

Acórdão: 22.841/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000037349-17
Impugnação: 40.010141794-91, 40.010141795-63 (Coob.)
Impugnante: Luiz Gustavo de Araújo Jeha
CPF: 059.192.786-17
Eduardo Michel Jeha (Coob.)
CPF: 070.451.406-06
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR. Nos termos dos art. 70 e art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, deve-se lavrar o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, de forma regulamentar, para dar início à ação fiscal, e o Auto de Infração deve conter todas as informações necessárias de forma clara e precisa para seu entendimento. Constatado vício formal do lançamento tendo em vista a ausência de tais elementos necessários à validade do ato administrativo, resultando em cerceamento do direito de defesa do Impugnante, não há como considerar válido o lançamento sob o ponto de vista formal.

Declarado nulo o lançamento. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) incidente sobre a doação de numerário efetuada pelo Coobrigado (doador) ao Autuado (donatário), ambos inseridos no polo passivo da obrigação tributária, de acordo com as informações constantes da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) e repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Constatou-se, ainda, a falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos (DBD), à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, relativa à doação recebida.

Exigências de ITCD e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 14.941/03, respectivamente, no art. 22, inciso II, e art. 25.

Da Impugnação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformados, Autuado e Coobrigado apresentam, tempestivamente, Impugnação de fls. 15/36, em síntese, aos argumentos seguintes:

- em 28 de novembro de 2016 recebeu correspondência emitida pela D. SEF/BH/AFBH-2 contendo o Auto de Início de Ação Fiscal solicitando a apresentação de documentos sem delimitar qualquer prazo, bem como não foram definidos quaisquer dados relativos à operação de doação à qual a ação fiscal fazia referência, em total desrespeito aos procedimentos definidos no RPTA;

- juntamente com o Auto de Início de Ação fiscal, que deveria definir prazo para apresentação de documentos, dados e demais elementos para a formalização do crédito tributário, foi também apresentado o Auto de Infração;

- o Fisco mineiro, no mesmo ato de início da ação fiscal, por meio do qual solicitava documentos e informações para instruir futuro crédito tributário, arbitrária e ilegalmente, lavrou Auto de Infração para cobrança do ITCD supostamente devido na operação de doação que estava sendo averiguada;

- ou seja, por mais absurdo que possa parecer, a Fiscalização, em uma só intimação, abriu ação fiscal para apurar fatos e informações, e já realizou o ato de cobrança, mesmo sem ter aguardado o prazo de apresentação das informações e dados definidos na ação fiscal, o que viola o contraditório e a ampla defesa administrativa;

- da mesma forma, sem sequer aguardar o prazo da ação fiscal, e sem sequer conceder contraditório, realizou a pachorra de incluir como coobrigado da obrigação o Sr. Eduardo Michel Jeha, que, além de não ser sujeito passivo de qualquer obrigação tributária junto a Minas Gerais, jamais foi intimado a se manifestar em ação fiscal;

- os atos acima, que demonstram total arbitrariedade e ilegalidade na atuação fiscal, por si só demonstram a debilidade do lançamento impugnado;

- contudo, além dos evidentes vícios processuais acima citados, a cobrança perpetrada pela autoridade fiscal não preza pelos mínimos fundamentos fáticos e jurídicos para prosseguir, como se demonstrará nos próximos tópicos;

- a cobrança realizada pela Administração Fazendária, seja pelo Auto de Infração ou pelo DAE enviado, configura ato administrativo eminente ilegal, devendo, por conseguinte ser imediatamente anulado/cancelado;

- a ação fiscal é procedimento preparatório do lançamento, e, como tal, deveria ter sido finalizada antes da lavratura do crédito tributário, e não aberto simultaneamente ao Auto de Infração, conforme dispõe o § 4º do art. 70 do RPTA;

- não se está aqui dispondo que o Auto de Infração não possa ser lavrado sem ação fiscal, mas havendo esta, não poderia o Auto de Infração ser lavrado sem o cumprimento dos procedimentos nele previstos, e no presente caso havia expressa intimação para que o contribuinte se manifestasse;

- foi evidentemente suprimido o direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte, fato que, por si só, fulmina a pretensão contida no Auto de Infração, na medida em que lavrado sem ao menos ser respeitado o contraditório e a ampla defesa;

- cita o art. 89 do RPTA;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Fisco mineiro, em seu parco relatório fiscal, cinge-se a delimitar que, mediante informação repassada pela Receita Federal no ano de 2011, os contribuintes teriam deixado de recolher ITCD devido, bem como teriam deixado de entregar a Declaração de Bens e Direitos;

