

Acórdão: 22.903/18/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000037855-71
Impugnação: 40.010141672-71
Impugnante: Christianne Aparecida Cocolo Assis
CPF: 003.904.356-86
Coobrigada: Beatriz da Silva
CPF: 001.389.676-87
Proc. S. Passivo: Anna Rachael Mourão Alves Ramos/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

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, aprovado 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 a doação de numerário efetuada pela Coobrigada (doadora) à Autuada (donatária), ambas inseridas no polo passivo da obrigação tributária, no ano calendário 2007, exercício de 2008, 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 capitulada no art. 22, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 25 ambos da Lei nº 14.941/03.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls.10/18, acompanhada dos documentos de fls. 19/41, alegando em síntese a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao final pede a procedência da impugnação.

A Administração Fazendária intima a Autuada a sanar irregularidades de cunho processual, (fls.42).

Aberta vista a Impugnante manifesta-se às fls. 44 e junta cópia de Cédula de Identidade de fls. 45.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 49/52, refuta a arguição da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

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 a doação de numerário efetuada pela Coobrigada (doadora) à Autuada (donatária), ambas inseridas no polo passivo da obrigação tributária, no ano calendário 2007, exercício de 2008, 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 capitulada no art. 22, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 25 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 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 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;

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, o Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000.018.860-51, fls.02, 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.06.

Esse procedimento, da forma como perpetrado, contraria 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 recebeu, simultaneamente, pelo mesmo registro postal, tanto o AIAF, quanto o Auto de Infração.

Por meio do AIAF lavrado, a Fiscalização requisita da Autuada 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 não aguardou qualquer resposta, pois como dito, a Fiscalização já lavrou o AI e já o entregou, no mesmo ato, às Autuadas.

Significa dizer, a ação fiscal teve início e fim em um mesmo instante, num mesmo ato, sem que fosse dada a oportunidade ao Contribuinte de apresentar os documentos requisitados pelo AIAF, que poderiam, em tese, comprovar seu correto procedimento e impedir a lavratura do Auto de Infração, conforme se apresenta na Impugnação.

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.

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, 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, ATO PREPARATÓRIO E INDISPENSÁVEL AO EXERCÍCIO DO LANÇAMENTO.

ACÓRDÃO 106-13156 - SEXTA CÂMARA. RELATOR: LUIZ ANTÔNIO 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

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.

Logo, estando o procedimento fiscal contaminado por vícios insuperáveis, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em declarar nulo o lançamento. Vencido o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, que não o considerava nulo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 15 de março de 2018.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente**

**Wagner Dias Rabelo
Relator**

CC/MG

CS/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.903/18/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	15.000037855-71	
Impugnação:	40.010141672-71	
Impugnante:	Christianne Aparecida Cocolo Assis	
	CPF: 003.904.356-86	
Coobrigada:	Beatriz da Silva	
	CPF: 001.389.676-87	
Proc. S. Passivo:	Anna Rachael Mourão Alves Ramos/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Consoante relatado, o presente lançamento resulta da acusação fiscal de falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), incidente sobre doação de numerário efetuada no ano de 2007, conforme informações repassadas pela Receita Federal do Brasil à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, bem como da falta de entrega da respectiva Declaração de Bens e Direitos (DBD).

Exige-se, por consequência, além do ITCD devido, a Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 25, ambos da Lei nº 14.941/03.

Entendeu o voto majoritário, em preliminar, que estaria caracterizada a nulidade do lançamento em virtude do fato de que a cientificação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) se deu em conjunto com a intimação do correspondente Auto de Infração, resultando precisamente neste ponto a divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência.

Com efeito, segundo entende este Conselheiro, a ausência de cientificação prévia do AIAF não configura hipótese de nulidade do lançamento.

