

Acórdão: 22.194/19/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 15.000038451-40  
Impugnação: 40.010142316-03, 40.010142317-86 (Coob.)  
Impugnante: Geraldo Gabrich  
CPF: 002.949.346-34  
Maria Eliza de Almeida Gabrich Pádua (Coob.)  
CPF: 028.116.046-50  
Proc. S. Passivo: Tiago Lopes Mosci  
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, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, o sujeito passivo deve ser regularmente intimado do início da ação fiscal e dos respectivos atos processuais. Na ausência desse procedimento ou irregularidade na intimação, não há como considerar válido o lançamento. Some-se a isso a divergência de citação no valor da doação apresentado no relatório do AI e na certidão da SEF, resultando no descumprimento do art. 142 do CTN.

**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) ao Autuado (donatário), no ano calendário de 2010, exercício de 2011, de acordo com as informações constantes da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) e repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais pela Receita Federal do Brasil (RFB).

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Inconformados, o Autuado e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 10/14, acompanhada dos documentos de fls. 15/20.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 24/27, refuta a arguição da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 14/06/17, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização: 1) traga aos autos a comunicação feita ao Contribuinte acerca da existência de doações de numerário informada pela Receita Federal do Brasil - RFB, e não declarada à SEF/MG; 2) apresente demonstrativo de cálculo da apuração do ITCD exigido, em reais e em UFEMG. Em seguida, vista aos Impugnantes. Vencido o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Relator), que considerava desnecessária a diligência. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa, (fls. 29)

A Fiscalização manifesta-se às fls. 34/35.

Aberta vista para o Impugnante, que se manifesta às fls. 43/44, reiterando a alegação apresentada em sede de impugnação.

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às fls. 46/47, ratificando a 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) ao Autuado (donatário), no ano calendário de 2010, exercício de 2011, de acordo com as informações constantes da Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) e repassadas à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais pela Receita Federal do Brasil (RFB).

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

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

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

De início, cumpre ressaltar que o Direito Tributário tem como característica a formalidade de seus atos, que devem ser praticados de acordo com as formas

prescritas na legislação. Portanto, o poder de tributar deve atuar em estrita observância das normas 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do Estado de Minas Gerais – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, assim prescreve em seus arts. 69, 70 e 74, *in verbis*:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(...)

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

§ 1º A solicitação deverá ser cumprida pelo sujeito passivo imediatamente, ou no prazo estabelecido pela autoridade solicitante.

(...)

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

(...)

Art. 74. Nas hipóteses abaixo relacionadas o Auto de Infração documentará o início da ação fiscal, ficando dispensada a lavratura prévia do Auto de Início de Ação Fiscal, Auto de Apreensão e 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 10.000.019.374-61, fls. 02, não foi completamente preenchido, já que está em branco a informação da data do início da ação fiscal e foi enviado aos Sujeitos Passivos, por via postal, por meio de Aviso de Recebimento (AR), num mesmo envelope, juntamente com o Auto de Infração, conforme documentos de fls. 08/09.

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.

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

Por meio do AIAF lavrado, a Fiscalização requisita do Autuado 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 lavrou o AI e o entregou, no mesmo ato, aos Autuados.

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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 FISCAIS QUE CULMINAM NO ATO DE LANÇAMENTO. A PORTARIA QUE REGULA OS MPF LANÇA SUPORTE NO DECRETO E NO ART. 196 DO CTN. TANTO O DECRETO COMO A PORTARIA PRESCREVEM A EMISSÃO DE MPF ANTES OU NO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL, E NÃO NO FIM OU COM SEU ENCERRAMENTO, E ATÉ MESMO NOS CASOS QUE OS DIPLOMAS PERMITEM O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL SEM MPF, ELES DETERMINAM QUE O MPF DEVA SER EMITIDO NO PRAZO DE CINCO DIAS DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. EMISSÃO DE MPF-F PARA APURAÇÃO DE INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO DE IPI, EM QUE OS ELEMENTOS DE PROVA QUE SERVIRAM DE BASE ÀQUELA SÃO DIVERSOS DOS EMPREGADOS PARA APURAÇÃO DE IRREGULARIDADES DE TRIBUTO DISTINTO - O QUE IMPÕE A EMISSÃO DE MPF-C PARA INICIAR NOVOS PROCEDIMENTOS FISCAIS. EMISSÃO DE MPF-C, NO FIM DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS DE APURAÇÃO DE IRPJ, IRRF, CSLL, E COFINS, CONSTITUI DESCUMPRIMENTO DOS PRECEPTIVOS DO DECRETO E DA PORTARIA QUE INQUINAM OS ATOS DE LANÇAMENTO DE NULIDADE POR VICIO FORMAL.

