



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 13891.000222/99-81  
Recurso n.º : 302-123931  
Matéria : ITR  
Recorrente : TERTULINO GUIMARÃES  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 2ª. CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 08 de novembro de 2004.  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.177

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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TERTULINO GUIMARÃES,

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Prado Megda e Anelise Daudt Prieto que negaram provimento ao recurso.

  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 MAR 2005

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo n.º : 13891.000222/99-81  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.177

Recurso n.º : 302-123931  
Recorrente : TERTULINO GUIMARÃES  
Interessada : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 2ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte, contra decisão da d. 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que lavrou o Acórdão 302-35.193, consubstanciado na seguinte ementa:

*“IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR – EXERCÍCIO DE 1994*

*NULIDADE – Não acarretam nulidade os vícios sanáveis e que não influem na solução do litígio (arts. 59 e 60 do Decreto n.º 70.235/72.)*

*REVISÃO DE LANÇAMENTO – A revisão do lançamento é condicionada à apresentação de elementos de prova que legitimem as alterações pretendidas.*

*MULTA DE MORA – Não cabe a aplicação de multa de mora, quando a sistemática de lançamento prevê a possibilidade de impugnação dentro do prazo de vencimento do tributo.*

*JUROS DE MORA – É cabível a incidência de juros de mora sobre o crédito não pago no vencimento, seja qual for o motivo determinante da falta (art.161 da Lei n.º 5.172/66).*

*RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO POR UNANIMIDADE.”*

Do acórdão, cuja ementa encontra-se supra transcrita, o contribuinte apresenta Recurso Especial, aduzindo que o acórdão guerreado negou aplicabilidade ao artigo 11 do Decreto 70.235/72, o qual dispõe:

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

I -A qualificação do notificado;

II -O valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III -A disposição legal infringida, se for o caso;

IV -A assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.”



Processo n.º : 13891.000222/99-81  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.177

Aduz a Recorrente que há diversos Acórdãos da CSRF (03.150, 03.151, 03.154, 03.156, 03.158, 03.176 e 03.182), inclusive um no qual figura ela própria (Acórdão 301.30.167, de 21.03.2002), que ao analisarem demandas referentes ao ITR, já dispuseram de forma diversa à decisão recorrida.

Alega que o lançamento, espelhado na Notificação de fls. 09, não contém assinatura do Chefe do Órgão ou outro servidor autorizado, número de matrícula, indicação de cargo ou função. Acrescentando que o primeiro requisito (assinatura) poderia não estar contido na Notificação, no entanto, quanto aos demais, não há permissivo legal que autorize.

Para ilustrar ainda mais seu entendimento, a Recorrente cita que a própria administração tributária considera intransponível os lançamentos com vícios, a teor do disposto nos artigos 5º e 6º da Instrução Normativa nº94, de 24/12/97, e no Ato Declaratório Normativo Cosit nº2, de 03/02/99, que determina serem declarados nulos de ofício pela autoridade competente, os lançamentos que contiverem vício de forma.

Junta aos autos o Acórdão nº301.30.167 e Acórdão nºCSRF/03.03.172, que paradigmam a divergência argüida, requerendo que sejam consideradas como parte do recurso as razões constantes do Voto Vencido (fls. 69/71), bem como a revisão da decisão recorrida para que seja reconhecida a nulidade do lançamento tributário.

Requer seja deferido seu Recurso Especial.

Instada a apresentar Contra-Razões, a Procuradoria da Fazenda Nacional manifesta-se às fls. 96/102, aduzindo que, apesar de não constar a identificação da autoridade que emitiu o lançamento tributário, não resta dúvida que este foi efetuado pela Delegacia da Receita Federal local. Ademais, a denominada Notificação de Lançamento do ITR, não é propriamente, uma das formas de exigência do crédito tributário, uma vez que não segue os ditames do CTN e do Processo Administrativo Fiscal.

