

Acórdão: 22.977/18/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 15.000037900-19
Impugnação: 40.010141843-46, 40.010141842-65 (Coob.)
Impugnante: Wânia de Fátima Paiva
CPF: 304.582.186-34
Sebastião Hideraldo Pimentel (Coob.)
CPF: 335.381.666-68
Proc. S. Passivo: Hyana Paiva Pimentel
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - NULIDADE - PROCEDIMENTO FISCAL IRREGULAR – FALTA DE INTIMAÇÃO/INTIMAÇÃO IRREGULAR. Nos termos dos arts. 196 do Código Tributário Nacional, 10 a 12, 69, 70 e 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, deve-se lavrar o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, de forma regulamentar, para dar início à ação fiscal, e o Auto de Infração deve conter todas as informações necessárias de forma clara e precisa para seu entendimento. Constatado vícios formais do lançamento tendo em vista a ausência de tais elementos necessários à validade do ato administrativo, resultando em cerceamento do direito de defesa dos Impugnantes, não há como considerá-lo válido sob o ponto de vista formal.

Declarado nulo o lançamento. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais às quais chegou o Fisco mediante informações relativas às Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF, repassadas pela Secretaria da Receita Federal (RFB) a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG);

1 – deixar de recolher o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD devido sobre a doação de numerário em 2009, pelo Coobrigado;

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

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

Da Impugnação

Inconformados com as exigências Autuada e Coobrigado apresentam, conjunta e tempestivamente, e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 10/21, em síntese, aos seguintes argumentos:

- conforme se faz provar pela certidão de casamento acostada, os Impugnantes eram casados sob o regime da comunhão parcial de bens à época da suposta doação ocorrida em 2009 e desde 19 de janeiro de 1991;

- o fato gerador do ITCD é a transmissão de quaisquer bens ou direitos do patrimônio do doador para o patrimônio do donatário, a título não oneroso. Assim, relativamente aos bens e direitos integrantes da comunhão entre os cônjuges, não incide o ITCD quando da transferência de bens e direitos entre eles, já que não existe a transmissão de propriedade;

- por meio desse regime, os cônjuges possuem, na constância do matrimônio, a propriedade total dos bens e direitos que integram a união, sendo estes considerados como uma só universalidade. Ambos são proprietários do mesmo todo;

- assim, exigido o ITCD sobre a transferência, entre cônjuges, de valores que integram a comunhão, é de direito o cancelamento do lançamento;

- não há possibilidade jurídica da aludida doação. Na verdade, o que ocorreu foi erro quanto ao preenchimento da Declaração de Imposto de Renda;

- cita decisão do Superior Tribunal de Justiça sobre a impossibilidade da configuração de doação entre cônjuges;

- à época da suposta doação alegada pela Secretaria de Estado da Fazenda, nenhum dos cônjuges possuía bens particulares que fossem excluídos do patrimônio comum, o que, por derradeiro, torna impossível que, de fato, ocorresse qualquer espécie de doação entre as partes. Todos os bens dos cônjuges eram comuns, razão pela qual a doação é nula e, por consequência, o próprio fato gerador do tributo;

- tal fato se faz provar pela partilha extrajudicial de bens dos cônjuges, procedida em razão da separação avençada entre eles anos mais tarde, em 2011, a qual atesta que não havia nenhum bem que não integrasse o patrimônio comum do casal;

- quando da dissolução conjugal, a partilha restringiu-se à meação do patrimônio do casal, pois não existiam bens particulares que pertencessem a nenhum dos cônjuges, não havendo, inclusive, incidência de ITCD ou ITBI em virtude da divisão patrimonial;

- para corroborar ainda mais as alegações apresentam seus extratos bancários do ano-calendário 2009, que demonstram todas as movimentações financeiras realizadas, para provar que não se operou nenhuma espécie de doação;

- apresenta decisões de outros Tribunais para corroborar suas alegações;

- assim sendo, em um primeiro momento, impõe-se o reconhecimento da inexistência do fato gerador do tributo em comento, por impossibilidade jurídica da doação e por ausência de transferência de valores entre as partes, tendo em vista se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tratar de mero erro no preenchimento da Declaração de Imposto de Renda, com a consequente extinção da cobrança;