Cumprе ressaltar, de início, o disposto no art. 70 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08:

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. (grifou-se)

Como se depreende da leitura do dispositivo acima transcrito, a lavratura do AIAF tem por escopo documentar o início do procedimento de fiscalização (no âmbito do qual não mais se cogita do instituto da denúncia espontânea), bem como solicitar,

quando for o caso, livros, documentos e demais elementos necessários ao exercício do *mister* fiscal.

São estas (e apenas estas), portanto, as razões que ensejaram a previsão regulamentar deste documento, quais sejam, formalizar o início da ação fiscal e solicitar, quando e se necessário, a documentação que não esteja de posse da Fiscalização e seja por ela tida como relevante para a realização dos trabalhos.

Ocorre, todavia, que a intimação para entrega de documentos nem sempre é necessária (uma vez que a Fiscalização já pode dispor de todos os elementos hábeis à instrução do feito fiscal) e, além disso, a formalização do início da ação fiscal pode se dar, também, mediante lavratura de outros documentos, consoante estabelecido no art. 69 do mesmo RPTA, *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);
- 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.

Isto posto, a despeito da especificidade dos objetivos visados pelo legislador, entendeu o voto majoritário que o procedimento adotado pela Fiscalização nos presentes autos importou violação a formalidade essencial, daí decorrendo a nulidade do lançamento.

Com a devida vênia, ousou discordar deste entendimento.

Ainda que se entenda pela necessidade de lavratura prévia do AIAF no caso ora em apreço (posição esta da qual discordamos, uma vez que extrapola a própria “razão de ser” do referido documento), a nosso ver somente se poderia cogitar de nulidade do feito fiscal se constatado prejuízo a direito titularizado pelo sujeito passivo, *exempli gratia*, ao pleno exercício do seu direito à ampla defesa, o que não ocorreu na espécie.

Em outras palavras, mesmo para os que esposam o entendimento de que a lavratura prévia do AIAF constitui formalidade exigida pela legislação, cumpre salientar que as normas de regência do processo administrativo não se coadunam com a ideia de conferir a tal formalidade a prerrogativa de, por si só e a despeito da inexistência de prejuízo para as partes, invalidar todo o trabalho fiscal.

Com efeito, vários são os dispositivos que consagram a relativização de regras formais em *prol* do atendimento de valores maiores tutelados pela legislação processual administrativa (*v.g.*, os princípios da busca da verdade material, da economia processual, da eficiência administrativa, dentre outros).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

À guisa de exemplificação deste fato, cita-se a questão da produção de prova no âmbito do contencioso administrativo.

Segundo a legislação vigente, tal produção sujeita-se ao atendimento da forma e dos prazos estabelecidos, conforme se depreende do art. 8º do RPTA:

Art. 8º É assegurado ao interessado ampla defesa na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada de todas as provas que tiver, **desde que produzidas na forma e prazos legais.** (grifou-se)

Em complemento às disposições acima transcritas, a mesmo Diploma normativo prescreve, em seu art. 119:

RPTA:

Art. 119. Na impugnação será alegada, de uma só vez, a matéria relacionada com a situação fiscal de que decorreu o lançamento, inclusive a desconsideração de ato ou negócio jurídico, se for o caso, ou o pedido de restituição, com a indicação precisa:

(...)

Parágrafo único. Os documentos que constituam prova serão anexados à impugnação, inclusive os arquivos eletrônicos com certificado de integridade das informações, sob pena de preclusão. (grifou-se)

Como se não bastasse, a disciplina regulamentar desta questão é complementada no art. 141 do RPTA, *in verbis*:

Art. 141. As partes não poderão juntar documentos após o encerramento da fase de instrução processual, salvo motivo de força maior comprovado perante a Assessoria ou Câmara do Conselho de Contribuintes.

Parágrafo único. O requerimento de juntada de documento nos termos do caput será liminarmente indeferido, caso não esteja acompanhado de prova da ocorrência de força maior. (grifou-se)

Vê-se, portanto, que a produção da prova no âmbito do processo tributário administrativo encontra regramento exauriente na legislação mineira, inexistindo qualquer dúvida quanto ao momento em que deve ser exercida, sob pena de perda da oportunidade processual de fazê-lo (preclusão).