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS PRESENTES AUTOS. ACORDAM OS MEMBROS DA 1ª CÂMARA / 3ª TURMA ORDINÁRIA DA PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, POR MAIORIA DE VOTOS, ACOLHER A PRELIMINAR DE NULIDADE POR EMISSÃO EXTEMPORÂNEA DO MPF, NOS TERMOS DO RELATÓRIO E VOTO QUE INTEGRAM O PRESENTE JULGADO.

**ACÓRDÃO 101-94060. 1ª CÂMARA. RELATORA: SANDRA FARONI. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-NATUREZA- O MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL NÃO É MERO INSTRUMENTO DE CONTROLE INTERNO, ATRIBUINDO CONDIÇÕES DE PROCEDIBILIDADE AO AGENTE DO FISCO COMPETENTE PARA O EXERCÍCIO DA AUDITORIA FISCAL, SENDO, POR CONSEQUENTE, ATO PREPARATÓRIO E INDISPENSÁVEL AO EXERCÍCIO DO LANÇAMENTO.**

**ACÓRDÃO 106-13156 - SEXTA CÂMARA. RELATOR: LUIZ 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 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 INDICADO NO MPF-F, BEM ASSIM CUJAS IRREGULARIDADES APURADAS NÃO REPOUSAM NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA QUE SERVIRAM DE BASE A LANÇAMENTOS DE TRIBUTOS EXPRESSAMENTE INDICADO NO MANDADO.

São várias, também, as decisões deste Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CCMG) nesse sentido, como a do Acórdão nº 22.560/17/1ª, cuja ementa é a seguinte:

ACÓRDÃO: 22.560/17/1ª

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

Idênticas as decisões do CCMG 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.

Necessário destacar ainda que, no caso dos autos, constatam-se outros equívocos no Auto de Infração.

Tem-se que a informação da doação constante das DIRPF, conforme Certidão de fls. 07, emitida pela Superintendência de Fiscalização – SUFIS, certifica a existência de doação em espécie no valor de R\$ 40.555,85 (quarenta mil, quinhentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e cinco centavos) no ano-base de 2010.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante, ao efetuar o lançamento a Fiscalização descreveu no Relatório do Auto de Infração a seguinte irregularidade:

Deixou de recolher o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), no valor original total de R\$ 2.212,61 devido sobre a doação de numerário no montante de R\$ 44.252,15 até o ano de 2010 (Grifou-se).

Verifica-se, portanto, não haver coincidência entre os valores declarados como doados R\$ 40.555,85 (quarenta mil, quinhentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e cinco centavos) e o valor constante do Auto de Infração R\$ 44.252,15 (quarenta e quatro mil reais, duzentos e cinquenta e dois reais e quinze centavos).

Outrossim, não constam dos autos quaisquer documentos que permitam ao Contribuinte identificar como a Fiscalização chegou aos valores de base de cálculo do imposto R\$ 44.252,15 (quarenta e quatro mil, duzentos e cinquenta e dois reais e quinze centavos) e do próprio imposto R\$ 2.212,61 (dois mil, duzentos e doze reais e sessenta e um centavos), já que, conforme visto, o valor efetivamente doado foi de R\$ 40.555,85 (quarenta mil, quinhentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e cinco centavos).

Ademais, o Auto de Infração, de modo impreciso, menciona que a doação ocorrera até o ano de 2010, de modo diferente na mencionada certidão, onde consta que as doações ocorreram no ano-base de 2010. Pode-se indagar, na forma posta, se ocorreram doações anteriormente ao exercício de 2011.

O critério temporal da regra matriz de incidência do ITCD diz que, na doação, tratando-se de bens móveis, a materialização da transmissão dá-se pela tradição. Em tese, a regra do *tempus regit actum* consagra a aplicação da norma vigente à época da ocorrência do fato gerador. O momento da ocorrência do fato gerador irá determinar a aplicação efetiva da norma ao caso concreto, por isso a sua importância.

Posteriormente, em diligência convertida pela 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CC/MG), a Fiscalização, em Manifestação às fls. 34/35, esclareceu que o valor de R\$ 44.252,15 (quarenta e quatro mil, duzentos e cinquenta e dois reais e quinze centavos) foi obtido mediante atualização do valor pela conversão em UFEMG, sendo reaberto prazo regulamentar aos Sujeitos Passivos para manifestação acerca desse esclarecimento. Entretanto, permanece a imprecisão em relação à data da ocorrência das doações.

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

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

(Grifou-se.)