- ao que se vê, a notificação e cobrança realizada somente suscitam a possibilidade de ocorrência da hipótese de incidência, sem verificar e constatar no relatório, conforme exigido pelos arts. 142 a 144 do Código Tributário Nacional, a ocorrência do fato gerador da obrigação, para que então determine a matéria tributável e calcule o montante de tributo devido;

- a atuação fiscal é patentemente ilegal, lançando suposições sem sequer comprovar a data de ocorrência do fato gerador da obrigação descrita na notificação de cobrança realizada;

- e, nesse passo, não se diga que não haveria prejuízo aos contribuintes posto que, sem informações concretas sobre o suposto fato gerador da obrigação tributária, como poderiam os mesmos se defender, comprovando, por exemplo, a não ocorrência do fato gerador ou até mesmo eventual pagamento do tributo devido na suposta operação;

- evidentemente, esse pressuposto formal delimitado pelas normas citadas visa garantir o exercício da ampla defesa do contribuinte, posto que sem essas informações fica impossível verificar a legalidade da atividade fiscalizatória;

- não se diga que o Fisco não teve oportunidade de realizar essa investigação, pois desde a suposta ocorrência do fato gerador poderia ter lançado mãos de todos os vários procedimentos investigatórios definidos no RPTA;

- cita os arts. 4º, 20 e 35 do Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais – Decreto n.º 46.085/12;

- também foi arbitrado um valor de operação sem realização de qualquer procedimento técnico e sem assegurar contraditório mínimo e ampla defesa;

- a tentativa de imputação de corresponsabilidade ao Sr. Eduardo Michel Jeha é, pois, medida totalmente ilegal e arbitrária, posto que este não é obrigado a recolhimento de ITCD enquanto doador, e além disso não é obrigado à apresentação da Declaração de que trata o relatório fiscal;

- não há nos autos qualquer indicação no sentido de que qualquer das hipóteses de responsabilização seria aplicável, devendo ser excluído o Coobrigado;

- o Fisco solicitou pelo AIAF a apresentação de documentos relativos ao período fiscalizado e, da mesma forma, o demonstrativo de crédito tributário definido no Auto de Infração aponta como data de referência para cobrança de imposto e penalidades a data de 31 de dezembro de 2009;

- apesar de o Relatório fiscal omitir dolosamente a data da operação, os documentos que carregam os autos demonstram que se trataria de operação realizada em algum momento do ano de 2009 e, assim sendo, comprova-se, por evidente, a manifesta ilegalidade e abusividade da cobrança, ao passo que todos os prazos de

decadência, e também os prazos de manutenção dos documentos acima referidos, há muito já se expiraram;

- o suposto crédito tributário se encontra evidentemente extinto pela decadência, não podendo a autoridade tributária se negar ao cumprimento do disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional quando da apuração do tributo incidente em decorrência de fatos geradores definidos na legislação tributária;

- se a suposta operação de doação ocorreu em 2009, o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário se iniciou em 1º de janeiro de 2010. Entretanto, somente tentando constituí-lo 28 de novembro de 2016, por meio do Auto de Infração, resta claro que o prazo de cinco anos delimitado pelo art. 173 já se expirou, se extinguindo o suposto crédito tributário e seus consectários, nos termos do art. 156, inciso V do Código Tributário Nacional;

- cita decisão judicial a respeito do tema;

- cita o art. 14 da Lei n.º 14.941/13 e o art. 32 do Decreto n.º 43.981/05 para concluir que, época em que recebeu a intimação já não tinha mais a obrigação de guarda dos documentos e, conseqüentemente, de sua apresentação;

- pelo fato de se referir a documentos que o contribuinte não possui obrigação legal de guarda e manutenção, evidentemente não pode haver cobrança da Fazenda, posto que estes já não mais se encontram em poder do contribuinte;

- a obrigação pecuniária imposta é, além de indevida, dada a decadência dos créditos, ilegal e abusiva, pois o contribuinte não pode comprovar a realização dos atos e recolhimentos, uma vez que o próprio Fisco o liberou da obrigação de manutenção dos documentos.

