

PARECER nº 03/2014_ FINANÇAS/JURÍDICO/CNM

CONSULENTE: Municípios do Brasil

Assunto: Notificação de lançamento por autoridade competente quando das fiscalizações do Imposto Territorial Rural - ITR.

I - DA PROPOSIÇÃO

Trata-se de informação a este Departamento de Finanças da Confederação Nacional de Municípios – CNM sobre a formalização de envio do auto de lançamento do crédito fiscal, nas fiscalizações do ITR de contribuintes inadimplentes, no que tange ao envio desse em dois tipos de situações: *i)* possibilidade de envio da notificação de lançamento por Secretário de Fazenda ou de Finanças *ii)* Envio da notificação de lançamento por Agente Fiscal Tributário ou de Tributos.

Após discussões no âmbito das administrações municipais, se faz necessário aclarar o tema, a fim de que seja adotado o adequado procedimento e evitar possíveis nulidades ou vícios nos processos administrativos fiscais em relação as autuações desse imposto.

É o relatório.

Passamos a informar.

II – DO MÉRITO

1. DA COMPETÊNCIA REFERENTE AO ITR

A competência para fiscalizar, apurar e cobrar o Imposto Sobre a Propriedade Rural – ITR é da União, por meio da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda Nacional, conforme prescreve o artigo 153, inciso V, da Constituição Federal¹. Por outro lado, a Constituição de 1988, na tentativa de descentralizar a arrecadação nacional, determinou que 50% da receita desse imposto pertencessem aos Municípios, no âmbito de suas localidades e territorialidades.

A Confederação Nacional de Municípios -CNM, após diversas tratativas com a União Federal, em mais uma conquista aos Municípios brasileiros, por meio de sua entidade, em 2003, obteve a arrecadação total desse imposto, passando ser 100% desta receita aos Municípios, desde que estes firmassem convênios com a União, por meio da Receita Federal do Brasil – RFB (Lei 11.250/2005 que regulamentou o artigo 153, parágrafo quarto, inciso III, da CF 88). Importante deixar claro que a competência para legislar sobre a matéria ainda pertence da União Federal.

Porém, para fiscalizar e atuar nos procedimentos administrativos de cobrança do imposto, o Município deve licenciar um fiscal habilitado nos quadros da Prefeitura para viabilizar sua atuação.

O fiscal, devidamente certificado pela Secretaria da Receita Federal e com o treinamento realizado pela ESAF – Escola Superior da Administração Fazendária², tem a responsabilidade de atuar nas ferramentas da Receita e fiscalizar as operações oriundas deste tributo, realizando os procedimentos para cobrança administrativa, caso o contribuinte não tenha recolhido os valores devidos do ITR.

¹ O ITR está disciplinado pela Lei n.º 9.393/96, e regulamentado pelo Decreto n.º 4.382/2002.

² O treinamento realizado pela ESAF, e patrocinado pela Receita Federal, se iniciou no segundo semestre de 2013, e periodicamente é lançado o curso por meio de EAD (ensino à distância), ao qual a Confederação Nacional de Municípios está incumbida de realizar as inscrições dos fiscais que buscam o curso, e que devem ser homologados pela RFB.

Portanto, é necessário que o Município tenha um agente fiscal para viabilizar o convênio a ser firmado, diante das imposições, conforme determina a Instrução Normativa da Receita n.º 884/08³, e orientações da própria CNM (vide nota técnica n.º 16/2014, no Portal da entidade: www.cnm.org.br, área técnica de finanças).

2. DA NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO

O lançamento e a notificação são momentos distintos e que devem observar seus critérios necessários para a perfectibilização do processo administrativo fiscal.

O lançamento, que vem antes da notificação, é atribuído pelo Código tributário nacional e a análise da aplicabilidade da legislação, pelo responsável na esfera municipal, deve ser feita de forma sistemática, adequando-se assim os procedimentos a serem observados.

O artigo 142, do Código tributário Nacional – CTN, dispõe o seguinte:

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.

Veja-se que o Código Tributário Nacional, recepcionada como Lei Complementar pela Constituição de 1988, não definiu quem seria a autoridade administrativa, possibilitando

³ O Artigo 5,º inciso III, da referida Instrução dispõe o seguinte: ao Município que optar pelo convênio com a RFB, deverá possuir quadro de carreira de servidores com atribuição de lançamento de créditos tributários

às legislações locais definir suas autoridades competentes, desde que respeitadas a legislação nacional e a própria Constituição Federal.

