sim, repercutindo condição essencial à instituição de área de reserva legal, que deve ser cumprida pelo interessado para fruição da exclusão de tais áreas da base de cálculo do ITR.

O conceito de obrigação acessória, à luz do §2º do artigo 113 do CTN, confirma a conclusão trazida no parágrafo anterior, posto que a obrigatoriedade da averbação não foi criada por legislação tributária, sendo assim não há que se falar em obrigação tributária acessória:

113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Neste sentido, entendo ser condição essencial para a constituição de reserva legal a averbação de tal área à margem da matrícula do imóvel no registro de imóveis competente. Apenas cumprida tal condição será possível a exclusão de tal área da base de cálculo do tributo.

Sendo assim, apenas posteriormente à averbação considera-se constituída a área de reserva legal, não produzindo efeitos para períodos de apuração anteriores.

Na forma do art. 144 do CTN, o lançamento tributário reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Tendo em vista a inexistência de prova da averbação da área de reserva legal no Registro de Imóveis competente, entendo que está correto o procedimento da autoridade lançadora.

Dos Projetos de Reflorestamento como Area de Preservação Limitada/Reserva Legal.

A recorrente almeja que sejam consideradas as áreas destinadas a Projetos de Reflorestamento, averbadas à margem das matrículas relativas à Fazenda Forquilha (nº 6330, 6328, 6331 e 6533), doc, de fls. 30/37, que poderiam ser tidas como de áreas de utilização limitada (reserva legal), nos termos do transcrito § 3º, do art. 1º do Código Florestal, (Lei nº 4.771/65, com redação dada pela MP nº 2.166-67/2001).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/03/2011 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 27/04/2011

1 por NELSON MALLMANN, Assinado digitalmente em 25/03/2011 por ANTONIO LOPO MARTINEZ, Assinado digitalmente em 27/04/2011 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR

Impresso em 28/05/2015 por MARIA MADALENA SILVA

Neste ponto é fundamental destacar que conforme documentos acostados pelo próprio recorrente aos autos, as fls 94 a os referidos Projetos de Reflorestamento seriam realizados com *eucalyptus saligna*, reconhecidas como plantas exóticas por não serem nativas da região.

Sobre essa matéria, com bastante precisão assim se pronunciou a autoridade recorrida:

Ocorre que, nos termos da legislação do ITR, tais áreas não podem ser acatadas como áreas de utilização limitada/reserva legal, como pretendido pela requerente, mas sim como áreas utilizadas na produção vegetal, posto que as mesmas foram reflorestadas com essências exóticas (eucalyptus saligna).

Nesse sentido, cabe transcrever a questão 186, do Manual de Perguntas e

Respostas, da Declaração do ITR — 1999, que também se aplica ao ITR/1997, que trás a seguinte orientação, com apoio na IN/SRF 43/97:

Pergunta 186: Para efeito do ITR, o que se entende por áreas utilizadas com produtos vegetais?

"São áreas do imóvel plantadas com culturas temporárias e permanentes, inclusive as reflorestadas com essências exóticas ou nativas com destinação comercial, bem como as plantadas com forrageiras para venda e as plantadas com hortículas (IN SRF 43/97, art.)2,§ .29"

Vale acrescentar que as áreas reflorestadas com essências florestais exóticas conforme é o caso, são consideradas áreas utilizadas com produtos vegetais. independentemente da destinação (industrial/comercial/florestal), admitindo-se como áreas de preservação permanente e/ou de utilização limitada/reserva legal apenas as áreas reflorestada5 com essências nativas, destinadas a recomposição de tais áreas.

Portanto, mesmo que tais áreas tenham sido objeto de Projeto de Reflorestamento protocolado no antigo IBDF e oferecido à aprovação do IBAMA, com posterior averbação à margem das respectivas matrículas do imóvel, não há como acatá-las como áreas de utilização limitada/reserva legal, por falta de previsão legal.