Não obstante, todos aqueles que militam junto a este Órgão julgador, quer na condição de Conselheiros, quer como advogados das partes, sabem que regularmente tais regras são relativizadas no decorrer dos julgamentos, bastando, para tanto, que se vislumbre a necessidade de assim proceder para fins de realização do *princípio da verdade material*.

Registre-se, por oportuno, que, à luz das razões que justificam a própria existência deste E. Conselho de Contribuintes, este Conselheiro entende correta a

prática de privilegiar sempre a busca da verdade real, objetivo este que há de se sobrepor inclusive às regras de cunho eminentemente formal/processual, desde que, evidentemente, não se configure prejuízo a qualquer das partes.

Como é sabido, em que pese a importância de ordenar os atos processuais, conferindo-lhes a necessária previsibilidade, não se pode perder de vista que, em situações específicas nas quais se opõem uma regra eminentemente formal e um valor maior tutelado pelo Direito, a decisão haverá de privilegiar este último, sob pena de alçar normas de natureza formal/processual/adjetiva (que são meramente servientes ao processo) a uma estatura que não lhes é própria, eis que de modo algum tais normas podem se constituir num fim em si mesmas.

Por este motivo, além do exemplo acima mencionado, pertinente à produção de prova, poder-se-ia citar ainda outras práticas no mesmo sentido, adotadas no CC/MG (e, a bem da verdade, em diversos outros órgãos julgadores administrativos), tais como a permissão para a realização de sustentação oral (de que trata o art. 160 do RPTA), a despeito de eventual intempestividade da respectiva solicitação.

Na visão deste Conselheiro, o caráter **instrumental** dos preceitos de índole processual (ou, em outros termos, o chamado “*princípio da instrumentalidade das formas*”) está claramente agasalhado também na legislação do estado de Minas Gerais, como se pode constatar nos dispositivos do RPTA a seguir arrolados:

Art. 9º **A errônea denominação dada à defesa, recurso ou reclamação não prejudicará a parte interessada**, salvo na hipótese de má-fé.

(...)

Art. 109. Na hipótese de erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, ou em virtude de condições peculiares a determinada região do território do Estado, **a apresentação de petição à autoridade fazendária incompetente**, desde que dentro do prazo legal, **não importará intempestividade**.

(...)

Art. 154 (...)

Parágrafo único. Por ocasião da apreciação da reclamação, **a intempestividade da impugnação poderá ser relevada pela Câmara de Julgamento, quando esta vislumbrar que assiste à parte direito quanto ao mérito da questão.** (grifou-se)

A propósito desta discussão, urge salientar que a jurisprudência majoritária tem reiteradamente encarecido o fato de que, em matéria processual e desde que resguardados os direitos das partes, **a forma não pode se sobrepor à substância**.

Por todos, cita-se a decisão proferida pelo Tribunal regional Federal da 4ª Região nos autos do AC nº 694 SC 2000.72.00.000694-0 (Primeira Turma, relatora Des. Vivian Josete Pantaleão Caminha):

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IPI. AUTUAÇÃO. MULTA. IRREGULARIDADE NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS. AUSÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. NÃO DEMONSTRAÇÃO DE EFETIVO PREJUÍZO. RESPONSABILIDADE. BOA-FÉ. VÍCIOS DE CONSENTIMENTO.

A FORMA DOS ATOS, SALVO NOS CASOS EM QUE ESSENCIAL, CONSTITUI MERO INSTRUMENTO, QUE É DESEJÁVEL E RECOMENDÁVEL PARA GARANTIA DA LISURA NA PRÁTICA DO ATO, PARA SUA MELHOR COMPREENSÃO E COMPROVAÇÃO, MAS CUJA AUSÊNCIA SOMENTE O INFIRMA SE FOR ESTABELECIDO O PREJUÍZO DISSO DECORRENTE. INEXISTINDO PREJUÍZO À DEFESA DO CONTRIBUINTE, QUE TEVE CIÊNCIA INEQUÍVOCA DA ATUAÇÃO DOS AGENTES FISCAIS, É DE SE AFASTAR SUA PRETENSÃO À ANULAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL POR AUSÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. (GRIFOU-SE)

Deste entendimento também não discrepa a doutrina especializada.

