MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	:	13808.002465/96-77
Recurso nº	:	134.072
Acórdão nº	:	303-34.009
Sessão de	:	24 de janeiro de 2007
Recorrente	:	A. M. ROCHA ADMINISTRADORA E AGRO PASTORIL LTDA.
Recorrida	:	DRJ/CAMPO GRANDE/MS

ITR. NULIDADE. VÍCIO FORMAL. É nula por vício formal a Notificação de Lançamento que não contenha a identificação da autoridade que a expediu, requinte essencial prescrito em lei. ANULADO O PROCESSO "AB INITIO".

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, declarar a nulidade do processo *ab initio*, por vício formal na notificação de lançamento, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente

NILTON LUIZ BARTOLI
Relator

Formalizado em: 12 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Zenaldo Loibman, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Tarásio Campelo Borges e Luis Carlos Maia Cerqueira (Suplente). Ausente o Conselheiro Sergio de Castro Neves.

DM

RELATÓRIO

Trata-se de notificação de lançamento (fls.02), através da qual exige-se o pagamento do crédito tributário no valor de R$ 12.471,55, relativo ao Imposto Territorial Rural – ITR, Contribuição Sindical à Confederação Nacional da Agricultura – CNA, Confederação Nacional dos Trabalhadores na Agricultura – CONTAG e Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, do exercício de 1995, referente ao imóvel rural denominado Fazenda Paraibuna, com área total de 2.943,0 ha, localizado no município de Paraibuna-SP.

Ciente, o contribuinte apresentou a Impugnação de Lançamento de ITR às fls. 01, na qual alega que não foi considerada a área de 2.578,93 ha dentro do Parque Estadual da Serra do Mar e a área de 364,00 ha reflorestada, projetos aprovados pelo IBAMA-SP.

Instruem sua impugnação os documentos de fls. 02 a 10.

A Delegacia da Receita Federal em São Paulo – Divisão de Arrecadação, tendo em vista a não localização do Aviso de Recebimento (AR) e emissão da Notificação de fls. 02 (fls. 11), que comprova a tempestividade da impugnação apresentada pelo contribuinte, propôs o encaminhamento do processo à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, para que fosse analisado o mérito da questão (fls.12).

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande-MS (fls. 18/22), esta julgou procedente o lançamento especial, consubstanciada na seguinte ementa:

"Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 1995

Ementa: VALOR DA TERRA NUA - VTN

Se o lançamento contestado tem sua origem em valores oriundos de pesquisa nacional de preço da terra, estes publicados em atos normativos, nos termos do artigo 3º, § 2º da Lei nº8.847, de 28 de janeiro de 1994, não prevalece somente quando oferecidos elementos de convicção para sua modificação, com base no § 4º do mesmo artigo.

CONTRIBUIÇÕES

As contribuições são lançadas e cobradas junto com o Imposto Territorial Rural por determinação legal.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO

É incabível a retificação de declaração apresentada e que gerou o lançamento, quando não atendidos os pressupostos do artigo 147 do Código Tributário Nacional, ou quando não comprovado erro nela contido.

LANÇAMENTO PROCEDENTE."

Irresignado com a decisão de primeira instância (AR fls. 33) o contribuinte interpôs tempestivo Recurso Voluntário, fls. 44/51, reiterando argumentos fundamentos apresentados em sua Impugnação de lançamento de ITR, assim como, aduz, ainda, que:

i. não se discute nos presentes autos a tributação da área de preservação permanente, uma vez que a mesma fora considerada isenta, mas sim, o indevido tratamento dado à área de reflorestamento, aplicando a inutilidade total (0,00%), quando da verdade dos fatos demonstram outra visão;

ii. conforme o item 12 do voto da DRJ (fls. 21), o grau de utilização e eficiência da terra fora calculado com base na Declaração de Informações ITR/94, apresentada junto à Receita Federal em 30/09/94;

iii. entretanto, a Declaração de ITR/94 fora objeto de Retificadora apresentada à Receita Federal em 09/05/1994, que culminou no Deferimento da Impugnação no Exercício de 1994, com o conseqüente cancelamento da Notificação;