Veja que a Contribuinte informou na sua DITR/1997 uma área utilizada na produção vegetal de 1.766,1 ha, não glosada pela autoridade fiscal, que, até prova em contrário, inclui as áreas destinadas a Projetos de Reflorestamento, averbadas à margem das matrículas relativas à Fazenda Forquilha.

Urge lembrar, que a Contribuinte informou na sua DITR/1997 uma área utilizada na produção vegetal de 1.766,1 ha, não glosada pela autoridade fiscal, que, até prova em contrário, inclui as áreas destinadas a Projetos de Reflorestamento, averbadas à margem das matrículas relativas à Fazenda Forquilha.

Ante ao exposto, rejeito a preliminar de nulidade, e no mérito, nego provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Redator designado.

Apesar de compreender perfeitamente as razões pelas quais o Ilustre Conselheiro Relator houve por bem em proferir seu julgamento negando provimento ao recurso, no caso em concreto e com a sua vênua, sem nem mesmo adentrar nas questões atinentes ao mérito, tenho entendimento divergente no que diz respeito a questão preliminar, esta qual, por se tratar de matéria de ordem pública, entendo por bem suscitar de ofício, conforme razões que passo a expor.

I – Da Anulação de Auto de Infração anterior:

Conforme constou do Relatório dos autos, trata-se de lançamento referente ao ITR, cujo fato gerador diz respeito ao ano de 1997, estando em julgamento o Auto de Infração nº 13116.000552/2004-02, lavrado em 28/05/2004, e cientificado ao contribuinte em 09/06/2004.

Constou também do Relatório e sobressai da análise dos autos do PAF, que entre o período que medeia o fato gerador (01.01.1997) e a ciência do auto de infração, ocorrida no ano de 2004, houvera a emissão do Auto de Infração nº 13116.000912/2001-15, lavrado em 15/08/2001, e cientificado ao contribuinte em 14/09/2001.

Emerge igualmente dos autos, que contra o primeiro Auto de Infração o contribuinte apresentou impugnação, pugnando preliminarmente pela sua nulidade, sendo que a decisão da DRJ/BSA, através do Acórdão nº 07.188, de 20 de agosto de 2003, entendeu por bem em decretar a nulidade do Auto de Infração anterior, tendo a Ementa do julgamento anterior ficado assim redigida:

“Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial

Rural - ITR

Exercício: 1997

Ementa: NULIDADE - DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL. VÍCIO FORMAL. É motivo de nulidade, por vício formal, o lançamento constituído através de auto de infração, que não apresenta a descrição dos fatos e os conseqüentes enquadramentos legais relativos à matéria tributada.

Lançamento Nulo”.

Portanto, restou claro que o motivo pelo qual transcorreram mais de 07 anos entre a ocorrência do fato gerador (01.01.1997) e sua ciência ao contribuinte (09.06.2004), reside no cancelamento de Auto de Infração anteriormente lavrado, mas que restara cancelado

ao argumento de que houvera vício formal no ato de sua lavratura, devendo assim ser refeito o mesmo lançamento, do que resultara na lavratura do novo Auto de Infração, que teve como “fonte” a suposta “nulidade por vício formal” (vide fl. 01).

II – Dos fundamentos da nulidade do Auto de Infração anterior:

Embora tenha constado da ementa da decisão proferida pela DRJ, que o fundamento para acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração tenha sido a ocorrência de vício formal, cumpre analisar as razões que levaram ao decreto de nulidade.

Assim sendo, compulsando a decisão da DRJ, extrai-se a seguinte motivação:

“(…)

Entretanto, é preciso admitir que existem falhas no auto de infração ora questionada que prejudicam o direito ao contraditório e ampla defesa, assegurado no art. 5º, inciso LV, da atual Carta Magna.

No que tange à "Descrição dos Fatos e Enquadramento (s) Legal (ais)", registrados pelo autuante, às fis. 05, verifica-se que a matéria tributada não está devidamente descrita, faltando maiores informações a respeito dos motivos e das irregularidades que deram causa ao auto de infração em questão.