- em outro ponto, também merece ser acolhida a tese de decadência;

- cita o art. 155, inciso I da Constituição Federal e os arts. 9º, 17 e 23 da Lei Estadual n.º 14.941/03;

- a autoridade administrativa simplesmente confirma se o contribuinte recolheu, com exatidão, o crédito tributário, e realiza a homologação respectiva que implica o reconhecimento da quitação, até aquele momento, da obrigação inerente ao sujeito passivo da relação tributária, observado lapso decadencial do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, cujo *dies a quo* é o do fato gerador;

- todavia, outra regra decadencial incidirá nas seguintes hipóteses: (i) não houver pagamento antecipado; (ii) o pagamento for a menor, ou (iii) quando esse se der mediante a comprovação de dolo, fraude ou simulação, pois, nesses casos, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício previsto no art. 149, do Código Tributário Nacional, para o qual se aplica o prazo de cinco anos e a forma de contagem é estabelecida no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional;

- cita decisão do Superior Tribunal de Justiça;

- ao regulamentar a matéria, o art. 41 do Decreto Estadual n.º 43981/05, dispõe ser indispensável ao lançamento do ITCD a apresentação da Declaração de Bens e Direitos;

- entretanto, cumpre salientar que o Superior Tribunal de Justiça não acolhe a tese de que o termo inicial dessa prejudicial somente ocorreria com ciência inequívoca do fato gerador;

- portanto, o Estado de Minas Gerais extrapolou sua competência ao estipular que o prazo decadencial se iniciaria a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado com base nas informações relativas à caracterização do fato gerador do imposto, necessárias à lavratura do ato administrativo, obtidas na declaração do contribuinte ou na informação disponibilizada ao Fisco, inclusive no processo judicial;

- assim sendo, no tocante ao prazo decadencial, devem ser observadas as disposições contidas no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional;

- no caso, o lançamento deveria ser efetuado de ofício pela autoridade administrativa, na forma do art. 149, inciso II, do Código Tributário Nacional, a partir do primeiro dia do exercício seguinte aos 15 (quinze) dias contados da data da realização da doação, conforme art. 13, inciso VIII, da Lei n.º 14.941/03;

- de acordo com as informações constantes do Auto de Infração, bem como com a Declaração de Imposto de Renda, o suposto fato gerador teria ocorrido em 2009. Entretanto, o Fisco somente poderia realizar o lançamento de ofício a partir do vencimento da obrigação, ou seja, em 15 de janeiro de 2010 - data constante do próprio Auto de Infração. Dessa forma, conjugando os artigos supramencionados, o termo

inicial da contagem do prazo decadencial se deu em 1º de janeiro de 2011 e extinguiu-se em 1º de janeiro de 2016;

- ademais, se por um lado o Fisco utiliza-se dessa data de vencimento para o acréscimo de multa e juros, nada mais correto, inclusive, que a contagem do prazo decadencial se dê da forma acima exposta, corroborando o entendimento dos Tribunais Superiores colacionados;

- por fim, apenas por amor ao debate, caso não seja este o entendimento, importante salientar que a ciência inequívoca do Fisco quanto à ocorrência do suposto fato gerador se deu quando da entrega da Declaração de Imposto de Renda pelo contribuinte, na qual se comunicou a aludida doação. Tal fato ocorreu em abril de 2010. Sendo assim, o prazo inicial para a contagem do prazo se iniciaria em 1º de janeiro de 2011 e se extinguiria, da mesma forma, em 1º de janeiro de 2016;

- logo, por qualquer lado que se verifique, patente está configurada a decadência, uma vez que o lançamento perpetrado pelo Fisco somente se deu em 29 de novembro de 2016, com a entrega da notificação do Auto de Infração aos Impugnantes.

