CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.795/17/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	15.000037288-10	
Impugnação:	40.010142357-49, 40.010142358-20 (Coob.)	
Impugnante:	Flávia Mello e Vargas	
	CPF: 034.394.486-30	
	Augusto Edmundo de Vargas (Coob.)	
	CPF: 104.563.846-34	
Origem:	DFT/Belo Horizonte	

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR - INTIMAÇÃO IRREGULAR DO AIAF. No caso dos autos precede à lavratura do Auto de Infração a do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), o que não foi observado pela Fiscalização. Inobservância do disposto no art. 196 do Código Tributário Nacional (CTN) e nos arts. 69, 70 e 74 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Declarado nulo o lançamento. Decisão unânime.

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 efetuada pelo Coobrigado (doador) à Autuada (donatária), ambos inseridas no polo passivo da obrigação tributária, no exercício de 2008, de acordo com as informações constantes das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Versa também a autuação sobre 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 n° 14.941/03 e a Multa Isolada capitulada no art. 25 da mesma lei.

Inconformados, a Autuada e o Coobrigado apresentam, tempestivamente, Impugnação conjunta às fls. 15/19, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 33/38.

DECISÃO

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 22/12/2017 - Cópia WEB

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 e sobre 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.

Exigências de ITCD, Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II da Lei n° 14.941/03 e Multa Isolada capitulada no art. 25 da mesma lei.

De início, cumpre ressaltar que o Direito Tributário tem como característica a formalidade de seus atos, que devem ser praticados em acorde 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, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, devendo respaldar-se, em razão da atividade administrativa de lançamento ser vinculada e obrigatória, parágrafo único deste mesmo artigo, exclusivamente 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 (vício formal), que se relacionam com o procedimento preparatório, 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) cuja observância deva necessariamente anteceder à realização do ato de lançamento, contribuindo 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

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 22/12/2017 - Cópia WEB

> 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 observância a 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, estabelecido pelo Decreto n.º 44.747/08, assim prescreve em seus arts. 69, 70 e 74, *ipsis litteris*:

> 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;

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 22/12/2017 - Cópia WEB

> 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.

Ressalte-se que essas normas não existem no ordenamento jurídico simplesmente por existir, elas estão presentes e dispostas de forma a serem plenamente observadas em homenagem e em decorrência dos princípios acima citados 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, também 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, verifica-se que houve 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 aos Sujeitos Passivos, por via postal, consoante Aviso de Recebimento (AR), num mesmo envelope, juntamente com o Auto de Infração, conforme documentos de fls. 10, 11 e 12, e, o que é mais grave, a Autuada nem chegou a recebê-lo, já que o AR a ela enviado foi objeto de devolução (fl. 11), sendo ela, posteriormente, intimada diretamente da lavratura do Auto de Infração por edital publicado no "Minas Gerais" (fl. 13).

Esse procedimento, da forma como perpetrado, contraria os dispositivos normativos, acima transcritos que, de forma clara e objetiva, determinam que a lavratura do AIAF deve preceder 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 suprimiu a fase inicial, impedindo que a contribuinte pudesse exercer o direito de providenciar respostas e provas às requisições e questionamentos "apresentados" pela Fiscalização mediante AIAF, importando em supressão de fase de procedimento necessariamente a ser observada em face das disposições normativas já transcritas.

Em havendo observância ao procedimento previsto pela legislação e concedido efetivamente prazo para a contribuinte apresentar suas alegações, após recebimento do AIAF, poderia ela, em tese, inclusive, comprovar o seu correto procedimento e obstar a lavratura do Auto de Infração.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 22/12/2017 - Cópia WEB

Por pertinente, cumpre observar que, no âmbito federal, assemelha-se ao AIAF o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), ao qual se vinculam 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, (in 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 (in 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, tisnam 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

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 22/12/2017 - Cópia WEB

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 - 3 ª 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 1 ª CÂMARA / 3 ª 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, ATO PREPARATÓRIO E INDISPENSÁVEL AO EXERCÍCIO DO LANÇAMENTO.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 22/12/2017 - Cópia WEB

> 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 TRIBUTO NÃO INDICADO NO MPF-F, BEM ASSIM CUJAS IRREGULARIDADES APURADAS NÃO REPOUSAM NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA QUE SERVIRAM 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, 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.

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 22/12/2017 - Cópia WEB

Seguem a mesma linha as decisões do CC/MG proferidas nos 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, dentre outros.

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

Tem-se no Auto de Infração que foram infringidos o art. 8º da Lei nº 14.941/03 e o art. 11, § 3º do RITCD, que preceituam:

> Lei nº 14.941/03
>
> Art. 8º O valor da base de cálculo será considerado na data da abertura da sucessão, do contrato de doação ou da avaliação, devendo ser atualizado a partir do dia seguinte, segundo a variação da UFEMG, até a data prevista na legislação tributária para o recolhimento do imposto, na forma estabelecida em regulamento.
>
> RITCD
>
> Art. 11. A base de cálculo do imposto é o valor venal do bem ou direito recebido em virtude da abertura da sucessão ou de doação, expresso em moeda corrente nacional e em seu equivalente em UFEMG.
>
> (...)
>
> § 3º O valor da base de cálculo será atualizado segundo a variação da UFEMG ocorrida até a data prevista na legislação tributária para o recolhimento do imposto.

Dessa forma, o valor do imposto exigido, como se depreende do Demonstrativo do Crédito Tributário, decorre do valor da doação convertido em UFEMG (Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais), vigente por ocasião do fato gerador do tributo (2008), posteriormente atualizado segundo o valor da UFEMG vigente na data prevista na legislação tributária para o recolhimento do imposto (15/01/09).

Todavia, não há qualquer esclarecimento por parte da Fiscalização em relação à essa circunstância, e nem em relação aos valores das UFEMGs dos respectivos exercícios de 2008 e de 2009.

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;

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 22/12/2017 - Cópia WEB

> (...)
>
> 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. Há que se considerar, entretanto, que a Lei n º 22.549, de 30/06/17, trouxe no § 4º de seu art. 8º a seguinte prescrição, *verbis*:

> § 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, à unanimidade, em declarar nulo o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 06 de dezembro de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

JEC

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 22/12/2017 - Cópia WEB