Sobre a constituição do crédito tributário pelo lançamento, cabe observar, inicialmente, o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172/66 — CTN, que diz:

‘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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.’

Já a obrigatoriedade da descrição dos fatos na lavratura do Auto de Infração, está inserida no art. 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/1992, que assim dispõe:

‘Art. 10— O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da fíltz, e conterà obrigatoriamente:

I e II (...)

III — a descrição do fato;

(...)

Essa obrigatoriedade também está disciplinada no art. 5º da citada Instrução Normativa/SRF nº 094, de 24 de dezembro de 1997 — que trata dos trabalhos das malhas fiscais e dos conseqüentes lançamentos suplementares de tributos ou contribuições administrados pela SRF —, ao estabelecer que:

‘Art. 5º - Em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional — CTN) o Auto de Infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterà, obrigatoriamente;

I - a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo;

(...)

No artigo seguinte, essa Instrução Normativa trata da nulidade do lançamento que houver sido constituído em desacordo com o disposto no artigo anteriormente transcrito, da seguinte forma:

‘Art. 6º - Sem prejuízo do disposto no art. 173, inciso II, da Lei nº 5.172/66, será declarada a nulidade do lançamento que houver sido constituído em desacordo com o disposto no art. 5º:

(...).

Por sua vez, o Ato Declaratório (Nonnativo)/COSIT nº 02, de 03 de fevereiro de 1999, para não deixar dúvidas em relação ao tratamento a ser dado aos lançamentos constituídos com vício de forma - incluídos aqueles constituídos em desacordo com o disposto no art. 5º da citada IN/SRF nº 094/97 -, determinou o seguinte:

"a) os lançamentos que contiverem vício de forma - incluídos aqueles constituídos em desacordo com o disposto no art. 5º da INISRF nº 094, de 1997 - devem ser declarados nulos, de ofício, pela autoridade competente.

Portanto, o direito ao contraditório e ampla defesa, assegurado no art. 5º inciso LV da atual Constituição Federal, somente pode ser plenamente exercido quando a matéria tributada estiver descrita de forma clara, pois ela tipifica a infração e autoriza o lançamento. Tanto para a defesa do contribuinte quanto para o julgamento da lide, é importante que as irregularidades verificadas em relação às matérias tributadas estejam devidamente apontadas e caracterizadas pelo fiscal autuante, com os conseqüentes enquadramentos legais.

Para justificar as alterações que deram origem ao presente auto de infração - glosa da área declarada como sendo de utilização limitada (1.528,411a) e aumento da área total do imóvel, de 5.992,3ha para 10.223,4ha, conforme indicado no Demonstrativo de fls. 01, consta registrado na ‘Descrição dos Fatos e Enquadramento (s) Legal (is)’, de fls. 05, apenas ‘Falta de recolhimento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, apurado conforme ...’

Essa justificativa possui caráter genérico, não estando condizente com as matérias tributadas. Isto dificulta a perfeita compreensão dos fatos que deram origem ao presente auto de infração, essencial para que o contribuinte possa exercer plenamente o seu direito de defesa. (...)

Por sua vez, no que diz respeito ao enquadramento legal da infração, foi indicada apenas a Lei nº 9.393/1,996 (artigos 1º, 7º, 9º, 10, 11 e 14), o que também dificulta, por falta de indicação da tipificação específica, a compreensão das possíveis irregularidades que deram causa a ação fiscal.”. (fls. 183 a 185, destes autos)

Embora longa, a transcrição foi necessária, pois que dela se extrai com clareza que sob o rótulo de “vício formal”, a falta de uma correta descrição dos fatos e o insuficiente enquadramento legal para capitular a infração, impossibilitaram a compreensão dos fundamentos que justificaram a autuação, dificultando ou mesmo impedindo o exercício, pelo contribuinte, do contraditório e da ampla defesa, segundo textualmente é apontado pela decisão transcrita.