Ao final, pedem o conhecimento e total provimento da Impugnação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 153/163, contrariamente ao alegado na peça de defesa, em síntese, aos argumentos seguintes:

- todo o procedimento do Fisco Estadual seguiu, rigorosamente, a legislação em vigor para formalização do crédito tributário respectivo, pautando seus atos em observância ao Regulamento do Processo Tributário Administrativo – RPTA e, em especial, ao disposto na Lei Estadual n.º 14.941/03, que dispõe sobre o ITCD;

- cita o art. 142 do Código Tributário Nacional;

- para o presente Processo Tributário Administrativo, foram expedidos o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, documentando o início da ação fiscal para exigência do ITCD e multas cabíveis e, em 28 de outubro de 2016, o Auto de Infração consignando a cobrança do ITCD devido com as correspondentes multas;

- os Autuados foram intimados do Auto de Infração;

- o ITCD incide, entre outras hipóteses, na doação de quaisquer bens ou direitos a qualquer título, ainda que em adiantamento de legítima, conforme dispõe o art. 1º, inciso III da Lei n.º 14.941/03;

- a base de cálculo e a alíquota do ITCD e, por conseguinte, os valores exigidos para o imposto e as multas foram determinados em estrito cumprimento à Lei n.º 14.941/03;

- a mesma lei estabeleceu que o contribuinte do ITCD é, na transmissão por doação, o donatário, nos termos do disposto no seu art. 12, inciso II, e o coobrigado responsável é o doador, nos termos do art. 21, inciso III;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- no presente caso, portanto, foram corretamente eleitos para o polo passivo da obrigação tributária, a donatária como contribuinte do imposto e o doador na condição de responsável tributário coobrigado;

- a Multa de Revalidação, em razão do não pagamento do ITCD, foi corretamente exigida nos termos do art. 22, inciso II da Lei n.º 14.941/03 e a Multa Isolada, exigida pelo descumprimento da obrigação acessória de entrega da DBD, encontra-se capitulada no art. 25 do mesmo dispositivo legal;

- portanto, o Auto de Infração contém todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, e encontram-se legalmente embasadas as infrações cometidas e as penalidades aplicadas, tendo sido atendidos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade do lançamento, previstos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto n.º 44747/08;

- a Lei n.º 14.941/03 previu expressamente a obrigação de o contribuinte antecipar-se e recolher o imposto, ficando sujeito a posterior homologação pelo Fisco, que deverá ocorrer em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se deu a apresentação da Declaração de Bens e Direitos pelo contribuinte. Quando ocorre o Fato Gerador do ITCD, um dos deveres do contribuinte é comunicá-lo à SEF/MG, conforme art. 17 da Lei n.º 14.941/03;

- cita o art. 41 do Regulamento do ITCD, aprovado pelo Decreto n.º 43.981/05;

- no caso do ITCD, imposto que, por premissa, depende de uma declaração do contribuinte, o prazo para a Fazenda Pública efetuar o lançamento é de 5 (cinco) anos, que se inicia após o Fisco tomar ciência da ocorrência do fato gerador, seja pela declaração do contribuinte, seja por outro meio possível, capaz de propiciar o conhecimento e a correspondente ação fiscal de lançamento;

- a caracterização do fato gerador, com todos os elementos que o constituem só se completa com a declaração do contribuinte ou com a informação disponibilizada ao Fisco, para que haja a constituição do crédito tributário;

- o Fisco realizou o lançamento de ofício, executado quando há omissão dos deveres legalmente atribuídos ao Sujeito Passivo, conforme previsto pelo art. 149 do Código Tributário Nacional;

- os Autuados não efetuaram o pagamento do ITCD e não informaram a doação à autoridade administrativa, ou seja, omitiram a ocorrência do fato gerador. Por consequência, se informação não houve, tampouco seu pagamento, a autoridade administrativa não teve ciência dos fatos a partir da ação direta do contribuinte;

- a SEF/MG, com base em convênio de mútua colaboração com a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, obteve informações sobre doações nos dados declarados pelos Contribuintes nas DIRPF(s), tomando conhecimento da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, conforme Ofício n.º 446/2011/SRRF06/Gabin/Semac, de 17 de agosto de 2011;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

- as informações repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda pela Secretaria da Receita Federal, prestam-se unicamente à apuração de ocorrência do fato gerador e do devido recolhimento do tributo;