iv. a Retificação apresentada no exercício de 1994, nos mesmos moldes da Retificadora do exercício de 1995, teve decisões diferentes;

v. àquela do ITR 1994, obteve um deferimento completo da retificadora, enquanto na que concerne ao exercício de 1995, o deferimento fora apenas parcial;

vi. o presente recurso não visa atacar a Base de cálculo aplicada sobre o VTN, mas guerrear o desmotivado arbitramento pelo ente tributante, da alíquota base sobre o percentual máximo de 4,80%;

vii. a área que não se refere à Preservação Permanente da Fazenda Paraibuna, equivale a 364,0 ha, sendo destes, 362,0 ha, de área de reflorestamento, de pinus (eucalipto) e 2 ha de pastagens, conforme farta documentação acostada, e que pede-se vênia para novamente trazer à colação;

viii. a própria consulta realizada pela Secretaria da Receita Federal à Declaração apresentada pela recorrente, classifica a área sobressalente ao Parque Estadual da Serra do Mar – PESM, como "total aproveitável" (100%), não havendo razão para que se aplique a alíquota máxima, sob frágil alegação de que se trata de área com Grau de utilização de 0,00%;

ix. ademais, a confusão do doutor julgador, data máxima vênia, é clara ao fundamentar a aplicação de 4,80%, onde explica que se trata da alíquota de 1,40% multiplicada por 2, o que daria, 2,80% e não 4,80% como pretendem;

x. os projetos de reflorestamento são objetos de incentivos do IBAMA sob o nº 1.460/74 – DESP e 1.628/74 e DESP do 3.711/75 DF, com planos de corte devidamente aprovados e Ofício de desvinculação do IBAMA;

xi. foram ainda, objeto de autorização para desmatamento IBAMA 83/84, Ofício 241/96, desvinculado do Projeto 1.628/74, com os Protocolos nº 0202/019005/00-15 e 7.960/94 do IBAMA;

xii. até o exercício de 1996, a função de lançar o crédito tributário referente ao ITR era exclusiva da Secretaria da Receita Federal, mediante declaração do contribuinte;

xiii. o erro na declaração é manifesto e fora objeto de retificação onde constou-se explicitamente o ...(engano na base de cálculo) (sic), devidamente comprovado com a alíquota correta, qual seja a mínima permitida pela legislação vigente, ou seja, de 0,25%;

xiv. assim como o Imposto Territorial Rural, as contribuições parafiscais, (CONTAG, CNA e SENAR) devem ser proporcionalmente minoradas, atendendo ao percentual de mínima alíquota.

Pelo exposto, requer o acolhimento de suas razões de modo a retificar o lançamento efetuado, nos moldes da menor alíquota permitida por lei, por se tratar a área tributável de comprovada área de reflorestamento, bem como pelo deferimento da retificadora do ano anterior e que sejam proporcionalmente diminuídos os encargos tributários sobre as contribuições parafiscais decorrentes.

Protesta, ainda, pela apresentação de provas necessárias, inclusive pericial, para o convencimento deste Egrégio Conselho de Contribuintes e que as notificações e intimações referentes ao recurso, sejam endereçadas à sua nova sede ou de seu procurador.

Instruem seu recurso voluntário, os documentos de fls.53/80.

Em garantia ao seguimento do Recurso Voluntário apresenta Relação de Bens e Direitos para Arrolamento às fls. 86/87.(v. fls. 100 e 102).

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até às fls.102 e última.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº 314, de 25/08/99.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo, e por conter matéria de competência deste Eg. Conselho.

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, 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 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):

> "O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e por isso se distingue de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são a rigor atos de aplicação da lei, ou não são atos de aplicação de normas instrumentais.
>
> ...
>
> Devemos, por isso, aperfeiçoar a noção de lançamento por nós inicialmente formulada, definindo-o como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração

da existência e quantitativa da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.

Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador, se chamam lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, das condições legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os elementos quantitativos revelados por essas mesmas condições." (Aliomar Baleeiro, "Uma Introdução à Ciência das Finanças", vol. I/ 281, n.º 193).