III – Da Natureza Jurídica da Nulidade do Auto de Infração anterior:

Analisando a motivação da decisão da DRJ que acolheu a nulidade do Auto de Infração anterior, emerge a necessidade de avaliar se o vício proclamado tinha natureza jurídica de vício formal, como por ele designado, ou, de outro lado, se era um vício material, cabendo, para tanto, adentrar na seara das nulidades no âmbito do processo administrativo tributário.

As nulidades em matéria tributária, embora não sejam as únicas fontes de Direito Positivo que as arrolam, vem expressamente citadas na norma de regência do Processo Administrativo Fiscal aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 1972, *verbis*:

CAPÍTULO – III DAS NULIDADES

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou **com preterição do direito de defesa**.*

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

*§ 3º Quando puder decidir do 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. **(Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)***

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes **houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.**

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Portanto, no art. 59 estão arrolados os casos de nulidade material, ou absoluta, que não poderão, segundo permissão do art. 60, ambos do Decreto nº 70.235/1972, serem saneadas pela autoridade julgadora em sede de processo administrativo tributário.

Aplicando referido entendimento ao caso em concreto, e considerando que a própria decisão que decretara a nulidade do Auto de Infração lavrado em 2001, foi textual ao fundamentar que referida nulidade deveu-se a falta de descrição correta dos fatos e correspondentes enquadramentos legais relativos a matéria tributada (Ementa as fl. 195), e, ainda, que tais deficiências do Ato Administrativo de lançamento impossibilitavam o perfeito conhecimento da infração, limitando o exercício do direito de defesa, está claro que se trata, na essência, de vício material, e não meramente formal, caso em que seria, em tese e para algumas correntes – as quais não abordarei nesse momento por objetividade –, possivelmente saneável.

Portanto, o caso dos autos, a nulidade do lançamento tributário deve-se a hipótese legal prevista no inciso II, *in finis*, do art. 59, do Decreto 70.235/72, sendo esse um típico caso de nulidade material.

Apenas em amparo ao entendimento ora sufragado em sede de Processo Administrativo Tributário, cumpre frisar que não são apenas as hipóteses descritas nos incisos I e II, do citado art. 59, que são casos de nulidade. Neste sentido, De Plácido e Silva sustenta o entendimento de que referidos incisos do art. 59 representam casos de nulidade expressa ou legal (que devem ser declaradas de ofício, a qualquer tempo), existindo, todavia, outras hipóteses que igualmente provocam a nulidade absoluta e a conseqüente necessidade de reconhecimento, ainda que de ofício, da nulidade do ato administrativo de lançamento. Segundo referido jurista, estas nulidades seria chamadas de relativas ou acidentais (que dependem de arguição, podendo os atos inquinados serem ratificados ou sanados) e as nulidades virtuais (que resultam da interpretação das leis).

Reforçando esse entendimento, Marcos Vinícius Neder assim nos leciona:

“(...) o ato processual pode se desviar desse esquema, apresentando uma inadequação como tipo. São atos imperfeitos, atípicos, sujeitos, portanto, a aplicação de uma regra sancionadora que os tornem inválidos e ineficazes, de modo a garantir a obediência aos imperativos do sistema. A imperfeição por si pode não ser evidente e o ato produzirá efeitos normalmente previstos pela ordem jurídica. Apenas com a declaração de nulidade pelo julgador é que o tornará ineficaz. Assim, tanto o legislador como julgador devem ponderar a relevância jurídica da atipicidade e o prejuízo de sua permanência no mundo jurídico. O primeiro, em sua tarefa legiferante, prescreve as causas merecedoras da sanção de nulidade e o segundo as aplica no caso concreto no processo. No dizer de J J Calmon de Passos, o ato só encontra no estado de nulidade após o pronunciamento sancionador do juiz, antes ele é um ato jurídico capaz de produzir efeitos, embora imperfeito.”