- fixou o legislador o *dies a quo* do prazo para extinção do direito de a Fazenda formalizar o crédito tributário no primeiro dia do exercício subsequente àquele em que toma conhecimento das informações necessárias ao lançamento;

- ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos, e a forma de contagem rege-se pelo inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional;

- cita a Consulta de Contribuinte n.º 030/07;

- em decisões recentes do Conselho de Contribuintes, como nos Acórdãos n.ºs 22.216/16/1ª, 4.641/16/CE, 22.399/17/1ª, 22.353/17/3ª, 22.478/17/1ª, têm prevalecido o entendimento pela procedência do lançamento do ITCD;

- nesse sentido, também têm decidido o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais e o Superior Tribunal de Justiça;

- o Poder Judiciário acolhe a tese de que o prazo de decadência só começa a contar a partir da ciência pelo Fisco do fato gerador do tributo;

- por conseguinte, conforme art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, para a doação ocorrida no ano-base 2007, e comunicada pela Receita Federal no ano de 2011, o termo inicial para contagem do prazo decadencial inicia-se, respectivamente, no dia 1º de janeiro de 2012, esgotando-se em 31 de dezembro de 2016, não estando, portanto, decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o presente crédito tributário;

- quanto ao mérito, a Autuada alega, em sua defesa, que recebeu a doação de seu cônjuge à época do fato gerador em 2009, com quem fora casada em regime de comunhão parcial de bens. Na constância do casamento, ambos os cônjuges possuíam a propriedade total de todos os bens, e o patrimônio de ambos deveria ser considerado uma só universalidade e apresenta documentos;

- de fato, pela análise dos documentos apresentados, durante o ano de 2009, período em que a doação foi declarada e a Fazenda Estadual pleiteia o correspondente pagamento do ITCD, doador e donatária estavam casados em regime de comunhão parcial de bens. Quando da dissolução conjugal, ocorrida em 2011, a partilha restringiu-se à meação do patrimônio do casal, não existindo bens particulares que pertencessem a nenhum dos dois, o que implicaria em incidência de ITCD ou ITBI em virtude da divisão patrimonial. O excedente à meação foi inferior ao limite de isenção como certificado pela SEF/MG (Escritura de Divórcio à fl. 55-verso);

- cita o art. 1º da Lei n.º 14.941/03;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a doação, nos termos do art. 538 do Código Civil, é o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere de seu patrimônio bens ou direitos para o patrimônio de outra pessoa;

- assim, como no caso em análise não ocorreu o aumento de patrimônio de quem recebeu o numerário em doação e a consequente diminuição do patrimônio de quem doou, não há que se falar em doação;

- o casamento contraído sob o regime de comunhão parcial de bens apresenta como característica o fato de que todos os bens adquiridos após o casamento integram o patrimônio comum do casal, independentemente de estarem registrados em nome de apenas um dos cônjuges, ressalvadas as exceções previstas no art. 1.659 do Código Civil;

- portanto, não se configurando nenhuma das exceções, mesmo após a transferência do numerário para a conta bancária da Autuada, esse valor continuará a integrar o patrimônio comum do casal, não se verificando doação ou qualquer alteração patrimonial passível de tributação pelo ITCD;

- dessa feita, e apoiando-se também em decisão análoga do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, no Acórdão n.º 22.499/17/1ª, que afastou a acusação fiscal em face de casamento com comunhão parcial de bens entre doador e donatário, entende-se não ser o presente caso motivo de fato gerador do ITCD.

Ao final, pede a acolhida da Impugnação, extinção integral do crédito tributário exigido no Auto de Infração e remessa do PTA para arquivamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais às quais chegou o Fisco mediante informações relativas às Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF, repassadas pela Secretaria da Receita Federal (RFB) a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG);

1 – deixar de recolher o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos – ITCD devido sobre a doação de numerário em 2009, pelo Coobrigado;

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

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

Processualmente, antes de se adentrar no mérito das exigências é necessário verificar se o lançamento cumpre as formalidades legais para constituir-se como peça capaz de formalizar o crédito tributário.