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

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

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

Art. 8°.

(...)

§ 4° - 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 -, excluídas 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 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em declarar nulo o lançamento. Vencido o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, que não o considerava nulo. Participaram do julgamento, além do signatário, e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 31 de julho de 2019.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente / Relator**

CS/D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	22.194/19/2 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	15.000038451-40	
Impugnação:	40.010142316-03, 40.010142317-86 (Coob.)	
Impugnante:	Geraldo Gabrich CPF: 002.949.346-34 Maria Eliza de Almeida Gabrich Pádua (Coob.) CPF: 028.116.046-50	
Proc. S. Passivo:	Tiago Lopes Mosci	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Na decisão proferida, acordou a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em declarar nulo o lançamento, tendo em vista a constatação de que o Autuado e a Coobrigada foram intimados do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) juntamente com a intimação da lavratura do Auto de Infração (AI), conforme Aviso de Recebimento constante dos autos (fls. 08/09).

O voto deste signatário foi no sentido de não declarar a nulidade do lançamento em decorrência destes fatos.

A autuação sob análise versa sobre a constatação de que o Autuado deixou de recolher o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação sobre Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, referente à doação de numerário recebida de Maria Eliza de Almeida Gabrich Padua (Coobrigada/Doadora).

Deixou, ainda, de entregar a Declaração de Bens e Direitos – DBD, prevista no *caput* do art. 17 da Lei nº 14.941/03.

São exigidos, portanto, o ITCD, a Multa de Revalidação prevista no art. 22, inciso II, e a Multa Isolada capitulada no art. 25, todos da Lei nº 14.941/03.

Devido a essa irregularidade cometida pelo Autuado, a Fiscalização somente tomou conhecimento da doação quando foi informada pela Superintendência da Receita Federal do Brasil - Ministério da Fazenda, por meio do ofício, em cumprimento a Convênio de Cooperação Técnica, firmado nos termos do art. 199 do Código Tributário Nacional – CTN.

As informações acerca da doação foram certificadas pela Superintendência de Fiscalização da SEF/MG, conforme certidão, onde constam os nomes de doador e donatário, o valor doado em espécie e o ano-base.

À vista das informações acima, cabe analisar agora se a constatação de que o Autuado e a Coobrigada foram intimados da lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal, juntamente com a intimação da lavratura do Auto de Infração, deve ou não suscitar a nulidade do lançamento.

### **Das obrigações que não foram cumpridas pelo contribuinte**

No caso presente, o fato gerador do ITCD, segundo o inciso III do art. 1º da Lei nº 14.941/03, é a doação a qualquer título. Veja-se:

Art. 1º. O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD - incide:

(...)

III - na doação a qualquer título, ainda que em adiantamento da legítima;

O donatário é o contribuinte deste imposto, conforme dispõe o art. 12, inciso II da já citada lei. Confira-se:

Art. 12. O contribuinte do imposto é:

(...)

II - o donatário, na aquisição por doação;

Sua obrigação de pagar o imposto encontra-se prevista no art. 13, inciso VIII da mesma lei, que assim dispõe:

Art. 13. O imposto será pago:

(...)

VIII - nas transmissões por doação de bem, título ou crédito não referidas nos incisos anteriores, no prazo de até quinze dias contados da ocorrência do fato jurídico tributário;

Note-se que, ocorrido o fato gerador, o ITCD é um imposto do qual o lançamento depende, fundamentalmente, não apenas da obrigação do contribuinte de pagar o imposto, mas também a de informar à Fazenda Pública, por meio da apresentação da Declaração de Bens e Direitos. Esta obrigação encontra-se no art. 17 da Lei nº 14.941/03, que assim dispõe:

Art. 17. O contribuinte apresentará declaração de bens com discriminação dos respectivos valores em repartição pública fazendária e efetuará o pagamento do ITCD no prazo estabelecido no art. 13.

§ 1º A declaração a que se refere o caput deste artigo será preenchida em modelo específico instituído mediante resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

§ 2º O contribuinte deve instruir sua declaração com a prova de propriedade dos bens nela arrolados, juntando fotocópia do último lançamento do IPTU ou do ITR, conforme seja o imóvel urbano ou rural.

§ 3º Apresentada a declaração a que se refere o "caput" deste artigo e recolhido o ITCD, ainda que intempestivamente, o pagamento ficará sujeito à homologação pela autoridade fiscal no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao da entrega da declaração.

§ 4º Expirado o prazo a que se refere o § 3º sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em análise, se o contribuinte tivesse cumprido suas obrigações de informar e de pagar o imposto devido, não haveria razão para o lançamento de ofício.