(NEDER, Marcos Vinicius. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. São Paulo: Dialética, 2004, p. 467.)

Neste sentido, e já cotejando ao caso em concreto, pertinente trazer o entendimento que foi consolidado pelo 1º Conselho Federal de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, atualmente consolidados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nos seguintes julgados:

“PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA: A ausência, nos autos, de descrição minuciosa dos fatos e, ainda, de demonstrativos hábeis a esclarecer o critério adotado para apurar o montante de ‘recursos’ e ‘aplicações’, consignados nos demonstrativos de acréscimo patrimonial a descoberto, além de cercear a garantia constitucional de ampla defesa, impedem o exame da matéria pela autoridade julgadora de segunda instância. DECLARAR a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa.” (BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Sexta Câmara. Acórdão ° 106-11.750). – Grifei.

“VICIO FORMAL – NULIDADE – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação.” (BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Oitava Câmara. Acórdão ° 108-07.556). – Grifei.

“NULIDADE. LANÇAMENTO SEM ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE. A ausência no lançamento da capitulação prevista para as infrações imputadas ao contribuinte implica em nulidade da exigência uma vez que foi emitido em desacordo com o disposto no artigo 142 da Lei nº 5.172/66 (CTN) e no artigo 11 do Decreto nº 70.235/72.” (BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Quarta Câmara. Acórdão ° 104-17.440). – Grifei.

Assim sendo, considerando que a essência do vício que levou a decretação da nulidade do Auto de Infração nº 13116.000912/2001-15, lavrado em 15/08/2001, foi a inexistência de minuciosa descrição dos fatos tidos pela autoridade como infracionais, assim como o insuficiente enquadramento legal, o que impediu, no entendimento do próprio Acórdão nº 07.188, de 20 de agosto de 2003, da DRJ/BSA, o exercício do direito ao contraditório e ampla defesa pelo contribuinte, emerge incontestemente que trata-se de vício material, de modo que seu efeito é que a decretação da nulidade, na verdade, deveu-se a um vício material.

IV – Dos efeitos da Nulidade sobre a Decadência:

Após interpretar os motivos determinantes da decretação de nulidade do Auto de Infração nº 13116.000912/2001-15, lavrado em 15/08/2001, e concluir pela sua natureza de vício material, impende identificar, para fins fiscais, as diferenças no que se refere aos efeitos que referidos vícios – formais ou materiais – provocam na contagem do prazo decadencial.

Com efeito, a distinção das nulidades tem aplicabilidade prática de determinar a contagem do prazo decadencial previsto, no artigo 173, inciso II do CTN, verbis:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – (...);

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.” - Grifei.

Portanto, em se tratando de vício formal, e portanto saneável, há interrupção da contagem do prazo decadencial, que reiniciar-se-á a contar após a decisão definitiva que houver decretado a nulidade do lançamento por vício formal. Ao contrário, portanto, é para o caso de decretação de nulidade por vício material, caso em que o art. 173, do CTN não socorre ao Fisco no seu direito de lançar, cujo prazo continua a fruir normalmente durante o prazo em que tramitar o processo administrativo que culminar com a decretação de sua nulidade material.

Esse assunto foi abordado pelo Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, no voto proferido no Acórdão 107-06.695 da 7ª Câmara do Extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, do qual extrai os seguintes trechos:

“Quanto à existência de vício formal no lançamento, relativamente às irregularidades descritas no item 002 do Auto de Infração, entendo que andou bem a autoridade julgadora de primeiro grau ao declarar a nulidade do lançamento, porém discordo da fundamentação de que a nulidade dava-se pela existência de vício meramente formal. De fato, são inquestionáveis os defeitos presentes no lançamento, porém, com a devida vênia, lanço dúvida quanto à caracterização do vício como sendo de forma, à falta de uma definição precisa, ou, pelo menos, mais debatida, a respeito, pelo que externo minha inquietação diante da situação atual em que, na espécie, tem-se adotado idêntica solução para situações fáticas diversas.