Contudo, no caso em análise, convém frisar que, em relação ao mérito, não há divergência entre as partes. Isso porque, a partir dos documentos apresentados pelos Impugnantes, o próprio Fisco concorda que inexistem nos autos pressupostos para

manutenção do lançamento, tendo em vista a incoerência de aumento de patrimônio de quem recebeu o numerário em doação e a consequente diminuição do patrimônio de quem doou, não havendo que se falar em doação.

Ressalte-se que o casamento contraído sob o regime de comunhão parcial de bens, como restou demonstrado nos autos, apresenta como característica o fato de que todos os bens adquiridos após o casamento integrem o patrimônio comum do casal, independentemente de estarem registrados em nome de apenas um dos cônjuges, ressalvadas as exceções previstas no art. 1.659 do Código Civil, que não se materializaram no caso concreto.

Assim, também no mérito, não devem ser mantidas as exigências.

Da Preliminar

O Auto de Infração, como ato administrativo que é, está sujeito a regime jurídico de direito público e, portanto, deve observar a exigência dos pressupostos de validade dos atos administrativos, quais sejam: competência, finalidade, forma, motivo e objeto.

A fiscalização tributária constitui atividade administrativa destinada à verificação, pela Administração Tributária, do pagamento dos tributos e do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Destaque-se que o Direito Tributário tem como característica a formalidade de seus atos, que devem ser praticados de acordo com as formas prescritas na legislação. Portanto, o poder de tributar deve atuar em estrita observância das normas prescritas em lei.

Neste sentido, já se manifestou Roque Antônio Carrazza em sua obra “ICMS”, Malheiros Editores, 9ª edição, a saber:

O lançamento é um ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto.

.....
Nesse sentido, é fácil compreendermos por que o lançamento é um ato administrativo do tipo *vinculado*. O agente fiscal não é livre para lançar ou deixar de lançar, nem para lançar de modo diverso ao predeterminado pela lei. (.....) Todas estas ideias encontram-se bem sinteticamente no parágrafo único, do art. 142, do CTN: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

O lançamento, não importando sobre qual tributo se refira, configura ato de vontade pelo qual o agente público aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta materializada no mundo real. Contudo, não é um exercício de livre manifestação de vontade, pois o agente está adstrito à lei.

Desta forma, a observância dos requisitos, pressupostos e formas prescritas em lei é de essencial importância para validação do lançamento tributário, pois, ao

contrário, corre-se o risco de maculá-lo tornando-o passível de contestação, decorrente da violação de algum de seus pressupostos que se relacionam com o procedimento preparatório (vício formal), ou da violação de algum de seus requisitos (vício material), os quais decorrem da norma tributária.

Portanto, o lançamento é ato administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

Proceder nos termos da lei, na hipótese de lançamento tributário e nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, é se pautar nos seguintes passos:

- 1 – verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2 – determinar o crédito tributário;
- 3 – calcular o imposto devido;
- 4 – identificar o sujeito passivo;
- 5 – identificar a penalidade (propor a penalidade a ser aplicada de acordo com a norma legal própria)

A melhor doutrina considera que os requisitos compreendem um conjunto de formalidades legais cuja observância integra a própria formação do ato de lançamento em si, ou seja, integra sua estrutura normativa executiva, contribuindo dessa forma para a sua validade, ao passo que os pressupostos compreendem um conjunto de formalidades legais (atos jurídicos e outras formalidades) que devem necessariamente anteceder à realização do ato de lançamento, contribuindo, também, para sua validade.

Logo, cada ato do procedimento haverá de perfazer-se segundo a norma legal, seguindo os pressupostos, requisitos e condições por ela estabelecidos para que o procedimento como um todo possa produzir os efeitos que lhe são próprios.

Nesse contexto, disciplinando os poderes da administração tributária e norteando os seus procedimentos, especialmente os da Fiscalização, assim dispõem os arts. 194 e 196 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

.....
Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. (Grifou-se)

Nessa linha, em obediência às diretrizes traçadas pela Lei Estadual n.º 6.763/75, o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Tais ordenamentos têm por objetivo precípuo que os atos da administração pública, especialmente os aqui ora analisados, se pautem por respeito a princípios fundamentais como os da legalidade, do devido processo legal, da segurança jurídica, da moralidade, do contraditório, da ampla defesa, da não surpresa e da transparência.