Claro se mostra que, segundo o artigo acima transcrito, tanto a obrigação do donatário declarar quanto a de pagar o imposto independem de qualquer ação da autoridade fazendária, inclusive a de intimá-lo previamente, por meio do AIAF.

**Da desnecessidade de intimar o contribuinte para obter as informações indispensáveis ao lançamento de ofício**

Observe-se que, se o contribuinte não cumpre sua obrigação de informar sobre os elementos que caracterizam o fato gerador, cabe à autoridade administrativa realizar o lançamento de ofício, conforme disposto no art. 149 do CTN, *in verbis*:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

Em consonância com a Lei nº 14.941/03, estabeleceu o Regulamento do ITCD (RITCD), aprovado pelo Decreto nº 43.981/05, no seu art. 41, com as alterações introduzidas pelo Decreto nº 44.317/06, com vigência a partir de 01/01/06:

Art. 41. São indispensáveis ao lançamento do ITCD:

I - a entrega da declaração de que trata o art. 31, ainda que intempestivamente;

II - o conhecimento, pela autoridade administrativa, das informações relativas à caracterização do fato gerador do imposto, necessárias à lavratura do ato administrativo, inclusive no curso de processo judicial.

Parágrafo único. O prazo para a extinção do direito de a Fazenda Pública formalizar o crédito tributário é de cinco anos contados 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte ou na informação disponibilizada ao Fisco, inclusive no processo judicial.

(Grifou-se).

Consequência da interpretação dos dispositivos acima transcritos é que, não tendo o contribuinte cumprido essa obrigação, não fica a Fazenda Pública proibida de lançar; aliás, muito pelo contrário, é seu poder/dever realizar o lançamento, desde que tenha sido informada por alguma outra forma legalmente admitida.

A previsão legal para que o Fisco mineiro receba as informações, relativas à doação objeto do lançamento, da Receita Federal foi estabelecida por meio do Convênio de Cooperação Técnica, firmado nos termos do já citado art. 199 do CTN. Resta comprovado que o meio de acesso, assim como a informação repassada pelo órgão federal ao Fisco estadual, foram lícitos.

O art. 142 do CTN menciona os elementos necessários para a realização do lançamento: ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo e aplicação da penalidade cabível.

Já o parágrafo único desse mesmo artigo determina que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, o que significa dizer que, tendo tomado ciência dos elementos caracterizadores do fato gerador, não cabe aplicação da discricionariedade por parte da autoridade fazendária competente quanto a lançar ou não.

Verificado o fato gerador do imposto e reunidas as informações necessárias ao lançamento, somente cabe à autoridade administrativa realizar o lançamento. Veja-se:

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

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

No presente caso, todos esses elementos indispensáveis ao lançamento chegaram ao conhecimento da autoridade fazendária estadual mineira por meio da Receita Federal, e não por informação prestada pelo Autuado.

O Fisco mineiro tomou conhecimento das seguintes informações:

- a que permitiu constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação, ou seja, a doação realizada;

- aquela que permitiu a determinação da matéria tributável, ou seja, a quantia em espécie doada, que foi tomada como base de cálculo, sobre a qual incide a alíquota, para se chegar ao montante do ITCD devido;

- a que permitiu a identificação do donatário, bem como do doador, os quais figuram no polo passivo da obrigação tributária.

Quanto à aplicação da penalidade cabível, essa decorreu da confrontação da conduta do donatário com a legislação já citada, para constatação de que o imposto devido não havia sido pago e, ainda, de que a obrigação de informar não havia sido cumprida. Estas duas verificações são decorrentes de mera consulta aos bancos de dados da SEF/MG. Ou há registro de pagamento do imposto pelo donatário, ou não há. Ou há registro da transmissão da DBD, ou não há. Para se realizar estas duas constatações não há sentido algum em intimar o donatário, por meio de AIAF.

Realizadas essas constatações, coube apenas ao Fisco buscar na Lei nº 14.941/03 as penalidades previstas: para a falta de pagamento do imposto foi exigida a Multa de Revalidação do art. 22, inciso II desta lei, e para a falta de entrega da declaração foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 25 do mesmo diploma legal.

Sendo assim, não há razão para intimar o contribuinte a apresentar informações para o lançamento, pois essas informações já haviam sido fornecidas pela Receita Federal. Além disso, o Autuado deveria ter apresentado a Declaração de Bens e Direitos - DBD e não o fez.