Para ilustrar, cita-se o escólio de Leandro Paulsen (*in* “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência”. 11ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 1.186):

RECONHECIMENTO DA NULIDADE FORMAL DEPENDE DE PREJUÍZO À DEFESA. NÃO HÁ REQUISITOS DE FORMA QUE IMPLIQUEM NULIDADE DE MODO AUTOMÁTICO E OBJETIVO. A NULIDADE NÃO DECORRE PROPRIAMENTE DO DESCUMPRIMENTO DO REQUISITO FORMAL, MAS DOS SEUS EFEITOS COMPROMETEDORES DO DIREITO DE DEFESA, ASSEGURADO CONSTITUCIONALMENTE AO CONTRIBUINTE JÁ POR FORÇA DO ART. 5º, LV DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ISSO PORQUE AS FORMALIDADES SE JUSTIFICAM COMO GARANTIDORAS DA DEFESA DO CONTRIBUINTE; NÃO SÃO UM FIM, EM SI MESMAS, MAS UM INSTRUMENTO PARA ASSEGURAR O EXERCÍCIO DA AMPLA DEFESA. ALEGADA EVENTUAL IRREGULARIDADE, CABE, À AUTORIDADE ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL. VERIFICAR, POIS SE TAL IMPLICOU EFETIVO PREJUÍZO À DEFESA DO CONTRIBUINTE. **DAÍ FALAR-SE DO PRINCÍPIO DA INFORMALIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.**

Referido entendimento é ratificado em diversas outras obras dedicadas especificamente ao estudo da processualística civil e administrativa, onde se reitera que o “*processo não é um fim em si mesmo, mas uma técnica desenvolvida para a tutela do direito material. O processo é realidade formal – conjunto de formas preestabelecidas. Sucede que a forma só deve prevalecer se o fim para o qual ela foi desenvolvida não lograr ter sido atingido*” (Fredie Didier Jr).

De igual modo, podem ser trazidas à consideração também as decisões tomadas por outros órgãos julgadores administrativos nesta matéria.

Confira-se, a propósito, os julgados a seguir colacionados:

MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO
EM SÃO PAULO – 3ª TURMA

ACÓRDÃO Nº 17-24890 DE 14 DE MAIO DE 2008

EMENTA: NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. A EXISTÊNCIA DE TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL NÃO É CONDIÇÃO PARA A VALIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL, PRESTANDO-SE O MESMO APENAS PARA DEMARCAR A EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE DO CONTRIBUINTE. NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE INTIMAÇÃO PRÉVIA. A FALTA DE INTIMAÇÃO OU SOLICITAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS PREVIAMENTE AO LANÇAMENTO NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA, SE A AUTORIDADE FISCAL DISPUSER DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA CARACTERIZAR A INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA E FORMALIZAR O LANÇAMENTO. (GRIFOU-SE)

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, QUARTA CÂMARA/SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, REL. FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ, ACÓRDÃO Nº 204-02025, DATA DA SESSÃO 05/12/2006:

TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. FALTA DE NOTIFICAÇÃO. AUSÊNCIA PREJUÍZO À DEFESA. CUMPRIDOS OS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA FUNDAMENTAR O LANÇAMENTO, NOTIFICADO O SUJEITO PASSIVO DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO, GARANTIDO O ACESSO A TODOS OS ELEMENTOS E TERMOS QUE MOTIVARAM A PRETENSÃO FISCAL E OPORTUNIZADO O DIREITO DE DEFESA, CONSUBSTANCIA-SE VÁLIDO O PROCEDIMENTO. (GRIFOU-SE)