Ressalta-se que essas normas não existem em nosso ordenamento jurídico simplesmente por existir, elas estão presentes e dispostas de forma a serem plenamente observadas em homenagem e em decorrência dos princípios retrocitados e para que, desde seu início, o procedimento de fiscalização, que porventura venha a culminar em

possível lançamento e exigência de crédito tributário, tenha respaldo em provas robustas devidamente produzidas e, também, para que o contribuinte, desde o início do procedimento, seja dele devidamente cientificado, possa se opor às acusações postas e, inclusive, produzir provas que possam contraditar a posição do Fisco.

Entretanto, no caso em tela, depara-se com a omissão por parte da Fiscalização de procedimento formalístico preparatório essencial à conformação jurídica do lançamento às suas normas de regência, o que afeta a sua própria validação.

Segundo verifica-se dos autos, o Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF, fl. 02 foi enviado aos Impugnantes, por via postal, por meio de Aviso de Recebimento – AR (fls. 08/09), juntamente com o Auto de Infração.

Esse procedimento, da forma como perpetrado, contraria os dispositivos normativos retrotranscritos, que, clara e objetivamente, estabelecem a lavratura do Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF como precedente a qualquer procedimento fiscal, tendo por finalidade a cientificação do contribuinte da ação fiscal que será iniciada, bem como, requisitar os documentos necessários ao desenvolvimento dos trabalhos.

Como disposto no art. 74 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, as únicas hipóteses passíveis de dispensa da emissão prévia do Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF na realização do procedimento fiscalizatório são as constantes dos seus incisos I a IV, nas quais não se inclui a situação ora sob análise.

O procedimento adotado pela Fiscalização, suprimindo a fase inicial, impede que o contribuinte exerça o direito de providenciar respostas e provas às requisições e questionamentos “apresentados” mediante Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF, importando em supressão de fase de procedimento necessariamente a ser observada em face das disposições normativas já transcritas.

Em se cumprindo o procedimento previsto pela legislação e concedido, efetivamente, prazo para os contribuintes apresentarem suas alegações, após recebimento do Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF, poderiam eles já ter apresentado os documentos que ora juntaram aos autos e que, inclusive, foram acatados pelo Fisco que pede, ao final de sua manifestação (fl. 163), “*a acolhida da Impugnação, extinção integral do crédito tributário exigido no auto de infração e remessa do PTA para arquivamento*”.

No caso dos autos, a fase preambular foi suprimida, já que os Impugnantes receberam o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF juntamente com o Auto de Infração – AI, conforme demonstra o campo “Assunto” dos Avisos de Recebimento de fls. 08/09.

Significa dizer, que inexistente registro de que a ação fiscal teve início em momento anterior a lavratura do Auto de Infração e, conseqüentemente, dos autos não consta que tenha sido dada a oportunidade aos contribuintes de apresentarem os documentos requisitados pelo Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF, o que, pelo conjunto de provas dos autos, provavelmente impediria a lavratura do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Sobre o MPF, assim manifestam-se Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez López, (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição, Dialética, 2004, p. 112):

“Trata-se de um instrumento que visa permitir ao sujeito passivo assegurar-se da autenticidade da ação fiscal contra si instaurada, pois dá-lhe conhecimento do tributo que será objeto de investigação, dos períodos a serem investigados, do prazo para a realização do procedimento fiscal e do agente que procederá à fiscalização. Nasce, a partir da ciência, o direito subjetivo de que esse procedimento seja efetivamente obedecido no curso dos trabalhos. O fato de esse Mandado ter sido instituído por ato administrativo não exime a Administração de cumpri-lo, afinal a Fazenda pode se autolimitar de modo a garantir maior transparência no exercício da função pública. Seria, no mínimo, imoral a Administração emitir um ato em que se compromete a realizar determinado agir em benefício do administrado e depois unilateralmente descumprir o que fora prometido.

Assim, irregularidade no MPF configura-se vício de procedimento que pode acarretar a invalidade do lançamento. Esses vícios, no entanto, são passíveis de serem sanáveis no decorrer do procedimento fiscal pela supressão da omissão ou pela repetição do ato tido por irregular.”

