

Acórdão: 23.040/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000040310-81
Impugnação: 40.010142933-23
Impugnante: Jarbas Antônio de Mendes Junior
CPF: 070.729.126-73
Coobrigado: Espólio Jarbas Antônio Mendes
CPF: 690.498.078-87
Proc. S. Passivo: Hélio de Lima Cruz/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR - FALTA DE INTIMAÇÃO/INTIMAÇÃO IRREGULAR. Nos termos dos arts. 196 do CTN e 10 a 12, 69, 70 e 74 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, o sujeito passivo deve ser regularmente intimado do início da ação fiscal e dos respectivos atos processuais. Na ausência desse procedimento ou irregularidade na intimação, não há como considerar válido o lançamento. Declarado nulo o lançamento. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) incidente sobre as doações efetuadas pelo Coobrigado (doador) ao Autuado (donatário), nos exercícios de 2009 e 2010, de acordo com as informações constantes da Declaração do Imposto sobre a Renda da 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 da entrega da Declaração de Bens e Direitos (DBD), à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, relativa à doação recebida.

Exige-se ITCD, Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II da Lei nº 14.941/03 e a Multa Isolada capitulada no art. 25 da mesma lei.

O Doador e o Donatário foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária com base, respectivamente, no art. 21, inciso III e no art. 12, inciso II, ambos da Lei nº 14.941/03.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 46/49, acompanhada dos documentos de fls. 50/78.

Considerando a Impugnação apresentada, a Fiscalização intima o Autuado a apresentar documentos (fls. 81/82). Porém, o Sujeito Passivo permaneceu silente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização manifesta-se às fls. 83/88, onde refuta as alegações apresentadas.

A Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 94, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 96/102.

Abriu-se vista aos Sujeitos Passivos, que não se manifestaram.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) incidente sobre as doações efetuadas pelo Coobrigado (doador) ao Autuado (donatário), nos exercícios de 2009 e 2010, de acordo com as informações constantes da Declaração do Imposto sobre a Renda da 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 da entrega da Declaração de Bens e Direitos (DBD), à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEF/MG, relativa à doação recebida.

O Doador e o Donatário foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária com base, respectivamente, no art. 21, inciso III e no art. 12, inciso II, ambos da Lei nº 14.941/03.

De início, cumpre ressaltar 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 previstas em lei.

Conforme dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente para determinar a matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. O parágrafo único desse dispositivo, estabelece que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, exclusivamente prevista na lei no que concerne à tipificação das exigências tributárias, à cominação de penalidades e ao devido processo legal, sob pena de responsabilidade funcional.

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 CTN, *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 nº 6.763/75, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, estabelecido 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Essas normas têm por objetivo precípuo que os atos da administração pública, especialmente os aqui ora analisados, pautem-se no 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.

Conforme se verifica dos autos, a Fiscalização não lavrou o Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF), contrariando os dispositivos normativos retrotranscritos, os quais, de forma clara e objetiva, estabelecem a lavratura do AIAF como precedente a qualquer procedimento fiscal, que tem por finalidade a cientificação do contribuinte da ação fiscal que será iniciada e a requisição dos documentos necessários ao desenvolvimento dos trabalhos.

Como disposto no art. 74 do RPTA, as únicas hipóteses passíveis de dispensa da emissão prévia do 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 seu direito de providenciar respostas e provas às requisições e questionamentos feitos mediante AIAF, importando em supressão de fase de procedimento que, necessariamente, deve 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AIAF, poderia ele, em tese, inclusive, comprovar o seu correto procedimento e obstar a lavratura do Auto de Infração.

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

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, tísnam 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 fôrmal insanável, o bastante para torná-lo nulo de pleno de direito.

Corroboram 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 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 INDICADOS NO MPF-F, BEM ASSIM CUJAS IRREGULARIDADES APURADAS NÃO REPOUSAM NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA QUE SERVIRAM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE BASE A LANÇAMENTOS DE TRIBUTO EXPRESSAMENTE INDICADO 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 nº 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, ESTABELECIDO 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 nºs 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.

Portanto, no caso dos autos, constata-se que o agente fiscal atuante lavrou *incontinenti* o AI, antes da expedição do AIAF.

Como o ITCD é um imposto cujo lançamento se perfaz por declaração, nos moldes do art.147 do CTN, o ato administrativo plenamente vinculado de exigência do imposto, *ex vi* do art. 3º do CTN, se reveste de solenidade própria que é a constituição de um procedimento administrativo de lançamento fiscal, até mesmo porque se o Fisco não possui informações suficientes para proceder à cobrança do imposto, a requisição de documentos e informações ao contribuinte se submete à dialética do contraditório e da ampla defesa, insculpidos no art.5º, inciso LIV, da CF/88.

Neste diapasão, o AIAF representa uma etapa necessária à fiscalização e ao controle das informações e documentos apresentados ou não pelos contribuintes, até mesmo porque a verificação da ocorrência do fato gerador do imposto se submete a um controle de legalidade, e sua cobrança depende de procedimento administrativo plenamente vinculado e, não, discricionário, como pretende o Fisco.

Dispõe o art. 142 do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Dessa forma, as intimações de cobrança do ITCD não equivalem à atividade de verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária por meio do documento de início de ação fiscal, o qual é requisito legal e obrigatório da atividade administrativa plenamente vinculada de cobrança do imposto.

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

Ressalte-se, todavia, que a declaração de nulidade do lançamento não impede, *prima facie*, o saneamento dos vícios apontados, sendo facultado à Fiscalização renovar a ação fiscal e constituir o crédito tributário mediante novo lançamento, observado, para tanto, o prazo decadencial.

Há que se considerar, entretanto, que a Lei n.º 22.549, de 30/06/2017, trouxe no § 4º de seu art. 8º a seguinte prescrição, *verbis*:

Art. 8º.

(...)

§ 4º - Não será formalizado o crédito tributário relativo ao ITCD incidente sobre doações de dinheiro cujo somatório de valores do imposto seja inferior a 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais - Ufemgs -, excluídos multas e juros, realizadas nos exercícios anteriores a 2012, apuradas mediante cruzamento de informações prestadas pelo doador nas correspondentes declarações anuais do Imposto sobre a Renda entregues à Secretaria da Receita Federal do Brasil até 30 de abril de 2012.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em declarar nulo o lançamento. Vencida a Conselheira Cindy Andrade Moraes, que não o considerava nulo. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, a Conselheira Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

Sala das Sessões, 08 de agosto de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Erick de Paula Carmo
Relator

GR/MR

23.040/18/3ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.040/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000040310-81
Impugnação: 40.010142933-23
Impugnante: Jarbas Antônio de Mendes Junior
CPF: 070.729.126-73
Coobrigado: Espólio Jarbas Antônio Mendes
CPF: 690.498.078-87
Proc. S. Passivo: Hélio de Lima Cruz/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O cerne da discordância diz respeito à existência de vícios no procedimento de formalização do início da ação fiscal, consubstanciado na falta de emissão do documento denominado Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), que, conforme consta da decisão, não foi lavrado pela Fiscalização.

Com a devida vênia, o referido Acórdão externa algumas considerações que, a meu ver, não parece trazer a melhor conclusão, conforme esclarecimentos abaixo.

Os arts. 85 e 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, disciplinam:

RPTA:

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência do crédito tributário será formalizada, exceto na hipótese do § 3º do art. 102, mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

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

I - número de identificação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- II - data e local do processamento;
- III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;
- IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;
- V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;
- VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;
- VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;
- VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;
- IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

O lançamento precisa seguir alguns trâmites, visando garantir o exercício, por parte do sujeito passivo, da ampla defesa e do contraditório.

Assim, o citado regulamento estabelece procedimentos preparatórios para comunicar o início da ação fiscal, podendo, ainda, no mesmo instrumento, requisitar documentos, informações, bem como quaisquer elementos que sejam úteis e necessários ao exercício da ação fiscal, conforme abaixo:

DOS PROCEDIMENTOS PREPARATÓRIOS PARA O LANÇAMENTO

SUBSEÇÃO I DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL

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)**;

II - Auto de Apreensão e Depósito (AAD);

III - Auto de Retenção de Mercadorias (ARM);

IV - Auto de Lacração de Bens e Documentos (ALBD);

V - Auto de Infração (AI), nas hipóteses do art. 74.

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.

§ 2º Excepcionalmente, o Auto poderá ser lavrado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO), considerando-se intimado o sujeito passivo no ato da lavratura.

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

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal(...) (GN)

Todavia, há circunstâncias que não ensejam a emissão do AIAF, por ser desnecessário, conforme abaixo:

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. (GN)

As hipóteses de dispensa do AIAF podem ser resumidas aos casos de flagrante de infração à legislação tributária, lançamento não contencioso que independa de informações do sujeito passivo para sua formalização, descumprimento de obrigação acessória de entrega de arquivos eletrônicos ou sua entrega em desconformidade com as exigências da norma tributária e, por fim, a falta de pagamento do ITCD após a decisão administrativa sobre a avaliação dos bens.

Com efeito, a exigência de lavratura do AIAF constitui uma das formalidades processuais inerentes às diligências necessárias para a formalização do crédito tributário por meio do lançamento, na esteira do que dispõe os termos do Art. 196 do CTN.

CTN

Art. 196 - A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de

fiscalização 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.

Parágrafo único - Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Uma função primordial do AIAF é a de definir o início da fiscalização, demarcando seu termo inicial, bem como tornando inválida uma suposta denúncia espontânea da infração, objeto da ação fiscal, por parte do contribuinte fiscalizado e as consequências, portanto, que delas seriam advindas.

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 CTN, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (GN)

Diante de todo o exposto, pode-se concluir que a inobservância da norma tributária que estabelece a obrigação de emissão do AIAF poderia resultar em nulidade do ato, mas, **tão-somente**, se do procedimento que deixou de observar a formalidade processual exigida, decorrer algum prejuízo ao sujeito passivo, no que se refere ao exercício da ampla defesa e do contraditório.

Todavia, não foi o que ocorreu, como será demonstrado.

Uma peculiaridade do lançamento do crédito tributário relativo ao ITCD em questão, é que o sujeito passivo se encontra em situação de completo e peculiar descumprimento de sua obrigação acessória, no que diz respeito ao fato de levar ao conhecimento do Fisco, as informações indispensáveis ao lançamento do imposto devido, mas, também, em flagrante descumprimento da obrigação principal, que exige o recolhimento espontâneo do imposto.

Uma vez 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, diferentemente das demais modalidades de ação fiscal, nas quais as diligências

preparatórias devem observar certas peculiaridades técnicas inerentes às especificidades documentais, fiscais e contábeis.

Assim, a emissão do AIAF no caso em análise, seria exclusivamente para atender a uma mera formalidade, uma vez que a finalidade de obter os elementos indispensáveis ao lançamento, já teria sido suprida pela declaração fornecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Indaga-se, então, se a falta de emissão do documento e a consequente intimação sobre o início da ação fiscal, resultaria em nulidade absoluta do ato ou se se trataria de um vício sanável.

Sabe-se que o art. 196, do CTN, bem como as demais normas dela decorrentes, têm caráter processual, uma vez que estabelecem formalidades inerentes ao procedimento de formalização do crédito tributário referente às diligências. (1)

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 pronunciar-se sobre o caso. (2)

É cediço que uma das características do processo civil moderno é o repúdio ao formalismo, propugnando-se pela flexibilização das formalidades e interpretação racional das normas que as exigem, sempre focado nos objetivos que se pretende atingir.

A matéria é muito bem abordada por Cândido Rangel Dinamarco (3), cujo ensinamento destaca a importância da regra da instrumentalidade das formas, cuja mensagem primordial informa que, uma vez realizado, por algum modo, o objetivo de determinado ato processual e não se operando nenhum prejuízo às partes ou ao correto exercício da ampla defesa e do contraditório, não há o que anular, ainda que omitido o próprio ato ou realizado com transgressão às exigências formais.

A matéria foi consolidada no CPC, nos termos dos Art. 277 e 282, § 1º e 2º.

LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015 - CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Art. 277. Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.

(...)

Art. 282. Ao pronunciar a nulidade, o juiz declarará que atos são atingidos e ordenará as providências necessárias a fim de que sejam repetidos ou retificados.

¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, forense, 2005, pág. 991.

² Idem.

³ Instituições de Direito Processual Civil. DINAMARCO, Cândido Rangel. Volume I, 3ª Edição, revisada e atualizada. São Paulo, Malheiros Editores, 2003, pág. 39.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1o O ato não será repetido nem sua falta será suprida quando não prejudicar a parte.

§ 2o Quando puder decidir o mérito a favor da parte a quem aproveite a decretação da nulidade, o juiz não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

É incontroverso que os sujeitos passivos foram regularmente intimados da lavratura do Auto de Infração, fazendo-se comparecer, através 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.

Do exposto, restou evidenciado que não ocorreu nenhum prejuízo aos Sujeitos Passivos pela suposta ocorrência de transgressão às normas da legislação tributária, consubstanciada na falta de emissão do AIAF, visto que a comprovação do cumprimento das obrigações principal e acessória, exigida no AI, poderia ser efetuada pelo Contribuinte, por ocasião da Impugnação, o que, certamente, resultaria em cancelamento da peça fiscal, em caso de atendimento pleno da referida solicitação.

O que importa à finalidade do ato, em si considerado, é que ao sujeito passivo seja oportunizado, por todos os meios lícitos, o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Não há dúvida de que esta finalidade foi atingida, no caso em exame e cumprida nos exatos termos da legislação tributária que rege a matéria.

Diante das razões de fato e de direito acima referidas, não reconheço a nulidade de ofício, conforme inferida pela decisão ora combatida.

Sala das Sessões, 08 de agosto de 2018.

**Cindy Andrade Moraes
Conselheira**