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, QUARTA CÂMARA/SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, REL. HENRIQUE PINHEIRO TORRES, ACÓRDÃO Nº 204-00879, DATA DA SESSÃO 07/12/2005:

AS NULIDADES ABSOLUTAS LIMITAM-SE AOS ATOS COM VÍCIOS POR INCAPACIDADE DO AGENTE OU QUE OCASIONEM CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. A PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA SOMENTE PODE SER DECLARADA QUANDO O CERCEAMENTO ESTÁ RELACIONADO AOS DESPACHOS E ÀS DECISÕES E OCORRE EM FASE POSTERIOR À LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. O TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO NÃO É OBRIGATÓRIO E SUA INEXISTÊNCIA NÃO TRAZ QUALQUER PREJUÍZO À DEFESA. PRELIMINAR REJEITADA. (GRIFOU-SE)

Destarte, como se depreende dos excertos acima reproduzidos, descabe cogitar de nulidade na situação ora em análise.

Além de todas as razões já expostas, não se deve perder de vista também que a declaração de nulidade rege-se pelo disposto no art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), sendo dado à Fazenda Pública efetuar novo lançamento no prazo de 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Isto posto, é de se questionar a conveniência e a efetividade, à luz dos princípios da economia processual (este também um dos pilares reitores do Direito Processual) e da eficiência administrativa (insculpido no art. 37 da Constituição da República), de decisão que declara a nulidade de um Auto de Infração cuja renovação se dará exatamente nos mesmos termos (sujeição passiva, descrição da situação fática que lhe deu ensejo, infringências, penalidades, etc..) em que foi originalmente lavrado.

De fato, tendo em conta que, no presente caso, não se tem por descumprido nenhum dos preceitos constantes do art. 89 do RPTA, e considerando-se ainda que o motivo alegado para ensejar a nulidade é alheio ao referido Auto de Infração, nada obsta que o lançamento seja efetuado mediante lavratura do novo Auto de Infração, idêntico ao anterior, dispondo a Fiscalização, para tanto, de um prazo adicional de 5 (cinco) anos, a contar da decisão definitiva do presente PTA.

Logo, a única diferença entre o feito fiscal ora anulado e o novo Auto de Infração residirá, tão somente, no fato de que este último terá sido precedido de um AIAF, cuja imprescindibilidade foi decidida pelo voto majoritário, mesmo que sequer seja necessária a solicitação de qualquer documento por parte da Fiscalização.

Demais disso, ainda no tocante à alegada exigência de entrega prévia do AIAF ao sujeito passivo, impõe-se também o enfrentamento da seguinte questão: qual seria a antecedência mínima apta a legitimar o procedimento? Basta que isto seja feito, por exemplo, no dia anterior à entrega do Auto de Infração?

Alternativamente, exigir-se-ia a observância de antecedência mínima em horas (v.g., dez horas, dezoito horas, vinte e quatro horas, etc)? Em qualquer caso, qual seria o dispositivo legal ou regulamentar que disciplina a referida antecedência mínima?

Com a licença dos entendimentos em contrário, quer nos parecer que esta não é a melhor interpretação.

Como se não bastassem os argumentos anteriormente expendidos e mesmo ante a constatação de eventuais incorreções ou omissões na peça fiscal (o que, reitera-se, não entendemos ser o caso aqui), a legislação vigente mineira estabelece, *in litteris*:

Lei n° 6.763/75:

Art. 155. **Na lavratura de Auto de Infração** ou de Notificação de Lançamento, **será observado o seguinte:**

(...)

II - **as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com segurança a natureza da infração argüida. (grifou-se)

RPTA:

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração argüida. (grifou-se)

Por todo o exposto, rogando as vênias de estilo, entende este Conselheiro que a nulidade não se reputa configurada no presente caso.

Sala das Sessões, 15 de março de 2018.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Conselheiro**