Questiono, portanto, se em certos casos, como no presente, não estaríamos diante de um vício substancial, não meramente formal, sob a ótica de que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como a competência da autoridade que praticou o ato,

constituir-se-iam em elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se poderia admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e seriam preparatórios à formalização do lançamento, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração e a conseqüente notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número da matrícula, regrados nos artigos 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal – PAF.

Mal comparando, poderíamos dizer que o vício substancial está para a constituição do crédito tributário assim como o cálculo estrutural está para a edificação, no ramo da construção civil, enquanto que a forma seria, para o lançamento de ofício, o equivalente ao acabamento, à “fachada”, na edificação civil. Deduz-se daí que o vício substancial pressupõe a ocorrência de defeito na estrutura, que é o sustentáculo de toda edificação, seja na construção civil ou na constituição do crédito tributário, possuindo sua ocorrência, assim, efeito demolidor, que joga por terra a obra erigida com esse insanável vício.

Em outro passo, o defeito de forma, de acabamento ou na “fachada”, não possui os tais efeitos devastadores causados pelo vício de estrutura, sendo contornáveis, sem que dano de morte cause à edificação. Fazem-se os acertos ou até mesmo as modificações pertinentes, porém, sem reflexo algum sobre as bases em que a obra tenha sido erigida ou à sua própria condição de algo que existe, apesar dos defeitos. E, a meu ver, são esses “defeitos menores” que o legislador quis contemplar quando admite que tais vícios, apenas eles, podem e devem ser sanados, e que somente a partir da decisão que declarar a nulidade desse ato é que passaria a fluir o prazo de decadência para o sujeito ativo da obrigação tributária, exercer o direito a novo lançamento de ofício.

Buscando na doutrina, encontrei referências que se enquadram perfeitamente ao tema sob estudo, no consagrado trabalho de Antonio da Silva Cabral, sobre o processo administrativo fiscal, nos tópicos relativos aos “efeitos da nulidade” e ao “vício formal”, conforme segue:

5. Efeitos da nulidade.

“...”.

O julgador deverá sanar o processo, determinando, inclusive, se repitam os atos posteriores àquele que foi declarado nulo. Acontece, entretanto, que o efeito do ato do julgador é “ex tunc”. Deste modo, o ato nulo pode, até, tornar-se ato insanável. Suponha-se que um processo chegue a julgamento no Conselho de Contribuintes após sete anos da lavratura do auto de infração que o motivou e o Conselho apure ter ocorrido erro na identificação do sujeito passivo. O erro seria insanável, pois se a

repartição quisesse proceder ao lançamento contra o verdadeiro sujeito passivo ver-se-ia impossibilitada (pela decadência.)”

O texto acima nos leva a concluir que o autor considera o erro na identificação do sujeito passivo como sendo um vício substancial, pois, se assim não fosse, estaria afastada a hipótese da caducidade do direito de a Fazenda Nacional efetuar novo lançamento, como sói acontecer quando a nulidade do ato se dá por vício de forma.

Mais adiante, na mesma obra, contrapondo-se ao caso acima descrito, brinda-nos esse consagrado autor e eminente ex-Conselheiro deste Primeiro Conselho de Contribuintes, com as seguintes colocações:

“4. O vício formal. O art. 173 do CTN diz que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Um dos motivos da declaração de nulidade, portanto, é o chamado vício formal, antes mencionado.

O art. 642 do RIR/80 também determina que os auditores fiscais procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados etc. Acrescenta o § 2º desse artigo que, em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame mediante ordem escrita do superintendente, do delegado ou do inspetor da Receita Federal. Se, após terminada a ação numa empresa, o fiscal aí reaparecer e tornar a examinar documentos sem a devida autorização poderá ter o respectivo auto de infração, que porventura vier a lavrar, totalmente anulado por vício de forma, isto é, por não ter obedecido à formalidade necessária, que era a autorização do superior.