Com isso, interpreta-se o seguinte: a autoridade competente mencionada pelo Código, no âmbito da administração municipal é o agente/auditor fiscal ou pessoa investida legalmente no cargo, com denominação equivalente, desde que possua atribuição legal para realizar o lançamento e a constituição do crédito tributário.

Portanto, não resta a menor dúvida que é do fiscal (auditor) municipal a competência para identificar nas ferramentas da Receita Federal os elementos necessários para formar o PAF, verificando o fato gerador e o montante devido, determinando a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionando a notificação de lançamento, lavrando o auto de infração, e checando todas essas ocorrências necessárias. Em se tratando de fiscalização, compete privativamente ao agente fiscal, sob pena até de nulidade do auto de infração, por conter vício no procedimento administrativo⁴.

Assim, o lançamento pode ser considerado, diante da sistemática do artigo 142, do CTN, um ato administrativo realizado por meio do procedimento administrativo (rito), permeando um conjunto de atos coordenados que visam dar uma decisão administrativa⁵, realizando assim o desfecho do processo administrativo, que nesse caso é o chamado PAF, que constituiu o crédito fiscal.

⁴ Ver art. 24, do Decreto nº 70.235, de 1972

⁵ Segundo Carvalho Filho, procedimento administrativo é a sequência de atividades da Administração, interligadas entre si, que visa alcançar determinado feito final previsto em lei. Trata-se, pois de atividade contínua, não instantânea, em que os atos e operações se colocam em ordenada sucessão com a proposta de chegar-se a um fim predeterminado. CARVALHO Filho, José dos Santos, *in Manual de direito administrativo*, 24ª Ed. Editora *Lumin Juris*, 2010, pág. 139.

Por outro lado, a notificação do lançamento tem o condão de dar eficácia ao lançamento, ou seja, o procedimento de envio da notificação perfectibiliza todos esses atos constituídos pelo agente fiscal/auditor. Nesse sentido, Leandro Paulsen explica que:

“A notificação do lançamento ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a formalização do crédito pelo Fisco. O crédito devidamente notificado passa a ser exigível do contribuinte. Com a notificação, o contribuinte é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de execução fiscal. Ademais, após a notificação, o contribuinte não mais terá direito a certidão negativa de débitos. **A notificação está para o lançamento como a publicação está para a Lei**, sendo que para esta o Min. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que “Com a publicação fixa-se a existência da lei e identifica a sua vigência...”⁶. (Grifou-se).

Com esse entendimento, o STJ já se manifestou, em decisão proferida pela Primeira Turma, e que dada a importância do tema transcreve-se a ementa abaixo:

EMENTA. “PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO SUCESSOR INVENTARIANTE. ESPÓLIO. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO. VIOLAÇÃO À AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO. VÍCIO NO PRÓPRIO LANÇAMENTO. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. IMPOSSIBILIDADE. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DÉBITO NÃO-DECLARADO. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR.

1. A ampla defesa e o contraditório, corolários do devido processo legal, postulados com sede constitucional, são de observância obrigatória tanto no que pertine aos “acusados em geral” quanto aos “litigantes”, seja em processo judicial, seja em procedimento administrativo.

2. Insere-se nas garantias da ampla defesa e do contraditório a notificação do contribuinte do ato de lançamento que a ele respeita.

A sua ausência implica a nulidade do lançamento e da Execução Fiscal nele fundada.

⁶ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário e Código tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11ª Ed. Livraria do Advogado, notas ao artigo 142 do CTN.

3. A notificação do lançamento do crédito tributário constitui condição de eficácia do ato administrativo tributário, mercê de figurar como pressuposto de procedibilidade de sua exigibilidade.

(Precedentes: AgRg no Ag 922099/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ. 19/06/2008; REsp 923805/PR, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ. 30/06/2008).