Américo Masset Lacombe (in, "Curso de Direito Tributário", coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Cejup, Belém, 1997) ao tratar do tema "Crédito Tributário", postula:

"A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É 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 imponível 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 imponível 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 imponível 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 imponível, exercer sua atividade e lançar o tributo devido.

O ato administrativo do lançamento é obrigatório e incondicional.

Em contrapartida, a administração tributária tem o dever jurídico de constituir o crédito tributário (art. 142 e parágrafo único do CTN), segundo as normas regentes.

No caso em tela, a norma aplicável à notificação de lançamento do ITR é o art. 11 do Decreto nº. 70.235/72, que disciplina as formalidades necessárias para a emanação do ato administrativo de lançamento:

> Art. 11 - A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:
>
> I - a qualificação do notificado;
>
> II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
>
> III - a disposição legal infringida, se for o caso;
>
> IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.
>
> Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

A norma contida no art. 11 e em seu parágrafo único, esboça os requisitos para formalização do crédito, ou seja, em relação às características intrínsecas do documento, as informações que deva conter, e em relação à indicação da autoridade competente para exará-lo.

Há, inclusive a dispensa da assinatura da autoridade competente, mas não há a dispensa de sua indicação, por óbvio. Todo ato praticado pela administração pública o é por seu agente, ou seja, a administração como ente jurídico de direito, não tem capacidade física de prolação de atos senão por intermédio de seus agentes: pessoas designadas pela lei que são portadoras da competência jurídica.

Não é, no caso em tela, a Delegacia da Receita Federal que expede o ato, enquanto órgão, mas sim a Delegacia pela pessoa de seu delegado ou pela pessoa do Auditor da Receita Federal.

Portanto, supor a possibilidade de considerar válido o lançamento que esteja desprovido da indicação da autoridade que o prolatou é desconsiderar a formalidade necessária e inerente ao próprio ato. Seria entender que é dispensável a capacidade e a competência do agente para constituição do crédito tributário pelo lançamento.

O ato administrativo, como qualquer ato jurídico, tem como requisitos básicos o objeto lícito, agente capaz e forma prescrita ou não defesa em lei. Mas como poder aferir tais requisitos não constantes do ato? Como saber se o agente capaz estava autorizado pela lei para prática do ato se não se sabe quem o realizou?

Para Paulo de Barros Carvalho, "a vinculação do ato administrativo, que, no fundo, é a vinculação do procedimento aos termos estritos da lei, assume as proporções de um limite objetivo a que deverá estar atrelado o agente da administração, mas que realiza, mediatamente, o valor da segurança jurídica" (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 372).

Em nenhum momento poderia a administração tributária dispor de seu dever-poder, em face da existência de uma norma que, simplesmente, objetiva o vetor da relação jurídica tributária acometida ao sujeito passivo.

O processo é constituído de uma relação estabelecida através do vínculo entre pessoas (julgador, 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.

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 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 vênia para reproduzir:

O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.

Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança ou formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva."

Também DE PLÁCIDO E SILVA (in "Vocabulário Jurídico", vol. IV, Forense, 2ª ed., 1967, pág., 1651), ensina:

VÍCIO DE FORMA. É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou desatenção à solenidade, que prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica" (Destaques no original).

E no vol. III, págs. 712/713:

FORMALIDADE – Derivado de forma (do latim formalistas), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado.

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

As formalidades mostram-se prescrições de ordem legal para a feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato.

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

Quando se referem ao fundo, condições ou requisitos para a sua eficácia jurídica, dizem-se intrínsecas ou viscerais, e habitantes, segundo apresentam como requisitos necessários à validade do ato

(capacidade, consentimento), ou se mostram atos preliminares e indispensáveis à validade de sua formação (autorização paterna, autorização do marido, assistência do tutor, curador etc.)."

E, nos autos, encontra-se notificação de lançamento (fls. 02) 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 nulidade da notificação de lançamento constante dos autos, juntada às fls. 02, por ausência de formalidade essencial, sendo, portanto, nulo o processo *ab initio.*

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2007.

NILTON LUIZ BARTOLI - Relator