Ao final, requer o provimento de sua impugnação para, preliminarmente, declarar a nulidade do presente lançamento e, no mérito, requer declarar a insubsistência do Auto de Infração, uma vez que os créditos tributários contidos na cobrança se encontram extintos em face da decadência. Requer, ainda, a anulação das penalidades aplicadas e a exclusão do Sr. Eduardo Michel Jeha do polo passivo da obrigação tributária.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 50/72, contrariamente ao alegado na peça de defesa, em síntese, aos argumentos seguintes:

- todo o procedimento do Fisco Estadual seguiu, rigorosamente, a legislação em vigor para formalização do crédito tributário respectivo, pautando seus atos em observância ao Regulamento do Processo Tributário Administrativo – RPTA e, em especial, ao disposto na lei que dispõe sobre o ITCD;

- em contraponto à argumentação dos Impugnantes para o pedido de nulidade por conta de o AIAF e AI terem sido enviados no mesmo envelope, cita voto divergente dos Conselheiros do CC/MG no Acórdão n.º 21.500/17/2ª;

- há circunstâncias que ensejam a desnecessidade da emissão do AIAF;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não por outro motivo, se estabelece no RPTA, hipóteses, cuja constatação de sua ocorrência, resultará na necessária dispensa da emissão do AIAF;

- cita o art. 74 do RPTA;

- a exigência de lavratura do AIAF constitui uma das formalidades processuais inerentes às diligências necessárias para a formalização do crédito tributário por intermédio do lançamento, nos termos do art. 196 do Código Tributário Nacional;

- por esse documento, denominado AIAF, se estabelece o termo inicial da contagem do prazo decadencial do direito que tem a Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, além de outros efeitos;

- nada obsta, no entanto, que o procedimento de formalização do crédito tributário possa se iniciar por meio de outra iniciativa ou medida preparatória indispensável ao lançamento, conforme disposto no parágrafo único do art. 173 do Código Tributário Nacional;

- a inobservância da norma da legislação tributária que estabelece a obrigação de emissão do AIAF poderia resultar em nulidade do ato somente se o procedimento que deixou de observar a formalidade processual exigida decorrer algum prejuízo ao sujeito passivo em relação ao exercício da ampla defesa e do contraditório. Não foi o que ocorreu, como será demonstrado;

- uma peculiaridade dos lançamentos dos créditos tributários relativos ao ITCD em questão, é que o sujeito passivo se encontra em situação de completo e peculiar descumprimento de sua obrigação de levar ao conhecimento do Fisco as informações indispensáveis à apuração e ao lançamento do imposto devido, mas, também, em flagrante descumprimento da obrigação principal que exige o recolhimento espontâneo do imposto;

- de fato, inexistentes as informações por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, o Fisco somente toma conhecimento dos negócios jurídicos consumados por outras vias, sendo a mais costumeira e eficaz as informações repassadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, mediante convênios;

- não se constata nenhum prejuízo ao sujeito passivo, se a formalização do crédito tributário foi realizada em razão de informações declaradas por terceiros, estranhos à relação tributária originária, cujo reconhecimento, até aquele momento, era negado, omitido ou recusado pelo sujeito passivo a quem foi atribuído o dever de cumprir a obrigação tributária;

- a emissão do AIAF, exclusivamente para atender a uma mera formalidade, pelo menos nesse aspecto, se quedaria inútil, uma vez que a finalidade já teria sido suprida pela declaração fornecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