4. É que segundo doutrina abalizada:

"A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a formalização do crédito pelo Fisco. O crédito devidamente notificado passa a ser exigível do contribuinte. Com a notificação, o contribuinte é instado a pagar e, se não o fizer nem apresentar impugnação, poderá sujeitar-se à execução compulsória através de Execução Fiscal. Ademais, após a notificação, o contribuinte não mais terá direito a certidão negativa de débitos. A notificação está para o lançamento como a publicação está para a lei, sendo que para o Min. Ilmar Galvão, no RE 222.241/CE, ressalta que "Com a publicação fixa-se a existência da lei e identifica-se a sua vigência...". (PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. 11ª ed., 2009, p.1.010)

O juízo de primeira instância consignou que: "Tendo o óbito ocorrido antes da inscrição da dívida ativa, a formação do título não se fez adequadamente (por não ter o lançamento sido notificado a quem de direito, ou por não ter sido a inscrição precedida da defesa por quem tivesse legitimidade para este fim). O defeito é do próprio título, e não processual, e não pode ser sanado senão mediante a renovação do processo administrativo tributário" (fl. 16). Grifou-se.

(STJ, REsp 1073494 / RJ, T1- Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 29/09/2010).

Porém, os agentes fiscais e as autoridades administrativas municipais devem lembrar que o ITR se trata de um tributo de esfera federal, ou seja, por mais que exista um convênio possibilitando a fiscalização e arrecadação para o ente municipal, a competência tributária ainda permanecesse da União, sendo esta indelegável. A permissão que os Municípios possuem, conforme descrito pelo Art. 7º do CTN, e dos termos do próprio convênio firmado é de: arrecadar, fiscalizar, executar atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida a esta pessoa jurídica de direito público (Município).

Cabe mencionar que o recolhimento do ITR é realizado de forma declaratória. Nesse sentido, é dever do contribuinte informar o *quantum* a ser recolhido⁷, ficando condicionado a tão somente a homologação pela autoridade administrativa⁸. Normalmente, o fiscal pode verificar que houve um pagamento a menor, o que é muito comum nesses casos, como por exemplo, um contribuinte que deveria ter recolhido três mil reais, mas efetuou o pagamento somente de quinhentos reais. Será, portanto, cobrada a diferença de dois mil e quinhentos reais, mais os acréscimos legais e multas.

Sendo um tributo da esfera federal, devem ser observados os requisitos e normas federais aplicada ao caso, ao passo que não iremos adentrar no mérito das legislações locais sobre os processos administrativo fiscais no âmbito das administrações municipais. Além das Leis Federais já citadas que regulamentam o ITR, devemos observar as normas sobre os processos administrativos fiscais da União.

Diante das presentes considerações, quem possui a competência para enviar a notificação ao contribuinte, o Fiscal Municipal ou o Secretário da estrutura administrativa Tributária, ou até mesmo servidor investido no cargo de chefia com competência para o referido procedimento?

⁷ Assim dispõe o artigo 8º da Lei 9.393/96: “O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal. § 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel. 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado”.

⁸ Segundo Eduardo Sabbag, “na sistemática de lançamento do IR, o contribuinte informa os rendimentos e as fontes pagadoras (matéria de fato) e as enquadra como “isentas”, “tributáveis” ou “sujeitas à tributação exclusiva” (matéria de direito). Igualmente, o contribuinte discrimina despesas (matéria de fato) e as afere como “dedutíveis” ou “não dedutíveis (matéria de direito)”- Sabbag, in *Manual de Direito Tributário*, 6ª ed., editora Saraiva, São Paulo-SP, 2014, pág. 809.

A resposta deve ser interpretada de forma sistemática com a legislação aplicada aos processos administrativos da União e da legislação em vigor. O artigo 11, do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal na esfera federal, dispõe o seguinte:

“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”. Grifou-se.

Fica claro deste dispositivo que o lançamento será expedido pelo órgão que administra o tributo na estrutura administrativa municipal⁹. É daquele Órgão a responsabilidade para efetivar o envio do lançamento do crédito fiscal, ao qual a Lei local determine sua competência.

Inobstante, e não raras vezes, são os próprios Secretários de Finanças ou de Receita que comandam o órgão que gerencia ou “cuida” do tributo. Nesse sentido, cabe averiguar na legislação Local (Lei, Decreto, Portaria) e na estrutura administrativa, quem está incumbido para gerir o tributo. Ressalta-se que: “É nula, por vício formal, a notificação do lançamento que não contenha a identificação da autoridade que a expediu” conforme Súmula n.º 1 do 3º CC: DOU, Seção 1, dos dias 11,12 e 13/12/2006.