Tal suposta obrigação de intimar que se atribui ao Fisco se mostra ilógica. Afinal, a obrigação legal de declarar e pagar o imposto não decorrem da intimação e, sim, da ocorrência do fato gerador, conforme deflui do texto legal já transcrito, em especial, o art. 13 da Lei nº 14.941/03. E se a Fiscalização já recebeu de outra fonte lícita as informações necessárias, que sentido teria intimar o Autuado a fornecer as mesmas informações?

### **Do não exercício do poder/dever de investigar**

O CTN nos arts. 194/200, assim como a Lei nº 6.763/75 nos arts. 201/206, propiciam ao Fisco o poder/dever de fiscalizar os contribuintes, de forma a averiguar se a legislação tributária está sendo devidamente cumprida.

Imagine-se que, em função da atividade fiscalizadora, algum dano ou prejuízo pudesse vir a ser causado ao contribuinte. Se assim fosse, para assegurar seus direitos, seria útil e necessário cientificá-lo, devidamente, das providências que viessem a ser tomadas pelo Fisco, a fim de permitir que este se resguardasse e protegesse de qualquer dano ilegal que essa conduta estatal lhe pudesse causar.

Ocorre que, no presente caso, nenhuma iniciativa investigatória do Fisco mineiro se fez necessária. Como já esclarecido acima, recebidas as informações repassadas pela Receita Federal, somente coube ao Fisco mineiro lavrar o AIAF, realizar o lançamento por meio da lavratura do Auto de Infração e, então, intimar o Sujeito Passivo da lavratura desses documentos.

Sendo assim, estando provado que a troca de informações entre os Fiscos federal e estadual é revestida de legalidade, não há nenhum aspecto da conduta do

Fisco que justificasse uma comunicação prévia, ou seja, anterior ao lançamento em si. Dito de outra forma: não há nada na conduta do Fisco, prévia ao lançamento, que tenha implicado em risco, mesmo que remoto, de dano ilícito ao contribuinte.

Cabe, também, observar que a previsão legal contida no art. 196 do CTN aqui não encontra aplicação direta, já que ela trata da obrigação, atribuída à autoridade administrativa, de lavrar os termos necessários que documentem o início do procedimento, porém, não em qualquer circunstância; e sim quando da realização de quaisquer diligências. Veja-se a redação do referido artigo:

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)

O sentido da palavra “diligência”, no dispositivo legal acima, deve ser entendido como a atividade de investigação, como em “averiguação sistemática de algo”, ou de “busca minuciosa de informações”. Entretanto, nesse caso em análise não foi necessária qualquer diligência, como já esclarecido acima, já que os dados necessários à lavratura da peça fiscal já haviam sido fornecidos por fonte lícita.

#### **Da não aplicabilidade do direito de não surpresa**

Há os que mencionam como justificativa para a intimação da lavratura do AIAF antes da intimação da lavratura do Auto de Infração, o “direito da parte de não surpresa”, que no novo Código de Processo Civil (CPC) é relacionado aos arts. 9, 10, 493 e 933. Veja-se:

Art. 9º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.

(...)

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

(...)

Art. 493. Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento do mérito, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a decisão.

Parágrafo único. Se constatar de ofício o fato novo, o juiz ouvirá as partes sobre ele antes de decidir.

(...)

Art. 933. Se o relator constatar a ocorrência de fato superveniente à decisão recorrida ou a existência de questão apreciável de ofício ainda não examinada que devam ser considerados no

juízo de julgamento do recurso, intimará as partes para que se manifestem no prazo de 5 (cinco) dias.

§ 1º Se a constatação ocorrer durante a sessão de julgamento, esse será imediatamente suspenso a fim de que as partes se manifestem especificamente.

§ 2º Se a constatação se der em vista dos autos, deverá o juiz que a solicitou encaminhá-los ao relator, que tomará as providências previstas no caput e, em seguida, solicitará a inclusão do feito em pauta para prosseguimento do julgamento, com submissão integral da nova questão aos julgadores.

Pela redação dos artigos acima transcritos, verifica-se que esse direito está inserido no âmbito do processo judiciário, quando o juiz se vê impedido de decidir sobre temas que não eram objeto da pretensão resistida.

Sendo assim, o direito da parte não ser surpreendida pelo juiz, que poderia decidir sobre tema não debatido, não pode se confundir com um pretense direito de não surpresa do contribuinte, frente à autoridade fazendária, que aprecia fato gerador informado por terceiro, quando o sujeito passivo deixou de cumprir a obrigação de informar. Qual surpresa pode advir daí se foi o próprio donatário quem informou à Receita Federal, em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF, a respeito da doação recebida?