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

ACÓRDÃO 1103-00.029

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

RELATOR MARCOS TAKATA

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ATO PREPARATÓRIO E INDISPENSÁVEL AO EXERCÍCIO DO LANÇAMENTO.

ACÓRDÃO 106-13156 - SEXTA CÂMARA. RELATOR: LUIZ ANTONIO DE PAULA.

EMENTA: MPF - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INVALIDADE - EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA - CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE PARA O LANÇAMENTO VÁLIDO - UMA VEZ CONSTATADA A AUSÊNCIA VÁLIDA E REGULAR, NOS MOLDES DETERMINADOS PELAS NORMAS ADMINISTRATIVAS PERTINENTES, EXPEDIDAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E SE TRATANDO DE ATO PROCEDIMENTAL IMPRESCINDÍVEL À VALIDADE DO ATOS FISCALIZATÓRIOS, NO EXERCÍCIO DE COMPETÊNCIA DO AGENTE FISCAL, É DE SE CONSIDERAR INVÁLIDO O PROCEDIMENTO, E, COM EFEITO, NULO O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO CONFORME EFETUADO, SEM A NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DO ATO MANDAMENTAL PRECEDENTE E INSEPARÁVEL DO ATO ADMINISTRATIVO FISCAL CONCLUSIVO.

ACÓRDÃO 101-94116 - PRIMEIRA CÂMARA. RELATORA: SANDRA MARIA FARONI.

NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE - AFORA AS HIPÓTESES DE EXPRESSA DISPENSA DO MPF, É INVÁLIDO O LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO FORMALIZADO POR AGENTE DO FISCO RELATIVO A TRIBUTOS NÃO INDICADOS NO MPF-F, BEM ASSIM CUJAS IRREGULARIDADES APURADAS NÃO REPOUSAM NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA QUE SERVIRAM DE BASE A LANÇAMENTOS DE TRIBUTOS EXPRESSAMENTE INDICADOS NO MANDADO.

São várias, também, as decisões deste Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG) nesse sentido, como a do Acórdão n.º 22.560/17/1ª, cuja ementa é a seguinte:

ACÓRDÃO: 22.560/17/1ª

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Idênticas, as decisões do CC/MG proferidas, dentre outras, segundo os Acórdãos n.ºs 13.836/00/2ª a 13.840/00/2ª; 22.561/17/1ª; 22.565/17/1ª; 22.570/17/1ª e 22.574/17/1ª.

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

Sustenta o Fisco que as informações que levaram a lavratura do Auto de Infração foram extraídas a partir do Ofício n.º 446/2011/SRRF06/Gabin/Semac (fls. 06/07).

Contudo, a análise deste documento demonstra que dele não constam os nomes dos Impugnantes e nem qualquer menção a valores.

Também não há nos autos cópias das declarações de renda das quais foram retirados os valores das supostas doações que ensejaram a lavratura do Auto de Infração.

Não consta nem mesmo uma certidão emitida com os valores que suportariam o lançamento, mesmo tendo citada sua existência no campo “Relatório” do Auto de Infração (fl. 03)

Nota-se neste ponto, uma divergência entre o que está citado no Auto de Infração (existência de uma certidão emitida pela Superintendência de Fiscalização da SEF/MG atestando o recebimento das importâncias descritas) e os documentos que constam dos autos.

Assim, não constam dos autos quaisquer documentos que permitam aos Impugnantes identificar como a Fiscalização chegou aos valores de base de cálculo do imposto e do próprio imposto.

Neste ponto, o lançamento não está revestido da certeza e liquidez necessárias para sua formalização, pois não há determinação do crédito tributário com base em fatos motivadores e, nem cálculo do imposto devido, para que o contribuinte saiba exatamente do que está sendo cobrado.

Por todas as questões acima expostas, conclui-se, também, que o lançamento não atende aos requisitos necessários à sua formalização, previstos nos incisos IV e VI do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais – RPTA, a saber:

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

.....

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

.....

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em declarar nulo o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 09 de maio de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

CC/MG