Requer seja mantida a decisão recorrida.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro Relator - NILTON LUIZ BARTOLI

O Recurso Especial de Divergência oposto pelo Contribuinte é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade e contém matéria de competência desta E. Câmara de Recursos Fiscais, o que habilita esta Colenda Turma a examinar o feito.

Inicialmente, quer este Relator observar que é obrigação de ofício do Julgador verificar os aspectos formais do processo, antes de iniciar a análise do mérito.

E, em que pesem os argumentos expendidos pela r. Procuradoria da Fazenda Nacional, e ainda pela r. decisão recorrida, 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, assistindo, portanto, razão ao contribuinte. 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.

Processo n.º : 13891.000222/99-81  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.177

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



Processo n.º : 13891.000222/99-81  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.177

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.º193).

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 impositivo prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o



Processo n.º : 13891.000222/99-81  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.177

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 n.º. 70.235/72, que disciplina as formalidades necessárias para a emanção do ato administrativo de lançamento:

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

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.



Processo n.º : 13891.000222/99-81  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.177

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

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

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

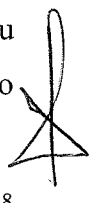
Não é, no caso em tela, a Delegacia da Receita Federal que expede o ato, enquanto órgão, mas sim a Delegacia pela pessoa de seu delegado ou pela pessoa do Auditor da Receita Federal.

Portanto, supor a possibilidade de considerar válido o lançamento que esteja desprovido da indicação da autoridade que o prolatou é desconsiderar a formalidade 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, mediatemente, 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.





Processo n.º : 13891.000222/99-81  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.177

O processo é constituído de uma relação estabelecida através do vínculo entre pessoas (jugador, autor e réu), que representa requisitos material (o vínculo entre essas pessoas) e formal (regulamentação pela norma jurídica), produzindo uma nova situação para os que nele se envolvem.

Essa relação traduz-se pela aplicação da vontade concreta da lei. Desde logo, para atingir-se tal referencial, pressupõe-se uma seqüência de acontecimentos desde a composição do litígio até a sentença final.

Para que a relação processual se complete é necessário o cumprimento de certos requisitos, quais sejam (dentre outros):

Os pressupostos processuais – são os requisitos materiais e formais necessários ao estabelecimento da relação processual. São os dados para a análise de viabilidade do exercício de direito sob o ponto de vista processual, sem os quais levará ao indeferimento da inicial, ocasionando a sua extinção.

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 N.º. 02 DE**



Processo n.º : 13891.000222/99-81  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.177

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 n.º. 227, de 03/09/98, e tendo em vista o disposto nos arts. 142 e 173, inciso II, da Lei n.º. 5.172/66 (CTN), nos arts. 10 e 11 do Decreto n.º. 70.235/72 e no art. 6º da IN/SRF n.º. 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 n.º. 94, de 1997 – devem ser declarados nulos de ofício pela autoridade competente;(sublinhei)**

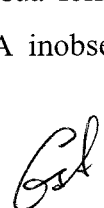
Dessa forma, pode o julgador desde logo extinguir o processo sem apreciação do mérito, haja vista que encontrou um defeito insanável nas questões preliminares de formação na relação processual, que é a inobservância, na Notificação de Lançamento, do nome, cargo, o número da matrícula e a assinatura do 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 n.º. 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.



Processo n.º : 13891.000222/99-81  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.177

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 vênha para reproduzir:

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

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

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

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

E no vol. III, págs. 712/713:

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

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

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

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



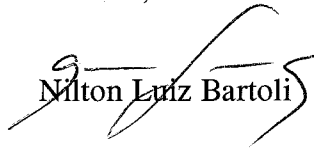
Processo n.º : 13891.000222/99-81  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.177

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. 09) 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. 09, sendo, portanto procedente o Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

Brasília, Sala das Sessões 08 de novembro de 2004.

  
Milton Luiz Bartoli  