#### **Início do direito de ampla defesa e do contraditório a partir da notificação do lançamento de ofício**

O jurista Waldir Vitral, em seu Vocabulário Jurídico, esclarece que o lançamento da obrigação tributária “*consiste no ato ou conjunto de atos emanados da administração, dos particulares ou de ambos coordenadamente, destinados a estabelecer em cada caso particular a configuração do pressuposto de fato, a medida imponível e alcance quantitativo da obrigação, segundo Fonrouge*”.

É, portanto, a partir do lançamento que surge, para o contribuinte do tributo, a obrigação de pagar a quantia apurada. Sendo assim, é natural e lógico que, somente após o lançamento, se justifique seu direito de defesa frente a este lançamento; e não antes dele.

Se o lançamento de ofício somente ocorreu porque o Sujeito Passivo não havia cumprido suas obrigações, como já relatado, e o Fisco não fez mais do que lavar o AIAF, realizar o lançamento e intimar o contribuinte da lavratura dos dois documentos, pode-se afirmar que o direito de defesa e o contraditório estão inteiramente assegurados à Autuada e à Coobrigada a partir da intimação do lançamento.

Não há qualquer aspecto da conduta do Fisco mineiro que escape, ou limite, ou impossibilite a ampla defesa do Autuado e da Coobrigada em decorrência do fato gerador decorrente da conduta destes, da troca de informações entre Fiscos e dos aspectos próprios do lançamento em si. Todos esses temas são passíveis de arguição pela Defesa, após o lançamento.

Frise-se que o direito de defesa é assegurado a partir da fase da impugnação, conforme *caput* do art. 117 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim dispõe:

Art. 117. A impugnação será apresentada em petição escrita dirigida ao Conselho de Contribuintes e entregue na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o impugnante ou na Administração Fazendária indicada no Auto de Infração, no prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação do lançamento de crédito tributário ou do indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário. (Grifou-se).

Não há, portanto, previsão legal de apresentação de defesa em uma fase prévia, anterior à intimação do lançamento. E muito menos no caso em análise, em função da conduta do Fisco já descrita anteriormente.

Sendo assim, não se pode afirmar que, no presente caso, o direito à ampla defesa foi comprometido. Esse direito foi assegurado aos Sujeitos Passivos exatamente a partir do momento em que estes, cientificados da lavratura do AI, poderiam oferecer plenamente sua defesa.

Também o direito ao contraditório somente ganha sentido quando a autoridade administrativa intima o Sujeito Passivo da emissão do instrumento de lançamento do crédito tributário; e não antes desse ato.

#### **Das funções do AIAF**

A lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal encontra-se prevista no art. 69 do 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.

(Grifou-se).

É possível afirmar que a principal função do AIAF encontra-se prevista no art. 207 do RPTA, que assim dispõe:

Art. 207. O contribuinte poderá, mediante denúncia espontânea, procurar a repartição fazendária a que estiver circunscrito para comunicar falha, sanar irregularidade ou recolher

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributo não pago na época própria, desde que não relacionados com o objeto e o período de ação fiscal já iniciada. (Grifou-se).

Ora, após a emissão do AIAF, o contribuinte fica impossibilitado de procurar a repartição fazendária para realizar denúncia espontânea, com o fim de sanar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, na medida em que o AIAF vincula esse impedimento ao objeto e ao período de ação fiscal lá descritos.

Note-se que essa é a principal razão da existência do AIAF: impedir o contribuinte de autodenunciar-se, de forma que, no período de vigência desse instrumento legal, este não poderá gozar dos benefícios relacionados às multas que lhe podem vir a ser exigidas, como no caso da multa de mora prevista no art. 56, inciso I, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

- a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;
- b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;
- c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso.

(Grifou-se).

Este impedimento à autodenúncia adquire utilidade somente quando a Fiscalização necessita de tempo entre o início da ação fiscal e a lavratura do Auto de Infração. Já no presente caso, como não havia necessidade de um lapso de tempo no qual o contribuinte deveria estar, segundo o interesse público, obstaculizado em seu direito, a lavratura do AIAF mostra-se um ato meramente formal.

Mas, essa não é a única imposição à conduta do contribuinte que decorre da intimação da lavratura do AIAF. Há ainda a previsão do art. 70 do RPTA quanto à obrigação deste informar e apresentar documentos:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

(Grifou-se)

Enfatize-se que, pelas razões já expostas, os efeitos da intimação do contribuinte quanto à lavratura do AIAF são uma restrição quanto ao direito de autodenúncia e, eventualmente, a imposição de uma obrigação de informar e apresentar documentos.