- diferentemente das demais modalidades de ação fiscal, as diligências inerentes aos procedimentos preparatórios para a formalização do crédito tributário relativo ao ITCD, nos casos em que os sujeitos passivos se furtam de cumprir as obrigações tributárias que lhes são atribuídas pela legislação tributária, se resumem na busca de informações em poder de terceiros;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- *in casu*, se verifica que ocorreu a emissão do AIAF;
- o art. 196 do Código Tributário Nacional, bem como as demais normas dele decorrentes tem caráter processual;
- sendo assim, a sua interpretação deve ser realizada à luz dos princípios gerais do Direito Processual Civil para aferir se ocorreu prejuízo para o sujeito passivo, ou se ele se conformou, não arguindo a falha ao pronuncia-se sobre o caso;
- a matéria foi consolidada no CPC nos termos dos art. 277 e 282, § 1º e 2º;
- salta aos olhos, a conformidade dos fatos deduzidos dos autos com as hipóteses que constituem o suporte fático hipotético inferido a partir da interpretação de tais dispositivos legais;
- é incontroverso que os sujeitos passivos foram regularmente intimados da lavratura do Auto de Infração, bem como da emissão do AIAF, fazendo-se comparecer por meio da regular e tempestiva impugnação no contencioso administrativo fiscal, em consonância com a dicção do art. 106, inciso II, do RPTA;
- não se constata nas razões apresentadas na impugnação qualquer manifestação de inconformismo com a formalidade supostamente transgressora de exigência legal. Aliás, ressalte-se, não existe na legislação tributária qualquer menção ao alegado prazo de antecedência que deve ser observado pelos agentes do Fisco para comunicar o início da ação fiscal;
- não ocorreu nenhum prejuízo ao sujeito passivo;
- os autuados, através deste instrumento de impugnação, encontram-se totalmente contemplados pelo direito de narrar os fatos novos, apresentar documentos desconhecidos até então e contestar com argumentos relevantes a peça fiscal;
- no que concerne ao prazo legal de guarda e manutenção de documentos, temos que a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) de 2010, ano-calendário 2009, é um documento digital-eletrônico que permanece disponível ao Contribuinte na base de dados da Secretaria da Receita Federal, para acesso a qualquer tempo, de tal sorte que sua manutenção e/ou destruição em papel não pode ser aventada como hipótese de cerceamento à defesa;
- não constavam e não constam nos bancos de dados da SEF/MG nenhum registro de pagamento de ITCD realizado pelos autuados tendo como fato gerador essa doação para o ano de 2009 ou protocolo de entrega da Declaração de Bens e Direitos;
- foram corretamente eleitos para o polo passivo da obrigação tributária, o donatário como contribuinte do imposto nos termos do art. 12, inciso II da Lei n.º 14.941/03 e o doador, na condição de responsável tributário coobrigado nos termos do art. 21, inciso III da citada lei;
- um dos deveres do contribuinte, quando ocorre o Fato Gerador do ITCD, é comunicá-lo à SEF/MG, conforme art. 17 da Lei n.º 14.941/03, o prazo decadencial só começa a ser contado a partir do primeiro dia do ano seguinte à entrega da declaração;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no caso das informações da Receita Federal, a SEF/MG tomou conhecimento em 2011, quando do recebimento do arquivo vinculado ao Ofício n.º 303/2011/SRRF06/Gabin/Ditec;

- a partir de 1º de janeiro de 2006, a Lei n.º 15.958/05, que alterou a Lei n.º 14.941/03, previu expressamente a obrigação de o contribuinte antecipar-se e recolher o imposto, ficando sujeito a posterior homologação pelo Fisco, que deverá ocorrer em 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se deu a apresentação da Declaração de Bens e Direitos pelo contribuinte;

- cita o art. 41 do Regulamento do ITCD, aprovado pelo Decreto n.º 43.981/05;

- são claras, pois, as disposições da Legislação Tributária sobre o prazo para a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário relativo ao ITCD e a Superintendência de Tributação - SUTRI, unidade da SEF/MG competente para dirimir dúvidas sobre a correta interpretação da legislação tributária estadual, instada a esclarecer dúvida de contribuinte, já se pronunciou sobre o assunto (Consulta de Contribuinte n.º 030/07);

- no caso do ITCD, imposto em que, por premissa, depende de uma declaração do contribuinte, o prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento é de 05 (cinco) anos, que se inicia após o Fisco tomar ciência da ocorrência do fato gerador;

- a assistência mútua entre as Fazendas Públicas está perfeitamente amparada pelo art. 199 do Código Tributário Nacional;

- importa registrar que as informações repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda, pelo Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, prestam-se unicamente à apuração de ocorrência do fato gerador e do devido recolhimento do tributo. Tais informações continuam abrigadas pelo sigilo fiscal;

- daí o acerto do legislador ao fixar expressamente o *dies a quo* do prazo para extinção do direito de a Fazenda formalizar o crédito tributário no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que toma conhecimento das informações necessárias ao lançamento;

- a Fazenda Estadual só tomou conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária por meio do Ofício n.º 303/2011/SRRF06/Gabin/Ditec, de 24 de maio de 2011 e, por conseguinte, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o termo inicial para contagem do prazo decadencial inicia-se no dia 1º de janeiro de 2012, com vencimento em 31 de dezembro de 2016;

- cita o voto em separado do Acórdão n.º 17.377/07/2ª e destaca que o entendimento nele expresso prevaleceu no reexame necessário pela Câmara Especial, bem como outras decisões do Conselho de Contribuintes;

- o Poder Judiciário acolhe a tese de que o prazo de decadência só começa a contar a partir da ciência pelo Fisco do fato gerador do tributo;

- o autuado não efetuou o pagamento do ITCD e não informou a doação à autoridade administrativa, ou seja, omitiu a ocorrência do fato gerador. Por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consequência, se informação não houve, tampouco seu pagamento, a autoridade administrativa não teve ciência dos fatos;

