

Acórdão: 22.923/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000040037-71
Impugnação: 40.010142680-94, 40.010142681-75 (Coob.)
Impugnante: Lilian Nunes Vieira
CPF: 747.976.206-25
Nilson Nunes (Coob.)
CPF: 003.919.136-20
Proc. S. Passivo: Sarita da Silva Santos
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR – FALTA DE INTIMAÇÃO/INTIMAÇÃO IRREGULAR. Nos termos dos arts. 70 e 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 que tais elementos são necessários à validade do ato administrativo, resultando em cerceamento do direito de defesa dos Impugnantes, não há como considera-lo válido sob o ponto de vista formal.

Declarado nulo o lançamento. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais às quais chegou o Fisco a partir de informações constantes das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF, repassadas pela Secretaria da Receita Federal (RFB) a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG):

1) falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD devido sobre a doação de numerário realizada pelo Coobrigado;

2) falta de entrega da Declaração de Bens e Direitos – DBD a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Exigências de ITCD e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 14.941/03, respectivamente, nos arts. 22, inciso II e art. 25.

Da Impugnação

Inconformados com a cobrança do imposto devido, os Autuados apresentaram, conjunta e tempestivamente, e por procuradora regularmente constituída, impugnação, às fls. 11/18, aos seguintes argumentos resumidamente:

- o Auto de Infração é nulo de pleno direito, tendo em vista que o tributo foi apurado exclusivamente pelo cruzamento de dados entre a Secretaria de Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, sem qualquer ordem judicial que embasasse tal procedimento;

- é princípio basilar da CF/88, que a quebra de sigilo fiscal ou bancário, somente poderá ser procedido mediante ordem judicial, sob pena de nulidade;

- no Auto de Infração o tributo tem fato gerador ocorrido no ano de 2008, e o lançamento ocorrido somente em 2016;

- é cediço que o tributo que se encontra em discussão tem o seu recolhimento normalmente efetuado por meio do lançamento por homologação, no qual o contribuinte apura o montante devido, declara o valor encontrado, e recolhe aos cofres públicos a soma encontrada. Excepcionalmente o lançamento será efetuado de ofício, pela Fazenda Pública, nos casos em que se verificar a omissão do contribuinte no que tange ao recolhimento do tributo devido;

- assim, após o contribuinte antecipar o pagamento, a Fazenda Pública disporá do prazo de 5 (cinco) anos para se pronunciar acerca da regularidade do ato praticado pelo contribuinte, sendo que deverá fazê-lo expressamente, ou não sendo possível, considerar-se-á feito tacitamente, conforme dispõe o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional;

- a Fazenda Pública Estadual entretanto, sempre empreende esforços no sentido de aduzir que o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação seria a partir do momento em que tomou ciência do seu não recolhimento e não, os cinco anos como prevê o Código Tributário Nacional, tomando assim, como marco prescricional a ciência, pelo cruzamento de informações, o ano de 2011;

- trata-se de um verdadeiro absurdo, na medida em que tal procedimento representa graves violações ao direito do contribuinte, conforme já afirmou o Superior Tribunal de Justiça;

- assim, se os fatos geradores ocorreram no ano de 2008, deveria a Fazenda Estadual ter se pronunciado, impreterivelmente, até o ano de 2013 e, levando-se em conta que tomou ciência da infração no ano de 2011, houve tempo de sobra para a autuação antes do escoamento do prazo prescricional;

- como a constituição dos créditos somente ocorreu no ano de 2016, decaiu o direito de constituir os créditos apurados no ano de 2008, conforme previsto no Código Tributário Nacional;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- assim, mister o reconhecimento da decadência/prescrição, tendo em vista o escoamento do quinquênio prescricional;

- no mérito, impugna-se a data da ciência da infração pela SEFMG, genericamente informada como "a partir de 2011", tendo em vista não haver qualquer comprovação desta assertiva, a não ser a data do início da ação fiscal, que se deu em 13 de dezembro de 2016, baseando-se na certidão emitida em 06 de dezembro de 2016;

- houve, de fato, um erro de forma na modalidade do valor lançado no Imposto de Renda de 2008, tendo em vista que na realidade não se tratava de uma doação e sim de um empréstimo;

- tanto que o empréstimo foi totalmente quitado, conforme se verifica pelo incluso recibo de plena quitação;

- deste modo, não tendo havido de fato, a indigitada doação, por conseguinte não houve fato gerador para embasar o lançamento do ITCD ou o seu recolhimento no ano de 2009, conforme descrito no Auto de Infração;