Frente às finalidades da lavratura do AIAF descritas acima, evidencia-se que, quanto à Autuada e à Coobrigada, a intimação do AIAF concomitante à intimação do AI não traz, como não poderia trazer, prejuízo a qualquer delas. O exercício do direito de defesa e do contraditório foram plenamente exercidos pelo Autuado, na fase própria, que é aquela posterior à intimação do sujeito passivo quanto à ocorrência do lançamento, como já explicitado anteriormente.

Cabe, ainda, concluir pela perda de sentido em manter-se o formalismo da obrigatoriedade de emissão do AIAF nos casos em que sua lavratura não atenda as finalidades estabelecidas pela legislação para este instrumento, o que implicaria em valorizar a forma em detrimento do fim a que se destina, onerando desnecessariamente o Erário, sem que o ato possa produzir qualquer efeito justificável em favor do contribuinte.

Há, inclusive, circunstâncias expressas que ensejam a desnecessidade da emissão do AIAF, uma vez que indicam situações nas quais a sua finalidade já se encontra satisfeita pelo fato consumado ou pela própria desnecessidade do cumprimento de um procedimento meramente formal, que não guarda em si próprio o objetivo de sua execução, já que sua finalidade se encontra suprida por outra via.

Não por outro motivo, existem no RPTA hipóteses cuja constatação de sua ocorrência resultará na dispensa da emissão do AIAF. Veja-se seu art. 74:

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).

### **Da previsão de lavratura prévia do AIAF**

Os acórdãos que deliberaram pela nulidade do lançamento apontam precisamente esse art. 74 do RPTA como sendo a fonte inequívoca da obrigação da Fazenda Pública de entregar o AIAF ao contribuinte, antes de entregar-lhe o Auto de Infração.

Note-se que este art. 74 dispõe sobre a desnecessidade de **lavratura prévia do AIAF** nas hipóteses que especifica, conforme já transcrito acima.

Ora, a lavratura do AIAF, em todos os casos em que este não é dispensado, é feita antes do Auto de Infração, como condição indispensável do sistema de processamento eletrônico da SEF/MG; assim como toda emissão de AIAF depende da emissão prévia da Ordem de Serviço (OS).

Não há, portanto, por previsão legal e por limitação imposta pelo sistema operacional da SEF/MG: lavratura de AIAF sem prévia Ordem de Serviço; assim como não há lavratura de Auto de Infração sem prévia lavratura de AIAF, salvo as hipóteses excetuadas no art. 74 do RPTA.

O que se faz *mister* diferenciar é a lavratura do AIAF e a consequente intimação do contribuinte quanto a esta lavratura. Esses dois atos do processo administrativo tributário encontram-se claramente diferenciados, porque o AIAF atualmente é emitido, como regra geral, por meio do sistema de processamento de dados da SEF/MG. Por essa razão, somente se a autoridade fazendária estiver na repartição fazendária, diante de uma estação de trabalho, será possível lavar este documento, o qual será, posteriormente, entregue ao contribuinte, seja em mãos, contra assinatura no campo próprio, seja por meio do envio pelos Correios. A entrega da “via do contribuinte” constitui sua intimação da lavratura do AIAF. Na impossibilidade de realização deste último ato por uma dessas formas, restará a intimação por edital.

Tal distinção entre lavratura do AIAF e intimação do contribuinte quanto à lavratura do AIAF fica evidente quando analisada a redação do art. 70 do RPTA:

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar o 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º A solicitação deverá ser cumprida pelo sujeito passivo imediatamente, ou no prazo estabelecido pela autoridade solicitante.

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

Ora, se somente no caso excepcional da lavratura do AIAF no RUDFTO é que o Sujeito Passivo é considerado intimado neste mesmo ato de lavratura, conclui-se que nos demais casos, como é o do envio da intimação do AIAF pelos Correios, a lavratura ocorre num momento e a intimação ocorrerá somente quando uma via do documento lhe for entregue em mãos; ou ainda quando o contribuinte, como no caso em análise, receber a correspondência que reveste o AIAF, contra recibo no Aviso de Recebimento.

Também a lavratura do Auto de Infração distingue-se de sua intimação. Veja-se a redação do art. 92 do RPTA, a seguir transcrito:

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 arguida.

Parágrafo único. Verificada a insubsistência ou vício não sanável do Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, antes da intimação do sujeito passivo, a autoridade incumbida do controle de qualidade determinará a reformulação parcial ou total do crédito tributário. (Grifou-se)

Como se verifica acima, cabe à autoridade incumbida do controle de qualidade, antes da intimação do sujeito passivo, determinar a reformulação parcial ou total do crédito tributário no caso de Auto de Infração que tenha sido lavrado, contendo insubsistências ou vício. Há, portanto, o momento da lavratura do AI e momento subsequente em que o sujeito passivo é intimado desta lavratura.