- a caracterização do fato gerador, com todos os elementos que o constituem, quais sejam, pessoal, temporal, espacial, material e valorativo, só se completa com a declaração do contribuinte ou com a informação disponibilizada ao Fisco, para que haja a lavratura do ato administrativo para a constituição do crédito tributário. Portanto, o Fisco realizou o lançamento de ofício, executado quando há omissão dos deveres legalmente atribuídos ao Sujeito Passivo, conforme previsto pelo art. 149 do Código Tributário Nacional;

- os demais argumentos apresentados pelo Impugnante são insuficientes para afastar as exigências fiscais;

- a base de cálculo do ITCD e, por conseguinte, os valores exigidos para o imposto e as multas foram determinados em estrito cumprimento à Lei Estadual 14.941/03, constando, inclusive, da capitulação legal informada no Auto de Infração.

Ao final, pede seja julgada improcedente a impugnação.

DECISÃO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) incidente sobre a doação de numerário efetuada pelo Coobrigado (doador) ao Autuado (donatário), ambos inseridos no polo passivo da obrigação tributária, de acordo com as informações constantes da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) e repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Constatou-se, ainda, a falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos (DBD), à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, relativa à doação recebida.

Exigências de ITCD e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 14.941/03, respectivamente, no art. 22, inciso II, e art. 25.

Integram o Auto de Infração, o ofício da Receita Federal do Brasil e a certidão emitida pela Superintendência de Fiscalização da SEF/MG.

Antes de se adentrar no mérito das exigências, é necessário verificar se o lançamento cumpre as formalidades legais de forma a constituir-se como peça capaz de formalizar o crédito tributário.

Da Preliminar

O Auto de Infração, como ato administrativo que é, está sujeito a regime jurídico de direito público e, portanto, deve observar a exigência dos pressupostos de validade dos atos administrativos, quais sejam: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

A fiscalização tributária constitui atividade administrativa destinada à verificação, pela Administração Tributária, do pagamento dos tributos e do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Destaque-se que o Direito Tributário tem como característica a formalidade de seus atos, que devem ser praticados de acordo com as formas prescritas na legislação. Portanto, o poder de tributar deve atuar em estrita observância das normas prescritas em lei.

Neste sentido, já se manifestou Roque Antônio Carrazza em sua obra “ICMS”, Malheiros Editores, 9ª edição, a saber:

O lançamento é um ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto.

.....
Nesse sentido, é fácil compreendermos por que o lançamento é um ato administrativo do tipo *vinculado*. O agente fiscal não é livre para lançar ou deixar de lançar, nem para lançar de modo diverso ao predeterminado pela lei. (.....) Todas estas ideias encontram-se bem sinteticamente no parágrafo único, do art. 142, do CTN: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

O lançamento, não importando sobre qual tributo se refira, configura ato de vontade pelo qual o agente público aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta materializada no mundo real. Contudo, não é um exercício de livre manifestação de vontade, pois o agente está adstrito à lei.

Assim, a observância dos requisitos, pressupostos e formas prescritas em lei é de essencial importância para validação do lançamento tributário, pois, ao contrário, corre-se o risco de maculá-lo, tornando-o passível de contestação, decorrente da violação de algum de seus pressupostos que se relacionam com o procedimento preparatório (vício formal), ou da violação de algum de seus requisitos (vício material), os quais decorrem da norma tributária.

Portanto, o lançamento é ato administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A melhor doutrina considera que os requisitos compreendem um conjunto de formalidades legais, cuja observância integra a própria formação do ato de lançamento em si, ou seja, integra sua estrutura normativa executiva, contribuindo, dessa forma, para a sua validade, ao passo que os pressupostos compreendem um conjunto de formalidades legais (atos jurídicos e outras formalidades) que devem, necessariamente, anteceder à realização do ato de lançamento, contribuindo, também, para sua validade.

Logo, cada ato do procedimento haverá de perfazer-se segundo a norma legal, seguindo os pressupostos, requisitos e condições por ela estabelecidos para que o procedimento como um todo possa produzir os efeitos que lhe são próprios.

Nesse contexto, disciplinando os poderes da administração tributária e norteando os seus procedimentos, especialmente os da Fiscalização, assim dispõem os arts. 194 e 196 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. (Grifou-se)

Seguindo o mesmo direcionamento, em obediência às diretrizes traçadas pela Lei Estadual n.º 6.763/75, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, assim prescreve em seus arts. 69, 70 e 74, *in verbis*:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

§ 1º A solicitação deverá ser cumprida pelo sujeito passivo imediatamente, ou no prazo estabelecido pela autoridade solicitante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por iguais e sucessivos períodos pela autoridade fiscal.