- noutro norte, ao efetuar a conversão do número de UFEMG em real, utilizando-se o novo valor vigente a partir de janeiro 2009, cujo valor já expressa a correção de todo o ano de 2009, o valor do tributo e multa está corrigido até dezembro de 2009;

- não obstante isso, ao atualizar o valor do tributo e multa até a data da lavratura do Auto de infração, aplicou-se a correção/juros a partir de janeiro de 2009 sobre o valor originado do fato gerador de 31 de dezembro de 2008. Isso implica em dupla correção no período de janeiro de 2009. E, por conseguinte, em valor maior do crédito tributário apurados no Auto de Infração;

- no caso da manutenção do Auto de Infração, o mesmo há que ser retificado para refazer os cálculos dos valores devidos, excluindo-se a dupla correção aplicada no mês de janeiro de 2009, decorrente do fato gerador de 2008;

- "*ad cautelam*", ainda que venha prevalecer a autuação, as multas aplicadas hão de ser relevadas, ou, no mínimo, reduzidas, eis que presentes os pressupostos necessários ao deferimento do benefício nos termos do § 5º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75.

Ao final, solicita o acatamento das preliminares suscitadas, com a decretação de sua nulidade e prescrição/decadência e, via de consequência, a sua total improcedência e o seu arquivamento, por ser um ato de justiça fiscal. Acaso não acatadas as preliminares, seja reconhecido o erro de fato na tipificação do valor repassado como empréstimo e não doação, bem como, no caso de prevalência do Auto de Infração, seja retificado o valor do imposto bem como relevadas as multas, a teor do que dispõe o art. 53, § 5º da Lei n.º 6.763/75.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 64/82, contrariamente ao alegado na peça de defesa, em síntese, aos argumentos seguintes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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 Estadual n.º 14.941/03, que dispõe sobre o ITCD;

- cita o art. 142 do Código Tributário Nacional;

- para o presente Processo Tributário Administrativo, foram expedidos o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, documentando o início da ação fiscal para exigência do ITCD e multas cabíveis e, em 24 de novembro de 2016, o Auto de Infração consignando a cobrança do ITCD devido com as correspondentes multas;

- os Autuados foram intimados do Auto de Infração;

- o ITCD incide, entre outras hipóteses, na doação de quaisquer bens ou direitos a qualquer título, ainda que em adiantamento de legítima, conforme dispõe o art. 1º, inciso III da Lei n.º 14.941/03;

- a base de cálculo e a alíquota do ITCD e, por conseguinte, os valores exigidos para o imposto e as multas foram determinados em estrito cumprimento à Lei n.º 14.941/03;

- a mesma lei estabeleceu que o contribuinte do ITCD é, na transmissão por doação, o donatário, nos termos do disposto no seu art. 12, inciso II, e o coobrigado responsável é o doador, nos termos do art. 21, inciso III;

- no presente caso, portanto, foram corretamente eleitos para o polo passivo da obrigação tributária, o donatário como contribuinte do imposto, e a doadora na condição de responsável tributário;

- a Multa de Revalidação, em razão do não pagamento do ITCD, foi corretamente exigida nos termos do art. 22, inciso II da Lei n.º 14.941/03 e a Multa Isolada, exigida pelo descumprimento da obrigação acessória de entrega da DBD, encontra-se capitulada no art. 25 do mesmo dispositivo legal;

- portanto, o Auto de Infração contém todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, e encontram-se legalmente embasadas as infrações cometidas e as penalidades aplicadas, tendo sido atendidos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade do lançamento, previstos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44747/08;

- 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 5 (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. Quando ocorre o Fato Gerador do ITCD, um dos deveres do contribuinte é comunicá-lo à SEF/MG, conforme art. 17 da Lei n.º 14.941/03;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no caso do ITCD, imposto 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, seja pela declaração do contribuinte, seja por outro meio possível, capaz de propiciar o conhecimento e a correspondente ação fiscal de lançamento;

- a caracterização do fato gerador, com todos os elementos que o constituem só se completa com a declaração do contribuinte ou com a informação disponibilizada ao Fisco, para que haja a constituição do crédito tributário;

- 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;

- a Autuada não efetuou o pagamento do ITCD e não informou a doação à autoridade administrativa, ou seja, omitiu a ocorrência do fato gerador. Por consequência, se informação não houve, tampouco seu pagamento, a autoridade administrativa não teve ciência dos fatos a partir da ação direta do contribuinte;

- a SEF/MG, com base em convênio de mútua colaboração com a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, obteve informações sobre doações nos dados declarados pelos Contribuintes nas DIRPF(s), tomando conhecimento da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, conforme Ofícios da Receita Federal, anexados ao Auto de Infração;

- também não ocorreu “quebra de sigilo fiscal ou bancário”, pois o que ocorreu foi a transferência do sigilo fiscal, mediante convênio, da Receita Federal do Brasil para a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, com amparo no Código Tributário Nacional;

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

- os arts. 198 e 199 do Código Tributário Nacional preveem assistência para a fiscalização dos respectivos tributos entre União, estados, Distrito Federal e municípios, não havendo que se falar em quebra de sigilo fiscal;

- as informações repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda pela 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;

- fixou o legislador 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;

- ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos, e a forma de contagem rege-se pelo inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional;

- cita a Consulta de Contribuinte n.º 030/07 e o voto em separado do Acórdão n.º 17.377/07/2ª que prevaleceu no reexame necessário, nos termos da decisão proferida pela Câmara Especial do CC/MG (Acórdão n.º 3.256/07/CE);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- em decisões recentes do Conselho de Contribuintes, como nos Acórdãos n.ºs 22.216/16/1ª, 4.641/16/CE, 22.399/17/1ª, 22.353/17/3ª, 22.478/17/1ª, tem prevalecido o entendimento pela procedência do lançamento do ITCD;

- nesse sentido, também têm decidido o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais e o Superior Tribunal de Justiça;

- 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;

- por conseguinte, conforme art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, para a doação ocorrida nos anos-base 2007 e 2008, e comunicada pela Receita Federal no ano de 2011, o termo inicial para contagem do prazo decadencial inicia-se, respectivamente, no dia 1º de janeiro de 2012, esgotando-se em 31 de dezembro de 2016, não estando, portanto, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o presente crédito tributário;

- não se encontrando decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando da emissão do presente Auto de Infração, correto o lançamento.

- também, em sua impugnação, os Autuados afirmam que não houve doação de numerário, mas que apenas declararam erroneamente o que deveria ser uma operação de empréstimo ou mútuo;

- o empréstimo de dinheiro está regulado no Código Civil (Lei Federal n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002), nos arts. 586 a 592;

- nos termos do art. 586 do Código Civil, o mútuo é definido como empréstimo de coisa fungível, por exemplo, dinheiro. Portanto, o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu;

- instrumento importante na transação, o contrato se faz necessário para a contabilização dos fatos e para a produção de prova em eventuais demandas fiscais e jurídicas. O contrato de empréstimo de dinheiro é o documento por meio do qual uma pessoa empresta a outra uma determinada quantidade de dinheiro;

- o empréstimo poderá ser a título gratuito ou oneroso e no contrato, estarão especificadas as condições e as datas em que o mutuário deverá realizar o pagamento da quantia emprestada, ou seja, a restituição do valor ao mutuante;

- em tese, o documento formal de “contrato de mútuo” deveria conter ao menos os seguintes quesitos: i) valor da dívida; ii) descrição das partes; iii) o prazo de devolução; iv) a remuneração do capital (juros) e v) outras cláusulas que determinem a vontade das partes, tal como a destinação do recurso, se for o caso;

- é importante que o contrato preveja, expressamente, a devolução do recurso para que não fique caracterizada eventual doação;

- embora não seja obrigatório, é recomendável que o instrumento seja registrado no Cartório de Registro de Títulos e Documentos, já que apenas com o registro público o contrato passará a ser válido para pessoas alheias à relação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ao contrário do que ocorre no contrato de doação, no empréstimo define-se a data em que o mutuário deverá restituir a quantia que lhe foi dada pelo mutuante;

- por isso, para que não se configure a doação, é importante que se inclua no contrato de empréstimo o modo e o momento em que o mutuário deverá realizar o pagamento da soma emprestada;

- ademais, em relação à retificação das informações prestadas à Receita Federal, convém reforçar que o contribuinte, conforme dispõe a legislação federal, pode apresentar declaração de imposto de renda retificadora. Todavia, nos termos do que dispõe o art. 147, § 1º do Código Tributário Nacional, a retificação da DIRPF alterando o negócio jurídico inicialmente informado, com intuito de excluir tributo, só seria admissível pelo Fisco estadual mediante comprovação irrefutável de erro na informação anteriormente prestada;