Isso porque pode existir delegação nas funções administrativas para outra pessoa do ente público como por exemplo o diretor de tributos ou de arrecadação, diretor ou

⁹ Nesse contexto, Celso Antônio Bandeira de Mello trabalha com a teoria do órgão público, ao qual tem como seu precursor o jurista alemão Otto Gierke, e que segundo esta a vontade da pessoa jurídica deve ser atribuída aos órgãos que a compõe, sendo eles mesmos, os órgãos, compostos de agentes (MELLO, in apontamentos sobre os Agentes e órgãos Públicos, pág. 62-66). Para José dos Santos Carvalho Filho, o conceito de órgão público significa “o compartimento na estrutura estatal a que são cometidas funções determinadas, sendo integrado por agentes que, quando as executam, manifestam a própria vontade do Estado”. CARVALHO, Op. Cit. Página 14.

responsável pelo setor de Finanças ou Receita, dentre outra nomenclatura ou cargo que possa existir no Município¹⁰.

Em concordância com o entendimento desta abordagem, o Comitê Gestor do ITR, em reunião ocorrida no dia 27 de agosto de 2014, também se manifestou no sentido de ser do órgão que administra o tributo, sendo o Setor, Repartição ou Secretaria, a responsabilidade de assinatura e remessa da notificação.

Portanto, deve o órgão competente pelo lançamento, por meio do chefe do órgão expedidor administrativo tributário (considerado também na estrutura municipalista como Receita, Finanças, Tributos, ou cargo equivalente), formalizar a notificação do lançamento ao contribuinte inadimplente com o ITR, contendo no instrumento a obrigatoriamente da assinatura deste, com a descrição do seu cargo.

¹⁰ Sempre que for delegada a competência para que algum servidor possa administrar o tributo, deve ser citada a legislação local (Lei, Decreto ou Portaria), que determinou as atribuições desse servidor ao cargo que exercer

III- CONCLUSÃO

De todo o exposto, por fim, conclui-se:

a) O envio da notificação é a perfectibilização do auto de lançamento e dos procedimentos administrativos fiscais;

b) O envio da notificação do lançamento deve ser feito pelo órgão que administra o tributo, por meio do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor devidamente autorizado por legislação local, indicando seu cargo e função, contendo obrigatoriamente a assinatura de quem a expediu fiscal (deve sempre ser citada a legislação local que delegou a competência no ato enviado ao contribuinte).

c) Para o envio da notificação, como já dito, não raras vezes esse chefe do Órgão se “personifica” na figura do Secretário Municipal de Finanças/Receita/Tributos ou nomenclatura equivalente. Por vezes o chefe do setor se condiciona a algum servidor devidamente investido no cargo e com poderes para perfectibilizar o disposto no artigo 11 (Diretor, Chefe de divisão tributária, etc.), combinado com o inciso IV, do Decreto Federal n.º 70.235/72. Essa análise deve ser feita na lei local do ente municipal, a fim de evitar futuras nulidades no lançamento do crédito.

d) O fato do lançamento ser expedido pelo órgão que administra o tributo, por meio do chefe do órgão expedidor, **não exclui e nem desobriga o Município** ter que manter em seus quadros administrativos o agente fiscal/auditor. Isso se dá não somente por imposição do convênio com a Receita, mas porque também é dele a competência para lançar e constituir

todos os demais créditos fiscais, averiguando e constando os elementos necessários para a formação processo administrativo fiscal.

e) A norma impositiva deve ser interpretada de forma sistemática, uma vez o ITR é de competência legislativa e tributária da União, ao qual deve ser respeitada a autonomia das pessoas jurídicas públicas envolvidas no convênio, cabendo aos Municípios as funções de fiscalizar, lançar e arrecadar (cabe também aos servidores locais verificar a legislação nacional e a local no âmbito das fiscalizações).

Diante dos dados fornecidos, s.m.j., é o que se tem a informar.

Brasília/DF, 1º de dezembro de 2014.

Wesley Rocha
OAB-DF 31.271
Área Técnica - Finanças