.....
Art. 74. Nas hipóteses abaixo relacionadas o Auto de Infração documentará o início da ação fiscal, ficando dispensada a lavratura prévia do Auto de Início de Ação Fiscal, Auto de Apreensão e Depósito, Auto de Retenção de Mercadorias ou Auto de Lacração de Bens e Documentos:

I - constatação de flagrante infração à legislação tributária, bem como na fiscalização no trânsito de mercadorias;

II - em se tratando de crédito tributário de natureza não-contenciosa que independa de informações complementares do sujeito passivo para a sua formalização;

III - quando o obrigado deixar de entregar arquivos eletrônicos, ou entregá-los em desacordo com a legislação tributária;

IV - falta de pagamento do ITCD, após decisão administrativa relativa à avaliação. (Grifou-se)

Tais ordenamentos têm por objetivo precípuo que os atos da administração pública, especialmente os aqui ora analisados, se pautem por respeito a princípios fundamentais como os da legalidade, do devido processo legal, da segurança jurídica, da moralidade, do contraditório, da ampla defesa, da não surpresa e da transparência.

Ressalta-se que essas normas não existem em nosso ordenamento jurídico simplesmente por existir, elas estão presentes e dispostas de forma a serem plenamente observadas em homenagem e em decorrência dos princípios retrocitados e para que, desde seu início, o procedimento de fiscalização, que porventura venha a culminar em possível lançamento e exigência de crédito tributário, tenha respaldo em provas robustas devidamente produzidas e, também, para que o contribuinte, desde o início do procedimento, seja dele devidamente cientificado, possa se opor às acusações postas e, inclusive, produzir provas que possam contraditar a posição do Fisco.

Entretanto, no caso em tela, depara-se com a omissão por parte da Fiscalização de procedimento formalístico preparatório essencial à conformação jurídica do lançamento às suas normas de regência, o que afeta a sua própria validação.

Segundo verifica-se dos autos, o Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF, fl. 02, que não foi objeto de completo preenchimento, estando em branco a informação da data do início da ação fiscal, foi enviado ao Autuado por via postal, consoante Aviso de Recebimento (AR), num mesmo envelope, juntamente com o Auto de Infração, conforme documento de fls. 09.

Esse procedimento, da forma como perpetrado, contraria os dispositivos normativos retrotranscritos, que, de forma clara e objetiva, estabelecem a lavratura do Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF como precedente a qualquer procedimento fiscal,

tendo por finalidade a cientificação do contribuinte da ação fiscal que será iniciada, bem como, requisitar os documentos necessários ao desenvolvimento dos trabalhos.

Como disposto no art. 74 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, as únicas hipóteses passíveis de dispensa da emissão prévia do Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF na realização do procedimento fiscalizatório são as constantes dos seus incisos I a IV, nas quais não se inclui a situação ora sob análise.

O procedimento adotado pela Fiscalização, suprimindo a fase inicial, impede que o contribuinte exerça o direito de providenciar respostas e provas às requisições e questionamentos “apresentados” mediante Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF, importando em supressão de fase de procedimento necessariamente a ser observada em face das disposições normativas já transcritas.

Em se cumprindo o procedimento previsto pela legislação e concedido, efetivamente, prazo para o contribuinte apresentar suas alegações, após recebimento do Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF, poderia ele, em tese, inclusive, comprovar o seu correto procedimento e obstar a lavratura do Auto de Infração.

Por pertinente, cumpre observar que, no âmbito federal, assemelha-se ao Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), ao qual se vincula os Auditores Fiscais da Receita Federal (AFRF) no exercício de suas atividades.

Sobre o MPF, assim manifestam-se Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martínez López, (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição, Dialética, 2004, p. 112):

“Trata-se de um instrumento que visa permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra si instaurada, pois dá-lhe conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos períodos a serem investigados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do agente que procederá à fiscalização. Nasce, a partir da ciência, o direito subjetivo de que esse procedimento seja efetivamente obedecido no curso dos trabalhos. O fato de esse Mandado ter sido instituído por ato administrativo não exime a Administração de cumpri-lo, afinal a Fazenda pode se autolimitar de modo a garantir maior transparência no exercício da função pública. Seria, no mínimo, imoral a Administração emitir um ato em que se compromete a realizar determinado agir em benefício do administrado e depois unilateralmente descumprir o que fora prometido.

Assim, irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento. Esses vícios, no entanto, são passíveis de serem sanáveis no decorrer do procedimento fiscal

pela supressão da omissão ou pela repetição do ato tido por irregular.”