(...).

Embora no texto supra se esteja fazendo referência à distinção entre ato nulo ou anulável, entendo que a questão fulcral não está nessa discussão, mesmo porque a doutrina não admite tais institutos como sendo próprios do Direito Público pátrio, como o são do Direito Privado, pois é consabido que o princípio da oficialidade rege o ato administrativo, que, por seu turno, é praticado visando e em função do interesse público. Nada impede, entretanto, que utilizemos essa distinção apenas para que dimensionemos os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros podem ter sobre o crédito tributário constituído. Trago a lume tal avaliação para corroborar a tese anteriormente posta, colocando o erro como sendo “menos ou mais gravoso” e reforçando a idéia de que, também daí, poderíamos extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

A dita questão fulcral residiria, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões extrair-se-ia a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, tudo em homenagem ao princípio da segurança jurídica e dos limites temporais dos atos administrativos.

Sem embargo, cumpre à administração tributária acercar-se dos cuidados necessários para que o lançamento seja efetuado de acordo com os preceitos legais, mormente quando se está a estabelecer as bases do próprio ato de ofício, que precedem sua formalização e lhe são intrínsecos.

Se é válido dizer-se que o ato administrativo defeituoso pode e deve ser declarado nulo pela autoridade competente, também é justo admitir-se que não se pode expor o administrado à incerteza da viabilidade do lançamento de ofício, diante da possibilidade de, a qualquer tempo e hora, ser submetido ao constrangimento de um novo lançamento, sem que tenha dado causa à ocorrência do erro que o inquinara de nulidade.

Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. No presente caso, ao se proceder a um novo lançamento estar-se-ia aperfeiçoando crédito tributário já constituído e, portanto, acabado, quanto aos seus aspectos estruturais, providência que entendo inviabilizada pelo transcurso do prazo decadencial.

(...).

Isso posto, entendo que, no caso sob análise, a nulidade se deu não por vício formal, mas em função da existência de erro substancial no ato de ofício, cometido na determinação da matéria tributável, não cabendo, pois, seu aperfeiçoamento mediante novo lançamento, por não estar caracterizada a situação prevista no inciso II do art. 173 do CTN.”

Assim sendo, considerando que inegavelmente houve prejuízo a defesa do contribuinte por ocasião do Auto de Infração nº 13116.000912/2001-15, lavrado em 15/08/2001, o vício é material e não formal.

Consequentemente, o prazo decadencial continuou a fruir normalmente, de modo que, tendo o fato gerador contido no lançamento objeto do recurso em apreciação se consumado em 01.01.1997, verifica-se que a Fazenda Pública dispunha de prazo até a data de 31.12.2001 para efetuar o lançamento. Tendo-o lavrado apenas em 28.05.2004, cientificado ao contribuinte em 09.06.2004, constata-se que se operou a decadência do direito subjetivo do Fisco efetuar o lançamento tributário.

Por se tratar de matéria de ordem pública, impende ao aplicador do direito conhecê-la e suscitá-la de ofício, em homenagem ao princípio da legalidade.

Processo nº 13116.000552/2004-02
Acórdão n.º **2202-00.901**

S2-C2T2
Fl. 13

Em face do exposto, voto no sentido de acolher de ofício a decadência do direito de lançamento, declarando extinto o crédito tributário objeto dos presentes autos.

(Assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA CÂMARA DA SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: 13116.000552/2004-02

Recurso nº : 341.444

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à **Segunda Câmara da Segunda Seção**, a tomar ciência do **Acórdão nº2202-00.901**.

Brasília/DF, 17 de dezembro de 2010.

(Assinado digitalmente)

NELSON MALLMANN
Presidente da 2ª Turma Ordinária
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

(.....) Apenas com ciência

(.....) Com Recurso Especial

(.....) Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional