

Acórdão: 22.984/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000038503-21
Impugnação: 40.010142567-89
Impugnante: Pedro Batista Cruz Brandão
CPF: 012.514.996-43
Coobrigada: Maria Thereza Batista Cruz
CPF: 681.022.246-49
Proc. S. Passivo: Vinicius Martins de Castro Barbosa/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR – ITCD. Nos termos dos arts. 196 do Código Tributário Nacional, 10 a 12, 69, 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 vícios formais do lançamento tendo em vista a ausência de tais elementos necessários à validade do ato administrativo, resultando em cerceamento do direito de defesa dos Impugnantes, não há como considerá-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) à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG):

1 - deixar de recolher o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD devido sobre a doação de numerário, até o ano de 2010, realizada ao Autuado pela Coobrigada;

2 – deixar de entregar a Declaração de Bens e Direitos – DBD à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

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

Da Impugnação

Inconformado o Autuado apresenta, tempestivamente, e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 13/22, em síntese, aos seguintes argumentos:

- a doadora faleceu em 27 de agosto de 2011 não sendo, por conseguinte, válida a citação por carta e nem sendo esta parte legítima a figurar no presente processo, devendo, em atendimento aos preceitos normativos, ser promovida a notificação do espólio na pessoa do inventariante ou pela via editalícia;

- quando da doação o Impugnante era um jovem sem qualquer fonte de renda e a doação deu-se no exclusivo intuito de custear sua educação, generosidade que demonstra a nobreza e bondade da doadora, muitíssimo cara ao donatário;

- por conseguinte, sendo um jovem sem qualquer qualificação não inserido no mercado de trabalho e, por outro lado, a progenitora de sua mãe, uma pessoa senil de idade elevada, as partes envolvidas jamais tiveram qualquer ciência da existência de tributação sobre o valor legado e, por completo desconhecimento, nunca por má-fé, ressaltou-se, omitiram-se no recolhimento fiscal;

- todavia, apesar da referida omissão contributiva, igualmente o Estado jamais promoveu qualquer notificação prévia sobre eventuais importes em mora, sendo certo que, também a autoridade fiscal omitiu-se no dever de fiscalização e, logo, o presente procedimento está inexoravelmente atingido pelo instituto da decadência;

- cita doutrina sobre o momento de incidência do ITCD:

- a presente hipótese repousa exclusivamente sobre bens móveis fungíveis, no caso, pecúnia, que operou sobre a via de transferência bancária e, considerando o disposto no art. 1.267 do Código Civil, a transferência ocorreu com a tradição, fato gerador para fins de constituição do presente crédito tributário;

- ato contínuo, considerando que o fato gerador ocorreu nas datas de 30 de abril de 2010 e o mais antigo no ano de 2008, conforme extratos bancários juntados, em subsunção ao art. 173 do Código Tributário Nacional, verifica-se a ocorrência da decadência do direito da autoridade fiscal de promover o lançamento do tributo;

- a autoridade fiscal deteria o prazo máximo de 5 (cinco) anos para lançar o tributo, prazo que começou sua vigência no primeiro dia útil do ano seguinte e fruiu integralmente em 1º de janeiro de 2014 para o fato gerador de 2008 e 1º de janeiro de 2016 para o fato gerador de 2010;

- no Código Tributário Nacional a decadência é a perda do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento, enquanto a prescrição é a perda do direito à ação para a cobrança do crédito;

- a jurisprudência é maciça e uníssona ao corroborar a presente tese;

- assim, quanto ao prazo decadencial, segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, é aplicável sucessivamente o § 4º do art. 150 e o inciso I do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, ou seja, não havendo pagamento, abre-se ensejo ao lançamento de ofício supletivo, sujeito ao prazo do art. 173, I, do diploma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributário, de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- somente foi notificado no mês de dezembro de 2016, sendo certo que, jamais ocorreu o lançamento do tributo em espeque;

- a jurisprudência também é pacífica quanto à imperiosa necessidade de notificação do contribuinte para fins do lançamento definitivo, que afastaria a decadência;

- considerando os documentos juntados, que demonstram o decurso de prazo superior a 5 (cinco) anos, contado do primeiro dia útil subsequente ao fato gerador da doação operada, verifica-se a ocorrência de decadência do direito de lançamento do tributo ITCD no caso, devendo ser declarada a decadência e extinto o feito.

Ao final, pede a declaração da decadência do direito de lançamento do tributo atinente aos fatos geradores ocorridos nos anos de 2008 e 2010 e que seja determinado o arquivamento do PTA e a Autoridade Fiscal se abstenha de promover qualquer inclusão do crédito tributário na dívida ativa.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 42/50, 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 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 em 21 de dezembro de 2016, conforme AR JR57824881-4 (fl. 09) e, em 30 de dezembro de 2016, por meio de Publicação no Diário do Executivo do Minas Gerais (fl. 12);

- 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no presente caso foram corretamente eleitos para o polo passivo da obrigação tributária, o donatário como contribuinte do imposto, e o doador, espólio de Maria Thereza Batista Cruz, na condição de responsável tributário coobrigado;

- com base nas informações do Impugnante acerca do falecimento da doadora coobrigada em 27 de agosto de 2011 procedeu-se à alteração no PTA para substituir a “*de cujus*” por Espólio de Maria Thereza Batista Cruz no polo passivo. Como não há nova acusação, a data de recebimento originária não será alterada;

- reproduz a tela SIARE com a alteração realizada em 19 de março de 2018;

- 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;

- 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 5 (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;

- o Autuado não efetuou o pagamento do ITCD e não informou a doação à autoridade administrativa, ou seja, omitiram 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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 n.ºs 446/2011/SRRF06/Gabin/Semac, de 17 de agosto de 2011 (fl. 07) e 301/2012/SRRF06/Gabin/Semac, de 06 de março de 2012 (fl. 08);

- os arts. 198 e 199 do Código Tributário Nacional preveem assistência para a fiscalização entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não havendo que se falar em quebra de sigilo fiscal entre Fazendas Públicas;

- 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;

- 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;

- 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, têm 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;

- conforme artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, para as doações ocorridas nos anos-base 2008 e 2010, e comunicada pela Receita Federal em 2011 e 2012, o termo para contagem do prazo decadencial inicia-se, respectivamente, no dia 1º de janeiro de 2012, esgotando-se em 31 de dezembro de 2016; e no dia 1º de janeiro de 2013, esgotando-se em 31 de dezembro de 2017; não estando, portanto, em nenhum dos períodos apurados, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, quando da ciência do presente Auto de Infração;

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

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais às quais chegou o Fisco mediante informações relativas às Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF, repassadas pela Secretaria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da Receita Federal (RFB) à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG):

1 - deixar de recolher o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD devido sobre a doação de numerário, até o ano de 2010, realizada ao Autuado pela Coobrigada;

2 – deixar de entregar a Declaração de Bens e Direitos – DBD à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

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

Desta forma, 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).

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nessa linha, 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.

.....

§ 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 foi enviado ao Impugnante, por via postal, por meio de Aviso de Recebimento – AR (fl. 09), 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 o contribuinte apresentar suas alegações, após recebimento do Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF, poderia ele já ter apresentado documentos que ora juntou aos autos e que, inclusive, poderiam ter até mesmo auxiliado o Fisco na lavratura do Auto de Infração com a correta formação do polo passivo, tendo em vista que a pessoa citada como Coobrigada já havia falecido desde 2011 (certidão de fl. 27).

No caso dos autos, a fase preambular foi suprimida, já que o Impugnante recebeu o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF juntamente com o Auto de Infração – AI, conforme demonstra o campo “Assunto” do Aviso de Recebimento de fl. 09.

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 ao contribuinte de apresentar os documentos requisitados pelo Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF, o que, pelo conjunto de provas dos autos, provavelmente até mesmo impediria a lavratura do Auto de Infração de forma incorreta no que se refere ao polo passivo.

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, tizam de irremediável nulidade as providenciais fiscais eventualmente adotadas contra os contribuintes.”

CONSELHO DE CONTRIBUENTES 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 e 22.574/17/1ª.

Cumpra destacar que, no caso dos autos, o Auto de Início de Ação Fiscal nem mesmo foi totalmente preenchido, estando em branco o campo 03 “Início da Ação Fiscal” não ficando registrado qual seria o dia e hora do início da ação fiscal.

Saliente-se, ainda, que, no caso dos autos, verificam-se outros equívocos no lançamento.

Sustenta o Fisco que as informações que levaram a lavratura do Auto de Infração foram extraídas a partir dos Ofícios n.ºs 446/2011/SRRF06/Gabin/Semac, de 17 de agosto de 2011 (fl. 07) e 301/2012/SRRF06/Gabin/Semac, de 06 de março de 2012 (fl. 08).

Contudo, a análise destes documentos demonstra que deles não constam o nome do Impugnante e nem qualquer menção a valores.

As informações das doações constantes das DIRPFs foram apresentadas nos autos pelo Fisco que anexou, em comprovação, a Certidão de fl. 06, noticiando as doações de determinados valores nos anos de 2008 e 2010.

Não obstante, não é isso o que consta do lançamento. O relatório do Auto de Infração contém valores diferentes 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 Impugnantes 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.

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Não bastasse, tem-se dos autos que a doadora faleceu em 27 de agosto do ano de 2011, conforme certidão de óbito de fl. 27, não sendo, por conseguinte, válida a citação por carta em 19 de janeiro de 2017 que, por óbvio, não foi recebida (fls. 10/11) e nem mesmo por edital, em 30 de dezembro de 2016 (fl. 12).

Assim, a Sra. Maria Thereza Batista Cruz não é parte legítima a figurar no presente processo tributário administrativo, estando incorreta a formação do polo passivo do presente lançamento. Sendo, como visto no início desta decisão, a identificação do sujeito passivo um dos requisitos de validade do ato de lançamento, também aqui configura-se uma impropriedade do presente lançamento.

Sustenta o Fisco que no presente caso foram corretamente eleitos para o polo passivo da obrigação tributária, o donatário como contribuinte do imposto, e o doador, “*ESPÓLIO de Maria Thereza Batista Cruz, na condição de responsável tributário coobrigado*” (fl. 44).

Contudo, o que se vê no campo próprio do Auto de Infração (fl. 03) não é o espólio, mas a pessoa da Sra. Maria Thereza Batista Cruz, demonstrando que a eleição do sujeito passivo coobrigado não está correta, tendo em vista as datas da lavratura do Auto de Infração e do óbito registrado na Certidão de fl. 27.

O Fisco afirma que, com base nas informações do Impugnante acerca do falecimento da doadora coobrigada procedeu à alteração no PTA para substituí-la pelo Espólio de Maria Thereza Batista Cruz.

Entretanto, esta informação apenas veio na manifestação fiscal e não há nos autos qualquer notícia de que tenha havido intimação do espólio para apresentar defesa, situação que também demonstra irregularidade do lançamento.

Some-se que, considerando a data da apresentação da impugnação da qual o Fisco afirma ter retirado a informação que motivou a alteração do polo passivo, qual seja, 18 de janeiro de 2017, já não haveria mais possibilidade de promover o lançamento em nome do espólio por já decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizá-lo. Lembre-se que os fatos geradores ocorreram em 2008 e 2010.

Ainda que se considerasse a discutível disposição constante da Lei n.º 14.941/03 de que o prazo começaria a fluir a partir do conhecimento do fato que se deu pelo recebimento dos Ofícios n.ºs 446/2011/SRRF06/Gabin/Semac, de 17 de agosto de 2011 (fl. 07) e 301/2012/SRRF06/Gabin/Semac, de 06 de março de 2012 (fl. 08), em relação ao exercício 2008, também não seria mais possível formalizar o crédito tributário em 2018.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acresça-se, por fim, que deve ser verificada a adequação do caso ao disposto no § 4º do art. 8º da Lei n.º 22.549/17.

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, 16 de maio de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

CC/MG