Também em relação ao MPF, são as seguintes as observações de Roque Antônio Carrazza e Eduardo Botallo (Revista Dialética de Direito Tributário, nº 80, Dialética, p. 104):

“A partir da criação da figura do MPF, em suas várias modalidades, o agir fazendário, na esfera federal, sofreu expressiva limitação, já que este documento tornou-se juridicamente imprescindível à validade dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Vai daí que procedimentos relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF, que sejam instaurados a descoberto do competente MPF, são inválidos e, nesta medida, tismam de irremediável nulidade as providenciais fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.”

Portanto, conclui-se que o procedimento fiscal instaurado em desacordo com as normas previstas explicitamente na legislação, claras, vinculantes e obrigatórias, contamina o lançamento de vício formal insanável, o bastante para torná-lo nulo de pleno de direito.

Corroborando esse entendimento, as seguintes decisões do Órgão Julgador Administrativo vinculado ao Ministério da Fazenda:

ACÓRDÃO 1103-00.029

ÓRGÃO JULGADOR: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF - 1ª. SEÇÃO - 3ª TURMA DA 1ª. CÂMARA

RELATOR MARCOS TAKATA

NULIDADE - LANÇAMENTOS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-C - VÍCIO FORMAL. Os COMANDOS DO DECRETO QUE IMPÕEM O MPF SÃO PRECEPTIVOS E VINCULANTES PARA OS PROCEDIMENTOS FISCAIS QUE CULMINAM NO ATO DE LANÇAMENTO. A PORTARIA QUE REGULA OS MPF LANÇA SUPORTE NO DECRETO E NO ART. 196 DO CTN.

TANTO O DECRETO COMO A PORTARIA PRESCREVEM A EMISSÃO DE MPF ANTES OU NO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL, E NÃO NO FIM OU COM SEU ENCERRAMENTO, E ATÉ MESMO NOS CASOS QUE OS DIPLOMAS PERMITEM O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL SEM MPF, ELES DETERMINAM QUE O MPF DEVA SER EMITIDO NO PRAZO DE CINCO DIAS DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. EMISSÃO DE MPF-F PARA APURAÇÃO DE INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DE IPI, EM QUE OS ELEMENTOS DE PROVA QUE SERVIRAM DE BASE ÀQUELA SÃO DIVERSOS DOS EMPREGADOS PARA APURAÇÃO DE IRREGULARIDADES DE TRIBUTO DISTINTO - O QUE IMPÕE A EMISSÃO DE MPF-C PARA INICIAR NOVOS PROCEDIMENTOS FISCAIS. EMISSÃO DE MPF-C, NO FIM DOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCEDIMENTOS FISCAIS DE APURAÇÃO DE IRPJ, IRRF, CSLL, E COFINS, CONSTITUI DESCUMPRIMENTO DOS PRECEPTIVOS DO DECRETO E DA PORTARIA QUE INQUINAM OS ATOS DE LANÇAMENTO DE NULIDADE POR VICIO FORMAL.

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS PRESENTES AUTOS. ACORDAM OS MEMBROS DA 1ª CÂMARA / 3ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, POR MAIORIA DE VOTOS, ACOLHER A PRELIMINAR DE NULIDADE POR EMISSÃO EXTEMPORÂNEA DO MPF, NOS TERMOS DO RELATÓRIO E VOTO QUE INTEGRAM O PRESENTE JULGADO.

ACÓRDÃO 101-94060. 1ª CÂMARA. RELATORA: SANDRA FARONI.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL- NATUREZA- O MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL NÃO É MERO INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO, ATRIBUINDO CONDIÇÕES DE PROCEDIBILIDADE AO AGENTE DO FISCO COMPETENTE PARA O EXERCÍCIO DA AUDITORIA FISCAL, SENDO, POR CONSEQUENTE, ATO PREPARATÓRIO E INDISPENSÁVEL AO EXERCÍCIO DO LANÇAMENTO.

ACÓRDÃO 106-13156 - SEXTA CÂMARA. RELATOR: LUIZ ANTONIO DE PAULA.

EMENTA: MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INVALIDADE - EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA - CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE PARA O LANÇAMENTO VÁLIDO - UMA VEZ CONSTATADA A AUSÊNCIA VÁLIDA E REGULAR, NOS MOLDES DETERMINADOS PELAS NORMAS ADMINISTRATIVAS PERTINENTES, EXPEDIDAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E SE TRATANDO DE ATO PROCEDIMENTAL IMPRESCINDÍVEL À VALIDADE DO ATOS FISCALIZATÓRIOS, NO EXERCÍCIO DE COMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL, É DE SE CONSIDERAR INVÁLIDO O PROCEDIMENTO, E, COM EFEITO, NULO O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO CONFORME EFETUADO, SEM A NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DO ATO MANDAMENTAL PRECEDENTE E INSEPARÁVEL DO ATO ADMINISTRATIVO FISCAL CONCLUSIVO.