- a tese da Defesa de que a transferência de numerários correspondeu a uma operação de empréstimo e não doação só poderia prosperar se acompanhada do conjunto probatório inequívoco do negócio jurídico, quais sejam, o contrato de empréstimo assinado e/ou registrado em cartório na data do fato, para comprovação da contemporaneidade, as notas promissórias e os comprovantes bancários de seu pagamento, de acordo com o consignado em contrato. Conjunto probatório esse que não foi juntado aos autos;

- veja-se que a “Declaração”, juntada pelos Impugnantes, foi datada de 20 de janeiro de 2017, ou seja, após a data da lavratura do Auto de Infração;

- no Egrégio Conselho de Contribuintes de MG, em processos similares de ITCD que confrontam a doação de numerários e os contratos de mútuo, também têm prevalecido o entendimento manifestado por essa Fiscalização, como nos recentes Acórdãos n.ºs 22.307/17/3ª, 22.353/17/3ª, 22.366/17/3ª, 22.382/17/1ª;

- encontram-se plenamente caracterizadas as irregularidades apontadas no Auto de Infração, uma vez que os argumentos e documentos carreados aos autos não comprovam efetiva e inequivocamente a ocorrência de uma operação de empréstimo;

- sustentam, ainda, que foi aplicada dupla correção no mês de janeiro de 2009, o que deveria ser retificado;

- porém tal alegação não se sustenta, pois a correção do ITCD, no caso, seguiu estritamente a legislação que disciplina a matéria, nos termos do art. 8º, Lei n.º 14.941/03.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de 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) a Autuada (donatária), ambos inseridos no polo passivo da obrigação tributária, de acordo com as informações constantes da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, nos arts. 22, inciso II e art. 25.

Antes de se adentrar no mérito das exigências é necessário verificar se o lançamento cumpre as formalidades legais para 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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)

Nessa linha, em obediência às diretrizes traçadas pela Lei Estadual n.º 6.763/75, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do Estado de Minas Gerais – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 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.

.....
§ 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, não foi objeto de completo preenchimento, pois não concede prazo ao intimado para apresentação dos documentos solicitados.

Além disso, o Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF foi enviado a Autuada e ao Coobrigado, por via postal, por meio de Aviso de Recebimento – AR (fls. 09/10), juntamente com o Auto de Infração.

Esse procedimento, da forma como perpetrado, contraria os dispositivos normativos retrotranscritos, que, clara e objetivamente, 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 os contribuintes apresentarem suas alegações, após recebimento do Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF, poderiam eles, em tese, inclusive, comprovar o seu correto procedimento e obstar a lavratura do Auto de Infração.

No caso dos autos, a fase preambular foi suprimida, já que a Autuada e o Coobrigado receberam o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF juntamente com o Auto de Infração – AI, conforme demonstra o campo “Assunto” dos Avisos de Recebimento de fls. 09/10.

Significa dizer, que inexistente registro de que a ação fiscal teve início em momento anterior a lavratura do Auto de Infração e, conseqüentemente, dos autos não consta que tenha sido dada a oportunidade aos contribuintes de apresentarem os documentos requisitados pelo Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF, talvez até impedindo 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 Martinez 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, tisanam de irremediável nulidade as providenciais fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 CONSEGUINTE,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 INDICADOS NO MPF-F, BEM ASSIM CUJAS IRREGULARIDADES APURADAS NÃO REPOUSAM NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA QUE SERVIRAM DE BASE A LANÇAMENTOS DE TRIBUTOS EXPRESSAMENTE INDICADOS NO MANDADO.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 22.574/17/1ª e 22.854/18/3ª.

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. 08, noticia a doação de um determinado valor no ano de 2008.

Não obstante, não é isso o que consta do lançamento. O relatório do Auto de Infração contém valor diferente da soma daqueles constantes da referida Certidão.

Verifica-se, portanto, não haver coincidência entre os valores declarados como doados e o valor constante no lançamento. Além disso, não há nos autos qualquer explicação sobre a diferença de tais valores.

Assim, não constam dos autos quaisquer documentos que permitam aos Contribuinte identificar como a Fiscalização chegou aos valores de base de cálculo do imposto e do próprio imposto, já que, conforme visto além da diferença de valores não existem informações do motivo desta divergência.

Em relação a esta matéria os Defendentes inclusive se insurgem ao alegar ter ocorrido dupla atualização dos valores, demonstram que não foi possível entender plenamente a forma como o Fisco chegou aos valores objeto do lançamento.

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.

Por todas as questões acima expostas, 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;

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 20 de março de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

CC/MG