Frise-se, aqui, que o disposto no art. 74 do RPTA foi, na peça fiscal em análise, inteiramente atendido, já que o AIAF foi lavrado antes do Auto de Infração.

Ressalte-se que a data de 13/12/16 que consta ao pé do AIAF refere-se apenas à mera impressão do documento, e não à sua lavratura, a qual foi anterior à lavratura do Auto de Infração pelas razões já expostas.

O fato de, após a lavratura do AIAF e, subsequentemente, a lavratura do AI, o Sujeito Passivo ter sido intimado da emissão destes dois documentos, por meio de uma mesma remessa via Correios, não pode implicar em nulidade do lançamento, na medida em que não há previsão legal para que a intimação do contribuinte quanto à lavratura do AIAF seja realizada obrigatoriamente antes da intimação quanto à lavratura do AI.

Da mesma forma, rigorosamente falando, não há previsão de intimação do Autuado da lavratura do AIAF como condição de validade do Auto de Infração. Somente aqueles que entendem que a lavratura do AIAF gera direito de defesa ao contribuinte é que veem na falta de intimação deste, quanto à lavratura do AIAF, como causa de nulidade do Auto de Infração. No entanto, como já demonstrado acima:

- as finalidades do AIAF não envolvem direito de defesa;
- a conduta do Fisco prescindiu da realização de qualquer diligência, que pudesse ameaçar ou lesar o direito do contribuinte;
- o direito de defesa e do contraditório somente se fazem presentes a partir do lançamento.

No caso em análise, resta claro que a intimação do AIAF não traria qualquer benefício juridicamente protegido à Autuada ou à Coobrigada, pelas razões já expostas.

#### **Da ausência de negativa de aplicação de ato normativo**

Outro dispositivo muito mencionado para fundamentar os acórdãos que acataram a nulidade do lançamento, por entrega concomitante do AIAF e do AI, é o art. 182 da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146; (Grifou-se).

Este artigo é mencionado como decorrência da aplicação do art. 74 do RPTA. Sendo assim, se o art. 74 fala em lavratura prévia do AIAF, e há os que confundem lavratura com intimação da lavratura, vem então o art. 182 da Lei nº 6.763/75, que estabelece que não é possível ao Conselho de Contribuintes a negativa de aplicação de ato normativo, o que resulta em ter que considerar nulo o lançamento por entrega concomitante do AIAF e do AI.

Contudo, demonstrado que a própria legislação diferencia lavratura do AIAF de intimação quanto à lavratura, não se verifica assim a negativa da aplicação do art. 74 do RPTA quando se afasta a nulidade, como no caso presente.

Recapitulando e sintetizando os principais argumentos acima apresentados, verifica-se que:

- o Autuado deixou de cumprir suas obrigações, o que independia de intimação;
- descumprida a obrigação, não há como a Fazenda Pública estadual tomar conhecimento do fato, salvo pelo Convênio de Cooperação Técnica entre a Receita Federal e as Fazendas Públicas estaduais, por meio do qual as informações sobre a doação recebida pelo Autuado chegaram à autoridade fazendária mineira;
- a troca de informações entre Fisco federal e Fisco estadual é lícita;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Fisco mineiro não realizou nenhuma conduta que pudesse ameaçar ou lesionar direito do contribuinte, até porque toda a informação necessária ao lançamento já lhe chegou por iniciativa da Receita Federal, a partir de declaração prestada pelos próprios Sujeitos Passivos;

- o AIAF foi emitido antes do Auto de Infração, conforme procedimento determinado pela legislação em vigor, conforme é assegurado pelas limitações técnicas previstas no sistema informacional da SEF/MG, que impõe a lavratura do AIAF antes da emissão do Auto de Infração;

- quanto à Autuada e à Coobrigada, a intimação da lavratura do AIAF, enviada pelos Correios em conjunto com a intimação da lavratura do AI, não contraria o disposto no art. 74 do RPTA, e não acarretou qualquer prejuízo a este, já que a finalidade deste documento é restrição ao direito de autodenúncia e a imposição de obrigação de prestar informações, que, no presente caso, se mostraram desnecessárias.

Pelas razões expostas acima, voto por não declarar a nulidade do lançamento por falta de intimação prévia do contribuinte, quanto à lavratura do AIAF.

**Sala das Sessões, 31 de julho de 2019.**

**Alexandre Périssé de Abreu  
Conselheiro**