ACÓRDÃO 101-94116 - PRIMEIRA CÂMARA. RELATORA: SANDRA MARIA FARONI.

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - AFORA AS HIPÓTESES DE EXPRESSA DISPENSA DO MPF, É INVÁLIDO O LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO FORMALIZADO POR AGENTE DO FISCO RELATIVO A TRIBUTOS NÃO INDICADO NO MPF-F, BEM ASSIM CUJAS IRREGULARIDADES APURADAS NÃO REPOUSAM NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA QUE SERVIRAM DE BASE A LANÇAMENTOS DE TRIBUTOS EXPRESSAMENTE INDICADO NO MANDADO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

São várias, também, as decisões deste Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG) nesse sentido, como a do Acórdão n.º 22.560/17/1ª, cuja ementa é a seguinte:

ACÓRDÃO: 22.560/17/1ª

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR - FALTA DE INFORMAÇÃO CLARA E PRECISA DOS VALORES DEVIDOS - INTIMAÇÃO IRREGULAR DO AIAF. NOS TERMOS DOS ART. 70 E ART. 89 DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS - RPTA, APROVADO PELO DECRETO Nº 44.747/08, DEVE-SE LAVRAR O AIAF, DE FORMA REGULAMENTAR, PARA DAR INÍCIO À AÇÃO FISCAL E O AUTO DE INFRAÇÃO DEVE CONTER INFORMAÇÃO CLARA E PRECISA DOS VALORES EXIGIDOS NO LANÇAMENTO. HAVENDO VÍCIOS NOS DOCUMENTOS: AIAF E AUTO DE INFRAÇÃO, NÃO HÁ COMO CONSIDERAR VÁLIDO O LANÇAMENTO SOB O PONTO DE VISTA FORMAL. DECLARADO NULO O LANÇAMENTO. DECISÃO UNÂNIME.

Idênticas, as decisões do CC/MG proferidas, dentre outras, segundo os Acórdãos n.ºs 13.836/00/2ª a 13.840/00/2ª; 22.561/17/1ª; 22.565/17/1ª; 22.570/17/1ª e 22.574/17/1ª.

Saliente-se, ainda, que, no caso dos autos, verificam-se outros equívocos no Auto de Infração.

Tem-se que a informação da doação constante das DIRPF, tendo o Fisco anexado, em comprovação, a Certidão de fl. 06, noticia a doação de um determinado valor no ano de 2009.

Não obstante, não é isso o que consta do lançamento. O relatório do Auto de Infração contém a seguinte irregularidade:

Constatou, mediante informação relativa as declarações de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF, repassada pela Secretaria da Receita Federal (RFB) a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) a partir de 2011, que o contribuinte incorreu nas seguintes irregularidades:

- 1) Deixou de recolher o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD, no valor de (...), devido sobre a doação e numerário no montante de (...), por Eduardo Michel Jeha, CPF (...), incluído(a) no polo passivo como Coobrigado(a).
- 2) Deixou de entregar a Declaração de Bens e Direitos – DBD a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

(Grifo não consta do original).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se, portanto, não haver coincidência entre a data citada na certidão que subsidia o lançamento e a data citada no Auto de Infração que, mesmo genérica, não se assemelha à data da certidão.

Esse ponto prejudica a defesa do contribuinte, pois confunde a acusação fiscal e não permite a certeza do que está sendo exigido e do momento da ocorrência do fato gerador.

Ademais, não constam dos autos quaisquer documentos que permitam ao Contribuinte identificar como a Fiscalização chegou aos valores de base de cálculo do imposto e do próprio imposto.

Neste ponto, o lançamento não está revestido da certeza e liquidez necessárias para sua formalização, pois não há determinação do crédito tributário com base em fatos motivadores e, nem cálculo do imposto devido, para que o contribuinte saiba exatamente do que está sendo cobrado.

Assim, conclui-se, também, que o lançamento não atende aos requisitos necessários à sua formalização, previstos nos incisos IV e VI do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, a saber:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

.....
IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

.....
VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

Logo, estando o procedimento fiscal contaminado por vícios insuperáveis, formais e materiais, nulo é o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em declarar nulo o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 13 de dezembro de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora