

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.695/17/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000040368-65
Impugnação: 40.010143094-24, 40.010143095-99 (Coob.)
Impugnante: Matheus Duarte Ballesteros
CPF: 092.096.856-28
Noraldino Ballesteros Júnior (Coob.)
CPF: 427.677.846-87
Proc. S. Passivo: Élcio Fonseca Reis/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR - ITCD - FALTA DE RECOLHIMENTO/RECOLHIMENTO A MENOR - 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 todas as informações necessárias de forma clara e precisa para seu entendimento. 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 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 a doação de numerário recebida pelo Autuado (donatário) do Coobrigado (doador), no exercício de 2007, de acordo com as informações constantes da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) e repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Constatou-se, ainda, a falta 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.

Inconformados, o Autuado e o Coobrigado apresentam, tempestivamente e por seus procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 12/23, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 33/48.

DECISÃO

21.695/17/2ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a doação de numerário recebida pelo Autuado (donatário) do Coobrigado (doador), no exercício de 2007, de acordo com as informações constantes da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) e repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais pela Receita Federal do Brasil (RFB).

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

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 prescritas 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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), fls. 03 foi enviado aos Sujeitos Passivos, por via postal, por meio de Aviso de Recebimento (AR), num mesmo envelope, juntamente com o Auto de Infração, conforme documentos de fls. 08 e 10.

Esse procedimento, da forma como perpetrado, contraria os dispositivos normativos retrotranscritos, que, de forma clara e objetiva, estabelecem a lavratura do 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 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 direito de providenciar respostas e provas às requisições e questionamentos “apresentados” mediante 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 AIAF, poderia ele, 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, simultaneamente, pelo mesmo registro postal, tanto o AIAF, quanto o Auto de Infração.

Por meio do AIAF lavrado, a Fiscalização requisita dos Impugnantes a apresentação imediata do comprovante de entrega da Declaração de Bens e Direitos junto à SEF/MG referente às doações recebidas no período e cópia do DAE que comprova o recolhimento do imposto incidente nas operações de doações.

No entanto, tal solicitação impede qualquer resposta, eis que, como dito, a Fiscalização já lavrou o AI e já o entregou, no mesmo ato, aos Impugnantes.

Significa dizer, a ação fiscal teve início e fim num mesmo instante, num mesmo ato, sem ter dado a oportunidade à Contribuinte de apresentar os documentos requisitados pelo AIAF, talvez até comprovando seu correto procedimento e impedindo a lavratura do Auto de Infração, conforme se apresenta na Impugnação.

Por pertinente, 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.

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.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

ACÓRDÃO 1103-00.029

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

RELATOR MARCOS TAKATA

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 TRIBUTÃO NÃO INDICADO NO MPF-F, BEM ASSIM CUJAS IRREGULARIDADES APURADAS NÃO REPOUSAM NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA QUE SERVIRAM DE BASE A LANÇAMENTOS DE TRIBUTÃO 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 emente é a seguinte:

ACÓRDÃO: 22.560/17/1ª

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

Idênticas, as decisões do CC/MG proferidas, dentre outras, segundo os Acórdãos 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.

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 fls. 07, noticia a doação no valor de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) no ano de 2007.

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

Deixou de recolher o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), no valor original total de R\$ 6.366,04, devido sobre a doação de numerário no montante de R\$ 159.151,05 até o ano de 2007. (Grifou-se).

Verifica-se, portanto, não haver coincidência entre os valores declarados como doados (R\$ 150.000,00) e o valor constante no lançamento (R\$ 159.151,05).

Saliente-se que não consta dos autos quaisquer documentos que permitam ao Contribuinte identificar como a Fiscalização chegou aos valores de base de cálculo do imposto (R\$ 159.151,05) e do próprio imposto (R 6.366,04), já que, conforme visto, o valor efetivamente doado foi de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais).

Assim, conclui-se, também, que o lançamento não atende aos requisitos necessários à sua formalização, previstos nos incisos IV e VI do art. 89 do RPTA, *verbis*:

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;

(Grifou-se.)

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 quinquênio decadencial.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em declarar nulo o lançamento. Vencida a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Relatora), que não o considerava nulo. Designado relator o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 13 de dezembro de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Marcelo Nogueira de Moraes
Relator designado

GR/M

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.695/17/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000040368-65
Impugnação: 40.010143094-24, 40.010143095-99 (Coob.)
Impugnante: Matheus Duarte Ballesteros
CPF: 092.096.856-28
Noraldino Ballesteros Junior (Coob.)
CPF: 427.677.846-87
Proc. S. Passivo: Élcio Fonseca Reis/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

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 emissão do documento denominado Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF).

Conforme consta da decisão, o AIAF teria sido enviado aos Sujeitos Passivos, via Correios, por meio de Aviso de Recebimento (AR), juntamente com o Auto de Infração, conforme documentos de fls. 08 e 10, portanto, no mesmo momento da intimação do Auto de Infração.

O referido Acórdão externa, dentre outras, as seguintes conclusões (após citar os arts. 194 e 196 do CTN e arts. 69, 70 e 74 do RPTA/MG):

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.

(...)

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.

(...)

ESSE PROCEDIMENTO, DA FORMA COMO PERPETRADO, CONTRARIA OS DISPOSITIVOS NORMATIVOS RETROTRANSCRITOS, QUE, DE FORMA CLARA E OBJETIVA, ESTABELECEM A LAVRATURA DO 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.

(...)

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 AIAF, IMPORTANDO EM SUPRESSÃO DE FASE DE PROCEDIMENTO NECESSARIAMENTE A SER OBSERVADA EM FACE DAS DISPOSIÇÕES NORMATIVAS JÁ TRANSCRITAS.

Com a devida vênia, não parece ser essa a melhor conclusão.

O art. 85 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, disciplina:

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;

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Nesse sentido, como se trata de auditorias, cujas fontes de informações são aquelas que devem ser oferecidas e disponibilizadas espontaneamente pelo sujeito passivo, os procedimentos preparatórios da ultimação do ato de lançamento devem observar procedimentos idôneos, que não impliquem prejuízo aos princípios da boa-fé e da confiança, como elementos norteadores da relação tributária estabelecida entre o ente tributante e os contribuintes.

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(...)

(Grifou-se)

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.

(Grifou-se)

As hipóteses podem ser resumidas na constatação 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.

(Grifou-se)

Nesse sentido, a inobservância da norma da legislação 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, em relação ao exercício da ampla defesa e do contraditório. Não foi o que ocorreu, como será demonstrado.

Uma peculiaridade dos lançamentos dos créditos tributários relativos ao ITCD em questão, é que o sujeito passivo se encontra em situação de completo e peculiar descumprimento de sua obrigação de levar ao conhecimento do Fisco, as informações indispensáveis à apuração e ao lançamento do imposto devido, mas, também, em flagrante descumprimento da obrigação principal, que exige o recolhimento espontâneo do imposto que deveria fazê-lo, que sabe ser devido, já que não pode alegar desconhecimento da lei que instituiu a obrigação.

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.

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

Diferentemente das demais modalidades de ação fiscal, nas quais as diligências preparatórias devem observar certas peculiaridades técnicas inerentes às especificidades documentais, fiscais e contábeis relativas às atividades econômicas sujeitas à incidência dos demais impostos de competência do estado, as diligências inerentes aos procedimentos preparatórios para a formalização do crédito tributário relativo ao ITCD, nos casos em que os sujeitos passivos se furtam de cumprir as obrigações tributárias que lhes são atribuídas pela legislação tributária, se resumem basicamente em busca de informações em poder de terceiros (cartórios, Secretaria da Receita Federal, Prefeitura, etc.).

In casu, se verifica que ocorreu a emissão do AIAF. No entanto, a comunicação do início da ação fiscal, somente se deu no momento da comunicação da lavratura do Auto de Infração.

Porém, conforme explicitado acima, não se fazia necessária a emissão do AIAF para requisitar informações, uma vez que os Agentes do Fisco já se encontravam de posse dessas.

Indaga-se, então, se a notificação acerca do início da ação fiscal, juntamente com a intimação da lavratura do Auto de infração, 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 Dinamarco³, 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

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

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.

§ 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.

Salta aos olhos a conformidade dos fatos deduzidos dos autos, com as hipóteses que constituem o suporte fático hipotético inferido a partir da interpretação dos dispositivos legais acima referidos, implicando a necessária incidência da norma e suas inarredáveis consequências.

É incontroverso que os sujeitos passivos foram regularmente intimados da lavratura do Auto de Infração, bem como da emissão do AIAF, 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 ao sujeito passivo pela suposta ocorrência de transgressão às normas da legislação tributária, consubstanciada na remessa de AIAF juntamente com a intimação do Auto de Infração ao sujeito passivo, visto que lhe foi solicitado, via AIAF, comprovação do cumprimento das obrigações principal e acessória, exigida no AI, procedimento este que o Contribuinte poderia ter efetuado 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 e cumprida nos exatos termos da legislação tributária que rege a matéria.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante das razões de fato e de direito anteriormente referidas, não reconheço a nulidade de ofício, conforme inferida pela decisão majoritária.

Sala das Sessões, 13 de dezembro de 2017.

**Cindy Andrade Moraes
Conselheira**

CC/MG