Alessandra Brandão Teixeira
Marcelo Jabour Rios
(Organizadores)

O Contencioso Administrativo Fiscal no Estado de Minas Gerais

Estudos em homenagem à
Luciana Mundim de Mattos Paixão

ARRAES
EDITORES

ALESSANDRA BRANDÃO TEIXEIRA (ORG.)

Mestre (2000) e Doutora (2006) em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG. Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (1994). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de Bolonha, na Itália (2001). Professora adjunta IV da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Consultora Tributária, sendo sócia do escritório Brandão e Associados – Consultoria e Advocacia. Membro da Coordenação do ensino à distância da PUC Minas Virtual. Diretora Adjunta do Departamento de Direito Tributário do Instituto dos Advogados de Minas Gerais.

MARCELO JABOUR RIOS (ORG.)

Mestre pela PUC Minas (2003). Doutor pela USP (2015). Graduado em direito pela UFMG (1993). Sócio da Lex Legis Consultoria Tributária e da Jabour Brandão Alkmim sociedade de advogados. Professor nos cursos de pós-graduação em Direito Tributário: IEC/PUC Minas, IBET/SP, Milton Campos e CAD. Articulista do jornal Valor Econômico. Coordenador do curso de Direito do Centro Universitário Metodista Izabela Hendrix.

O Contencioso Administrativo Fiscal no Estado de Minas Gerais

ALESSANDRA BRANDÃO TEIXEIRA
MARCELO JABOUR RIOS
(ORGANIZADORES)

O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL NO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTUDOS EM HOMENAGEM À
LUCIANA MUNDIM DE MATTOS PAIXÃO

ARRAES
EDITORES

Belo Horizonte
2016

CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz
André Cordeiro Leal
André Lipp Pinto Basto Lupi
Antônio Márcio da Cunha Guimarães
Bernardo G. B. Nogueira
Carlos Augusto Canedo G. da Silva
Carlos Bruno Ferreira da Silva
Carlos Henrique Soares
Claudia Rosane Roesler
Clèmerson Merlin Clève
David França Ribeiro de Carvalho
Dhenis Cruz Madeira
Dircêo Torrecillas Ramos
Emerson Garcia
Felipe Chiarello de Souza Pinto
Florisbal de Souza Del'Olmo
Frederico Barbosa Gomes
Gilberto Bercovici
Gregório Assagra de Almeida
Gustavo Corgosinho
Jamile Bergamaschine Mata Diz
Janaína Rigo Santin
Jean Carlos Fernandes
Jorge Bacelar Gouveia - Portugal
Jorge M. Lasmar
Jose Antonio Moreno Molina - Espanha
José Luiz Quadros de Magalhães
Kiwonghi Bizawu
Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Luciano Stoller de Faria
Luiz Manoel Gomes Júnior
Luiz Moreira
Márcio Luís de Oliveira
Maria de Fátima Freire Sá
Mário Lúcio Quintão Soares
Martonio Mont'Alverne Barreto Lima
Nelson Rosenvald
Renato Caram
Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Rodolfo Viana Pereira
Rodrigo Almeida Magalhães
Rogério Filippetto de Oliveira
Rubens Beçak
Vladmir Oliveira da Silveira
Wagner Menezes
William Eduardo Freire

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2016.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho
Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva
Revisão: Responsabilidade do Autor

341.36
C761
2016

O contencioso administrativo fiscal no Estado de Minas Gerais: estudos em homenagem à Luciana Mundim de Mattos Paixão [organizado por] Alessandra Brandão Teixeira, Marcelo Jabour Rios. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.
p.201

ISBN: 978-85-8238-217-2

1. Direito administrativo. 2. Contencioso administrativo fiscal. 3. Processo administrativo tributário. 4. Processo tributário. 5. Procedimentos tributários administrativos. I. Paixão, Luciana Mundim de Mattos. II. Teixeira, Alessandra Brandão (org.). III. Rios, Marcelo Jabour (org.). IV. Título.

CDDir – 341.36
CDD(23.ed.) – 353.43

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-nº 700

Matriz
Rua do Ouro, 603 - Bairro Serra
Belo Horizonte/MG - CEP 30210-590
Tel: (31) 3031-2330

Filial
Rua Senador Feijó, 154/cj 64 - Bairro Sé
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

www.arraeseditores.com.br
arraes@arraeseditores.com.br

Belo Horizonte
2016

PREFÁCIO .....

Capítulo 1
PROCESSO A
ADMINISTRA
Rafhael Fratta

Capítulo 2
DA FORMALI
ARTIGOS 85 A
João Paulo Fa

Capítulo 3
O PRINCÍPIO
ADMINISTRA
André Mendes

Capítulo 4
CONTENCIO
E DA RECLA
Marcelo Braga

Capítulo 5
O RECURSO
Paulo Adyr D

Capítulo 6
ARROLAMEN
ADMINISTRA
DEVIDO PRO
E DO CONTE
Alessandra M

Capítulo 7
O PROCESSO
GERAIS: CRÍ
(ARTS. 150 A
Valter de Sou

SUMÁRIO

PREFÁCIO VII

CAPÍTULO 1
PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO, CONTRADITÓRIO E ADMINISTRAÇÃO CIDADÃ
Rafhael Frattari 1

CAPÍTULO 2
DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: ARTIGOS 85 A 94 DO RPTA/MG
João Paulo Fanucchi de Almeida Melo 15

CAPÍTULO 3
O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E A JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA
André Mendes Moreira e *Izabella Bitar Barbosa* 32

CAPÍTULO 4
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL: DA IMPUGNAÇÃO E DA RECLAMAÇÃO
Marcelo Braga Rios 47

CAPÍTULO 5
O RECURSO DE REVISÃO
Paulo Adyr Dias do Amaral 62

CAPÍTULO 6
ARROLAMENTO FISCAL NO ÂMBITO DO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO DO ESTADO DE MINAS GERAIS: OFENSA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL E AOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO
Alessandra M. Brandão Teixeira e *Bárbara Amaranto de Souza* 78

CAPÍTULO 7
O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO EM MINAS GERAIS: CRÍTICA À INDISPONIBILIDADE DO RITO SUMÁRIO (ARTS. 150 A 152 DO RPTA/MG).
Valter de Souza Lobato, Arnaldo Paiva e *Márcio Pedrosa Junior* 88

CAPÍTULO 8
O RITO SUMÁRIO NO REGULAMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Júnia Roberta Gouveia Sampaio 105

CAPÍTULO 9
AS IMPLICAÇÕES DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL (LEI N° 13.105/2015) NOS JULGAMENTOS DO CONSELHO DOS CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Alexandre Alkmim Teixeira e *Rogério Abdala Bittencourt Júnior* 116

CAPÍTULO 10
A REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS E O ARTIGO 171 DO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS NO ESTADO DE MINAS GERAIS (DECRETO Nº 44.747, DE 03 DE MARÇO DE 2008).
Luciano Santos Lopes 127

CAPÍTULO 11
DA TRANSAÇÃO, DA DAÇÃO EM PAGAMENTO E DA ADJUDICAÇÃO DE BENS COMO MEIOS ALTERNATIVOS PARA A SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS
Onofre Alves Batista Júnior e *Daniela Victor de Souza Melo* 143

CAPÍTULO 12
A DENÚNCIA ESPONTÂNEA. A INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 138 DO CTN E A SUA INTERCONEXÃO COM O REGULAMENTO DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS (ARTS. 207 A 2011 DO RPTA/MG). OS ASPECTOS JURÍDICOS RELEVANTES
Flávio Couto Bernardes e *Juselder Cordeiro da Mata* 158

CAPÍTULO 13
O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR QUE ESTABELECE NORMAS GERAIS SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Marcelo Jabour Rios 174

CAPÍTULO 14
OS PROCESSOS DE RECONHECIMENTO DE ISENÇÃO E DE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS NO DECRETO N. 44.747/2008 DO ESTADO DE MINAS GERAIS
Flávio Couto Bernardes e *Juselder Cordeiro da Mata* 184

Há alguns meses c
diretoria da ABRADT -
Seminário "70 Anos do
-me para participar dess
Conselho de Contribuin
Mundim de Mattos Pai
deração das Indústrias d
Essas justas lembr
Luciana Mundim, confi
competentes dos homen
no deslinde dos embate
As permanentes d
no Brasil e particularm
escolhidos e tão bem di
transmitir os seus vasto
Vivemos numa co
nal adversa, mas nos
oportunidades, para a
jurídica em matéria tri
ânimo de investir e vol
A FIEMG - Fede
honrada e agradecida e
bém em ceder a nossa
contribuir com sua de
Conselho de Contribu

Aide, 1992.

1997.

legal. *Revista Dialética de*

In: MARTINS, Ives Gan-
nova série. São Paulo: Revista

Atlas, 2005a. v. III.

São Paulo: Dialética, 2007.143 p.

Lançamento por homologa-
de Direito Tributário, São

da Silva (coord.). *Processo ad-*
dos Tribunais e Centro de

44.594 de 10 de Agosto de
de Minas Gerais (CLTA/MG).
decretos/sumario_clta.htm>.

Janeiro: Renovar, 2000. 287 p.

administrativa à juridicidade.

1979, 193 p.

Belo Horizonte: Del Rey, 2005. 323 p.

1996.

e análise das decisões do STJ.

Lumonad, 2004, 314 p.

da experiência. Para um novo
Cortez, 2000, p. 415 . vol. I.

ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

Particulares: esboço de uma

processo tributário. 2. ed. Rio de

CAPÍTULO 2
DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: ARTIGOS 85 A 94 DO RPTA/MG

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo[1]

Honrado pelo convite que gentilmente me foi formulado para ser coautor do livro, parabenizo a brilhante iniciativa dos amigos e Professores Alessandra Machado Brandão Teixeira e Marcelo Jabour Rios.

É muito oportuna a ideia de elaboração de trabalho tratando do processo tributário-administrativo no âmbito estadual de Minas Gerais, o que, notadamente, está em falta na doutrina mineira e brasileira. E mais, os coordenadores tiveram a sensibilidade de homenagear a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que, indicada pela FIEMG e assumindo uma das cadeiras reservadas aos contribuintes, presta excelentes serviços há 25 (vinte e cinco) anos em favor do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais - CC/MG.

Não poderia deixar de mencionar o excelente trabalho da Dra. Luciana Mundim de Mattos Paixão, que, ao longo da sua trajetória no Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, externou qualidades indispensáveis para a função: bom senso, independência, coerência, razoabilidade, bom relacionamento com os advogados e representantes do fisco, seriedade e tecnicidade.

Certamente, tal como o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais marca a sua vida, a presença da Dra. Luciana Mundim também marca o Conselho.

INTRODUÇÃO

Em atenção ao que foi proposto pelos coordenadores do livro, o presente artigo terá como finalidade tratar especificamente sobre a Seção III, do Capítulo VII, do RPTA/MG, cujo título é "Da formalização do crédito tributário".

Até para fins de contextualização, é importante ressaltar que o tema a ser abordado se encontra inserido no Capítulo que trabalha o "Crédito Tributário". Dividido em Seções, o referido Capítulo regulamenta, nos termos dos trabalhos que antecederam ao presente neste livro, todas as providências que devem ser adotadas no ato

---

[1] Professor da Pós-Graduação e Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Doutorando e Mestre em Direito Público pela PUC Minas. Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/MG no triênio 2013/2015. Diretor Departamental do Instituto dos Advogados de Minas Gerais (IAMG). Conselheiro do CART de Belo Horizonte. Conselheiro do Conselho de Assuntos Jurídicos da AC Minas. Advogado sócio da Almeida Melo Sociedade de Advogados.

de lançamento, a começar pelos procedimentos auxiliares e preparatórios, a passar pela formalização do crédito tributário - objeto do presente artigo - e a finalizar com os efeitos da decisão judicial contra a Fazenda Pública.

Como se pode notar, os trabalhos que precedem ao presente servem de importante base para abordagem do tema central que será doravante desenvolvido, do mesmo modo que este servirá de sustentáculo para os artigos/capítulos e temas seguintes.

A metodologia a ser adotada será a seguinte: a transcrição dos artigos 85 a 94 do RPTA/MG, a apresentação de comentários e, por fim, eventuais críticas.

1. ARTS. 85 E 86 DO RPTA

1.1. Transcrição dos dispositivos

Art. 85. A exigência do crédito tributário será formalizada, exceto na hipótese do § 3º do art. 102[2], mediante:
I - Termo de Autodenúncia (TA), no caso de denúncia apresentada pelo sujeito passivo;
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;
III - Notificação de Lançamento (NL), no caso de IPVA e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória.

Art. 86. Prescinde de assinatura, para todos os efeitos legais, o Auto de Infração ou a Notificação de Lançamento emitidos por processamento eletrônico e destinados a formalizar o lançamento de crédito tributário de natureza não contenciosa.

1.2. Comentários

A legislação trabalha com três possibilidades distintas para formalizar o crédito tributário: (i) o Termo de Autodenúncia (TA), cuja iniciativa ou provocação inicial parte do contribuinte; (ii) o Auto de Infração (AI), resultado de todo um trabalho realizado pelo fisco, que o finaliza lavrando o documento fiscal pormenorizando, o valor do tributo e acréscimos legais - multa, juros e correção - que entende ser devido; (iii) e a Notificação de Lançamento (NL) no caso do IPVA.

Merece registro que, a partir de 21/12/2013, o RPTA fez constar de forma expressa que as modalidades de formalização do crédito tributário, positivadas no

---

[2] Art. 102. Não será objeto de impugnação o crédito tributário resultante das situações a seguir indicadas, hipótese em que será denominado crédito tributário de natureza não-contenciosa:
(...)
§ 3° O crédito tributário não pago, inclusive as multas correspondentes, serão, por meio eletrônico, enviados para inscrição em dívida ativa, nas seguintes hipóteses, sem prejuízo dos procedimentos de cobrança administrativa:
I - não recolhimento de tributo declarado pelo sujeito passivo em documento destinado a informar ao Fisco a sua apuração;
II - não recolhimento do IPVA;
III - não recolhimento das taxas de que tratam o item 2 da Tabela B e o subitem 4.8 da Tabela D, ambas do Regulamento das Taxas Estaduais (RTE);
IV - não recolhimento da taxa prevista no art. 31 do Regulamento do Uso ou Ocupação da Faixa de Domínio e Área Adjacente das Rodovias (RFDR) e da respectiva Taxa de Licenciamento para Uso ou Ocupação da Faixa de Domínio das Rodovias (TFDR).

art. 85, não se aplicariam aos créditos tributários de natureza não-contenciosa ou incontroversos, conforme tratado pelo art. 102 do mesmo diploma legal, em especial em seu parágrafo 3º.

Portanto, os débitos declarados/reconhecidos pelo próprio sujeito passivo e não pagos e os decorrentes do não recolhimento do IPVA, da Taxa de Licenciamento para Uso ou Ocupação da Faixa de Domínio das Rodovias (TFDR), da Taxa de Expedição de Renovação do Certificado de Licenciamento Anual de Veículo (CRLV) e da Taxa pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio, independem de formalização, podendo ser enviados diretamente para inscrição em dívida ativa e, por conseguinte, cobrança forçada por meio de protesto extrajudicial, dependendo do valor e nos termos da legislação tributária, ou execução fiscal.

1.3. Análise crítica

Em relação aos dispositivos acima destacados, faço as críticas que seguem.

A primeira delas se refere à forma que se realiza a formalização do crédito tributário do IPVA. O Estado de Minas Gerais publica anualmente resoluções, tal como a de número 4.840, datada de 30 de novembro de 2015.

A meu ver, a falta de **cientificação/intimação pessoal** do sujeito passivo formalizando o crédito tributário do IPVA, tal como ocorre em outros Estados da federação[3], salvo nas hipóteses excepcionais - por exemplo, desconhecimento do paradeiro do sujeito passivo, torna o ato de notificação e formalização do lançamento nulo. Logo, em Minas Gerais, o lançamento do IPVA e, por conseguinte, a sua cobrança é ilegal.

Isso porque o art. 145 do Código Tributário Nacional - CTN - [4] determina que a constituição do crédito tributário somente terá validade quando o contribuinte for regularmente notificado do lançamento tributário.

Nesse sentido, Ruy Barbosa Nogueira define a notificação como "*o último ato do procedimento de constituição formal do crédito tributário que o torna oponível ao contribuinte*"[5].

O art. 145 do CTN prestigia os intitulados princípios da publicidade, do contraditório e da ampla defesa, positivados expressamente na Constituição.

Após a devida notificação pessoal (e não fictícia/editalícia) do sujeito passivo, dando-lhe ciência do débito, ele, querendo, poderá impugnar o lançamento. Frise-se, por oportuno, a importância desse controle no âmbito do Direito Tributário, tendo em vista que a Fazenda Pública goza da prerrogativa de autoconstituir as certidões de dívida ativa.

Assim, a forma de notificação - via edital - realizada de forma injustificada e imotivada é inconstitucional, porque afronta de forma clara e evidente o art. 5º, inc. LV da CRFB.

---

3 Exemplos: Estados de Goiás (GO), Mato Grosso do Sul (MS), Pernambuco (PE), Rio Grande do Sul (RS) e Santa Catarina (SC).

4 Art. 145. "O lançamento **regularmente notificado** ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: (...)." (sem destaque no original).

5 PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011, p.1070.

Até mesmo porque a notificação por edital é medida que se aplica apenas em casos excepcionais, dentre eles quando o contribuinte encontra-se em local incerto e não sabido.

A notificação via edital ou resolução é ficta, pois gera presunção da ciência do notificado quando, na prática, dificilmente a ciência acontece, de fato, por meio dessa via.

Numa argumentação comparativa, a notificação do lançamento tributário é como a citação no processo de conhecimento no Direito Processual Civil, isto é, deve ser feita pessoalmente e, em caráter de medida totalmente excepcional, poderá se dar por meio de edital.

Cumpre trazer à baila a lição proferida pela Professora Misabel Abreu Machado Derzi, para quem a notificação regular (diga-se, pessoal) é indispensável para a constituição do crédito tributário:

> "O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, em princípio, é definitivo. Notificação regular significa notificação pessoal e por meio de comunicação escrita, apenas aceitando-se a notificação por editais no Diário Oficial, se incerto o domicílio do sujeito passivo".[6] (grifo meu)

Por esses motivos, a jurisprudência e a doutrina somente admitem essa espécie de notificação nos casos excepcionais.

Na linha aqui desenvolvida, eis o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NOTIFICAÇÃO PESSOAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. AGRAVO NÃO PROVIDO. **1. Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, "nos termos do art. 145 do CTN, o contribuinte deverá ser notificado pessoalmente e por escrito do lançamento do crédito tributário, somente sendo permitida a notificação por edital quando se encontrar em lugar incerto e não sabido"** (AgRg no REsp 1.138.662/MG, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 2/2/10). 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1123144/MG, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/10/2011, DJe 14/10/2011) (grifo meu)
>
> ***
>
> TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA DE FISCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. PRESCRIÇÃO. FEITO EXECUTIVO AJUIZADO ANTES DA VIGÊNCIA DA LC 118/2005. INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO: CITAÇÃO. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NECESSIDADE DE NOTIFICAÇÃO PESSOAL E POR ESCRITO. ART. 145 DO CTN. 1. Esta Casa Julgadora já se manifestou em inúmeras oportunidades na linha de que, em processo de execução fiscal ajuizado anteriormente à Lei Complementar 118/2005, o despacho que ordena a citação não interrompe o prazo prescricional, pois somente a citação produz esse efeito, devendo prevalecer o disposto no artigo 174 do CTN sobre o artigo 8º, § 2º, da Lei 6.830/80. **2. A notificação por edital somente tem cabimento nas hipóteses em que o contribuinte se encontra**

[6] Comentários ao Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 384.

em local incerto e não sabido, hipótese inocorrente na espécie, conforme afirmado pelo Tribunal a quo. 3. Recurso especial não provido. (REsp 1247713/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/10/2011, DJe 13/10/2011) (grifo meu).

Imperioso notar que o Eg. Tribunal de Justiça de Minas Gerais vem adotando o mesmo posicionamento, inclusive em recentes precedentes:

> EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - PESSOA JURÍDICA - NÃO INSCRIÇÃO NO CADASTRO MOBILIÁRIO DE CONTRIBUINTES - MULTA DEVIDA - AUTO DE INFRAÇÃO - NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL - ALEGADA IMPOSSIBILIDADE DE LOCALIZAÇÃO DO AUTUADO PELOS CORREIOS - NÃO ESGOTAMENTO DOS MEIOS POSSÍVEIS DE LOCALIZAÇÃO PELO EXEQUENTE - NOTIFICAÇÃO POR PUBLICAÇÃO DE EDITAL NO DIÁRIO OFICIAL - CARÁTER EXCEPCIONAL - UTILIZAÇÃO PRECIPITADA - IRREGULARIDADE. - As pessoas físicas ou jurídicas, cujas atividades estejam sujeitas à incidência de tributos municipais, são obrigadas a se inscreverem no Cadastro Mobiliário. - **A utilização precipitada da via editalícia para notificação de lançamento tributário pode importar em notório prejuízo ao pleno exercício do direito à defesa do contribuinte em âmbito administrativo, maculando a regularidade do título. Constatado que a Administração conhecia o endereço do devedor, no qual, inclusive, se concretizou a citação por carta no processo de execução, a notificação por publicação se torna inviável, eis que não esgotados meios possíveis de comunicação direta.** (TJMG - 1ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 1.0024.12.341002-9/001, Rel. Des. Vanessa Verdolim Hudson Andrade, jul. **25/03/2014** - publ. 03/04/2014).[7] (grifo meu)

Como é cediço, o IPVA é tributo sujeito a lançamento de ofício. Assim, na linha dos precedentes acima citados e da doutrina, a notificação deve ser feita pessoalmente, e não de forma fictícia, tal como se dá nas resoluções e editais.

Em adição, veja-se que a Resolução é publicada - geralmente em novembro ou dezembro de cada ano - antes mesmo da ocorrência do fato gerador do IPVA, que se efetiva, para veículos usados, a cada dia 1º de janeiro. Portanto, o direito do sujeito passivo impugnar o valor do IPVA, especialmente, a sua base de cálculo, é inconstitucionalmente restringido.

Imprescindível, ainda, destacar que o próprio Estado de Minas Gerais, na condição de sujeito passivo de obrigação tributária, reconhece a necessidade do envio da guia de recolhimento do tributo ao endereço do sujeito passivo para fins de notificá-lo, pessoalmente, acerca do lançamento do crédito tributário. É o que ocorre quando o Estado debate judicialmente sobre a cobrança de tributos.

A título de exemplo, nos Embargos à Execução Fiscal n. 0024.09.598379-7, o Estado de Minas Gerais, insurgindo-se contra a cobrança de taxas, sustenta, de forma veemente, a nulidade da totalidade do crédito tributário, em razão da suposta ausência de notificação pessoal acerca da exação, o que ensejaria a configuração de cerceamento de defesa na esfera administrativa. Vejamos:

---

7 No mesmo sentido, por exemplo: TJMG – 4ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 1.0024.12.170807-7/001, Rel. Des. Ana Paula Caixeta, jul. 13/02/2014 – publ. 19/02/2014; TJMG – 3ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 1.0105.12.009481-5/002, Rel. Des. Jair Varão, jul. 06/02/2014 – publ. 21/04/2014.

"Assim, mesmo que tendo existido na repartição municipal o processo administrativo, do qual tenha sido extraída cada uma das certidões de divida ativa instrutivas da petição inicial, **não se observou a garantia constitucional preceituada no artigo 5º, LV CF, donde, em consequência, ser nulo o lançamento tributário e inválidos os títulos executivos da Fazenda Municipal em razão de não ter sido notificada a embargante**". (grifo meu)

A mesma fundamentação foi sustentada pelo Estado nos Embargos à Execução Fiscal n. 0024.09.653473-0, conforme transcrição:

"**Admitir, nos dias atuais, que alguém**, especialmente uma pessoa de direito público, **possa ser intimado da prática de ato gravoso ao seu patrimônio, por edital publicado no Diário Oficial**, ou, pior, afixado na sede da Prefeitura, **equivaleria à negação pura e simples do princípio constitucional invocado.**

A intimação por edital sempre foi considerada uma forma de presunção, havendo até quem a qualifique como ficção jurídica. **No caso dos autos, tendo sido sempre de conhecimento público o domicílio e o representante legal da embargante, pode-se afirmar que a intimação editalícia não chega a ser presunção, nem ao menos ficção, não passando de simulação da comunicação ao interessado**". (grifo meu)

E, ainda, nos Embargos à Execução Fiscal n. 0024.09.687783-2:

"**E se não houve a notificação válida quando do acertamento do crédito tributário, o lançamento é inexistente, eis que o ato administrativo não ingressa no mundo jurídico, não houve formalização do crédito, persistindo sua total inexigibilidade** e consoante lição doutrinária:
(...)
Indevida, pois, a cobrança, porque o crédito não foi constituído de forma correta, faltando a indispensável notificação do ora embargante". (grifo meu)

Veja-se, portanto, que o Estado de Minas Gerais não reconhece como válida a notificação do contribuinte por edital. Pelo contrário, na defesa de seus interesses, sustenta a necessidade de notificação pessoal acerca do lançamento de tributos, sob pena de afronta direta aos princípios do contraditório e da ampla defesa previstos na Constituição[8].

Outra crítica é voltada ao artigo 86 do RPTA. O referido dispositivo padece de má redação. Ao tratar do crédito tributário não-contencioso e o TA ou NL de processamento eletrônico, o dispositivo legal é taxativo ao anotar que é prescindível a assinatura. Contudo, a norma não deixa clara qual assinatura que prescinde: a do sujeito passivo ou a do agente público responsável pelo ato administrativo de lançamento.

A meu ver, a assinatura que prescinde nas hipóteses é a do sujeito passivo. Isso porque, sendo o crédito não-contencioso, ele já terá pleno conhecimento do passivo, especialmente na hipótese em que declarar e não pagar; sendo o processamento eletrônico, a sua cientificação também será via eletrônica, ao acessar o respectivo sistema.

[8] Leia-se, a título de complemento a tudo o que foi desenvolvido nesta passagem, o item 06 do presente artigo.

icipal o processo administrativo, do
da ativa instrutivas da petição inicial,
da no artigo 5º, LV CF, donde, em
válidos os títulos executivos da Fa-
la a embargante". (grifo meu)

Estado nos Embargos à Execu-
o:

nte uma pessoa de direito público,
patrimônio, por edital publicado
tura, **equivaleria à negação pura e**

forma de presunção, havendo até
s autos, tendo sido sempre de co-
legal da embargante, pode-se afir-
unção, nem ao menos ficção, não
do". (grifo meu)

)24.09.687783-2:

ertamento do crédito tributário,
trativo não ingressa no mundo
tindo sua total inexigibilidade e

oi constituído de forma correta,
nte". (grifo meu)

não reconhece como válida a
, na defesa de seus interesses,
lançamento de tributos, sob
o e da ampla defesa previstos

referido dispositivo padece de
cioso e o TA ou NL de proces-
otar que é prescindível a assi-
ra que prescinde: a do sujeito
ministrativo de lançamento.
teses é a do sujeito passivo.
terá pleno conhecimento do
não pagar; sendo o proces-
via eletrônica, ao acessar o

o item 06 do presente artigo.

O que não se pode admitir é a ausência da assinatura do agente público responsável, seja para encaminhamento do débito para dívida ativa, conforme art. 102 do RPTA, ou pela lavratura do AI e NL processado na via eletrônica, ainda que, nesta hipótese, a assinatura seja digital[9].

É que a ausência de assinatura do agente público compromete a existência do ato administrativo, notadamente para fins de aferição da competência daquele que promove a formalização do crédito tributário.

Daí porque, numa busca da melhor exegese, o dispositivo legal em análise reforça a tese trazida logo acima, ou seja, a NL ou o AI devem conter a assinatura do sujeito passivo, levando em conta a sua cientificação pessoal, salvo nas hipóteses excepcionadas no artigo 86 do CTN - débito declarado e não pago e os de processamento eletrônico.

Por fim, como outra crítica aos dispositivos em estudo, cumpre salientar que a inscrição imediata do débito em dívida ativa, conforme as hipóteses do art. 102, § 3º, viola ou restringe o devido processo, contencioso e ampla defesa, no processo administrativo, com exceção da primeira hipótese, qual seja, "não recolhimento de tributo declarado pelo sujeito passivo em documento destinado a informar ao Fisco a sua apuração", que, a propósito, está em sintonia com a Súmula 436 do STJ[10].

2. ARTS. 87 E 88 DO RPTA

2.1. Transcrição dos dispositivos

Art. 87. O Termo de Autodenúncia será composto por dois documentos distintos e complementares entre si, contendo o primeiro a denúncia preenchida e entregue pelo sujeito passivo em formulário próprio e o segundo as informações geradas pelo Fisco para fins de lançamento, e conterá, no mínimo, os seguintes elementos:
I - Termo de Autodenúncia:
a) número de identificação do Termo;
b) identificação do sujeito passivo e do responsável pelas informações;
c) descrição detalhada dos fatos e circunstâncias denunciados com indicação de períodos e valores oferecidos à tributação;
d) localidade, data e assinatura do responsável pela confissão do débito;
II - Termo de Autodenúncia - Extrato de Débito:
a) número de identificação do Termo;
b) data e local do processamento;
c) identificação do sujeito passivo;
d) valor total devido, discriminado por tributo e multa, com indicação dos períodos a que se refira;
e) capitulação legal da infringência e da penalidade; e
f) identificação da repartição fazendária responsável pelo processamento. Parágrafo único. O Termo de Autodenúncia - Extrato de Débito será emitido nos limites das informações

[9] Relativamente a desnecessidade de assinatura da autoridade fazendária quando for processo eletrônico, vide CC/MG. Acórdão nº 18.448/07/3ª. Impugnação nº 40.010119401-91. Publicado em 08/12/2007.

[10] Súmula 436/STJ: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

prestadas pelo contribuinte no documento de confissão de dívida, não se fazendo necessária sua intimação.

Art. 88. Na hipótese de Termo de Autodenúncia sem o pagamento integral ou efetivação do parcelamento do débito no prazo de 30 (trinta) dias contados de sua protocolização, a multa de mora ficará automaticamente majorada até o limite estabelecido para a multa aplicável ao crédito tributário de natureza não-contenciosa em caso de ação fiscal, observadas as reduções legais previstas, e o crédito tributário será encaminhado para inscrição em dívida ativa.
§ 1º Quando o montante do crédito tributário depender de apuração pelo Fisco, o prazo será contado a partir da data da ciência ao interessado.
§ 2º O disposto no caput aplica-se, também, no caso de descumprimento pelo sujeito passivo das disposições que regem o parcelamento do crédito tributário.
§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, a Administração Fazendária providenciará certidão do não-cumprimento do parcelamento e o encaminhamento do PTA, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que ocorreu a desistência do parcelamento, para inscrição em dívida ativa.

2.2. Comentários

Os artigos n. 87 e 88 tratam do instituto da denúncia espontânea ou Autodenúncia[11].

O art. 87 do RPTA traz formalmente as informações que devem estar presentes no TA. Nota-se a necessidade de estarem presentes as principais informações, tais como, o sujeito passivo, o tributo, o período, o valor e, principalmente, a confissão da situação de irregularidade.

Por sua vez, o art. 88 do RPTA aponta a necessidade de se recolher ou parcelar o valor do débito objeto de autodenúncia no prazo de trinta dias, sob pena de, no caso de impontualidade, ocorrer a majoração da multa moratória e a inscrição do débito em dívida ativa.

Os parágrafos segundo e terceiro do art. 88 asseveram que o disposto no artigo se aplica também aos parcelamentos inadimplidos e estabelecem o procedimento que deverá ser adotado para a rescisão do parcelamento, bem como para a sua cobrança.

2.3. Análise crítica

O art. 88 do RPTA é uma importante regulamentação no âmbito estadual em matéria tributária. Isso porque numa análise comparativa, percebe-se que o Estado de Minas Gerais trata de forma diferenciada o instituto da denúncia espontânea a comparar com o instituto atualmente positivado no Código Tributário Nacional (CTN), especificamente no art. 138 do CTN.

O CTN traz os requisitos que devem ser observados para a efetivação do instituto da denúncia espontânea:

[11] Os arts. 207 e ss. Do RPTA também tratam do instituto da denúncia espontânea.

"a responsabilidade é
for o caso, do (i) pag
importância arbitrad
penda de apuração. P
(ii) após o início de
ção, (iii) relacionado

Note-se que a m
revalidação, ofício etc),
Contudo, o art. 2
recolher o tributo acor
do instituto da denúnc
ser afastada quando o
dido pelo STJ no RESI
qualquer determinação
passivo quando atendic
pagamento integral, é
Como o instituto
tegral com os juros de
de certa forma, alargan
objeto de autodenúnci
Assim, tem-se qu
núncia espontânea cri
Nessa esteira de a
-se que a multa de mor
poderá ser cobrada qu
do pedido de parcelan
que o legislador, visan
inadimplemento do p
inscrição do débito en
É importante cr
análise. Entende-se im
celamento em disposi
melhor técnica legisla
regulamentação e requ
de forma apartada, tal

3. ART. 89 DO

3.1. Transcriçã

Art. 89. O Auto d
seguintes elemento
I - número de iden
II - data e local do

"a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do (i) **pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito** da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada (ii) **após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização**, (iii) **relacionados com a infração**." (grifo e destaque meu)

Note-se que a multa, independentemente de qualquer qualificação (mora, revalidação, ofício etc), deve ser excluída.

Contudo, o art. 210 da Lei n. 6763/75 impõe, indevidamente, o dever de recolher o tributo acompanhado da multa de mora e acréscimos legais ao tratar do instituto da denúncia espontânea. Entretanto, veja-se que qualquer multa deve ser afastada quando o instituto estiver presente, nos termos, inclusive, do já decidido pelo STJ no RESP 774.058-PR. Nessa linha, em atenção ao art. 138 do CTN, qualquer determinação de pagamento de multa de qualquer natureza ao sujeito passivo quando atendidos todos os requisitos do art. 138 do CTN, notadamente, o pagamento integral, é considerado eivado de ilegalidade.

Como o instituto da denúncia espontânea, no CTN, impõe o pagamento integral com os juros de mora, pode-se sustentar que, no RPTA de Minas Gerais, há, de certa forma, alargamento do instituto ao possibilitar o parcelamento do débito objeto de autodenúncia.

Assim, tem-se que o RPTA cria um instituto jurídico assemelhado ao da denúncia espontânea criado em sede de lei nacional, no caso, o CTN.

Nessa esteira de argumentação, sempre na busca da melhor exegese, entende-se que a multa de mora, do menor percentual até o maior previsto em Lei, somente poderá ser cobrada quando ocorrer autodenúncia do sujeito passivo acompanhada do pedido de parcelamento. A norma em análise se torna perfeita na medida em que o legislador, visando aplicar sanção negativa, positiva de forma expressa que o inadimplemento do parcelamento conduzirá na majoração da multa de mora e na inscrição do débito em dívida ativa.

É importante criticar os parágrafos segundo e terceiro do dispositivo em análise. Entende-se imprópria a inserção de regulamentação do instituto do parcelamento em dispositivo legal que dispõe sobre o instituto da autodenúncia. A melhor técnica legislativa impõe que o instituto do parcelamento e toda a sua regulamentação e requisitos, inclusive a de hipótese de rescisão, sejam trabalhados de forma apartada, tal como ocorre nos arts. 202 e ss. do RPTA.

3. ART. 89 DO RPTA

3.1. Transcrição dos dispositivos

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:
I - número de identificação;
II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;
IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;
V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;
VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;
VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;
VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;
IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.
Parágrafo único. Portaria da Subsecretaria da Receita Estadual estabelecerá as hipóteses de infringência à legislação tributária estadual em relação às quais o sócio-gerente ou administrador figurará como coobrigado no lançamento efetuado pelo Fisco ou na formalização de Termo de Autodenúncia.

3.2. Comentários

O art. 89 arrola as informações mínimas necessárias para a lavratura do AI e do NL. Em nome da publicidade, o RPTA impõe taxativamente o que deve estar presente nos documentos fiscais: sujeito passivo, a motivação do lançamento, o dispositivo legal violado e a consequente sanção aplicável. Em adição, outras informações importantes instruindo o contribuinte para, querendo, parcelar, quando cabível, ou impugnar/defender.

Outras informações poderiam estar presentes no dispositivo legal, tais como, o nome, identificação e assinatura do servidor responsável pela lavratura do documento fiscal, bem como o apontamento de onde e como se obter acesso ou cópia integral do processo tributário-administrativo.

Contudo, não se pode olvidar que as principais informações estão presentes.

O parágrafo único delega à Portaria da Secretaria o dever de pormenorizar os requisitos para atribuição de responsabilidade tributária ao sócio-gerente e administrador.

3.3 Análise crítica

A primeira crítica ao dispositivo legal em análise se refere à dissociação existente entre a norma e a realidade no que diz respeito ao lançamento do IPVA. Veja-se que a norma impõe o dever de a NL trazer os elementos elencados no dispositivo legal, o que pressupõe a cientificação do sujeito passivo. Todavia, na realidade, em Minas Gerais, nenhum sujeito passivo recebe a referida NL, o que torna o ato de lançamento ilegal.

A segunda crítica ou apontamento é direcionado ao parágrafo único do artigo 89. Até se admite que Portaria elenque as hipóteses em que estará presente a responsabilidade tributária do sócio-gerente ou do administrador. No entanto, a Portaria não pode criar requisitos ou hipóteses normativas, tendo em vista que

passivo e os números de sua inscrição

emissão e das circunstâncias em que

do que comine a respectiva penalidade;
multa, com indicação do período a

pago com multa reduzida, se for o caso;
administrativa, se cabível, com indica-
crédito tributário não-contencioso;
para receber a impugnação, em se

Estadual estabelecerá as hipóteses
relação às quais o sócio-gerente ou
efetuado pelo Fisco ou na for-

rias para a lavratura do AI e
ativamente o que deve estar
motivação do lançamento, o
vel. Em adição, outras infor-
querendo, parcelar, quando

dispositivo legal, tais como,
vel pela lavratura do docu-
o se obter acesso ou cópia

formações estão presentes.
o dever de pormenorizar
utária ao sócio-gerente e

refere à dissociação exis-
ao lançamento do IPVA.
elementos elencados no
eito passivo. Todavia, na
ebe a referida NL, o que

o parágrafo único do ar-
em que estará presente a
strador. No entanto, a
as, tendo em vista que

o CTN já regulamentou o tema, sendo que a inobservância da lei complementar nacional enseja ilegalidade.

Assim, é indispensável que os requisitos do art. 135 do CTN sejam observados em máxima medida, sendo vedada a sua extrapolação no âmbito da legislação estadual. Portanto, somente nos casos dolosos "de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos", que a responsabilidade tributária poderá ser aplicada em face do sócio ou administrador. Reitera-se, a Portaria pode até elencar hipóteses, condutas ou situações em que os excessos e infrações restem caracterizados, desde que o núcleo central disposto no art. 135 do CTN seja observado.

É sempre oportuno ressaltar que, nos termos da Súmula 430 STJ, "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente"[12].

4. ARTS. 90 E 91 DO RPTA

4.1. Transcrição dos dispositivos

Art. 90. Na hipótese de lavratura de Auto de Infração precedido de lavratura de Auto de Apreensão e Depósito ou de Auto de Retenção de Mercadorias, uma via destes será juntada àquele.

Art. 91. Na hipótese de apreensão de mercadorias com nomeação de depositário estranho à relação processual, a ele serão entregues cópias do Auto de Infração e do Auto de Apreensão e Depósito, contra recibo.

4.2. Comentários

Os artigos 90 e 91 se referem a mandamentos procedimentais de fiscalização.

O agente público competente, ao realizar a fiscalização e convencido de que, diante de um caso concreto, as hipóteses de apreensão ou retenção de mercadoria estão presentes, nos termos da lei, deverá motivar o ato administrativo ao lavrar o respectivo termo.

O termo, que antecede o Auto de Infração, deverá ser a ele juntado, até para que o sujeito passivo, querendo, ao exercer o seu direito subjetivo constitucional de defesa, combata, não somente o AI, que trata do mérito da autuação, mas também e de forma dissociada na argumentação jurídica a (i)legalidade da apreensão ou retenção de mercadorias. Isso porque, diante do caso concreto, pode-se hipoteticamente

12 A título de menção, vide CC/MG. Acórdão nº 4.374/15/CE. PTA/AI nº 01.000191574-26. Publicado em 25/02/2015: "RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR – CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, por força do art. 135, inciso III do CTN e art. 21, § 2º inciso II da Lei nº 6.763/75. Comprovado nos autos não a mera ausência de recolhimento de ICMS devido pela pessoa jurídica, mas sim, a prática de atos pelo administrador que repercutiram no descumprimento da obrigação tributária. Legitima a inclusão no polo passivo da obrigação tributária do sócio administrador arrolado no Auto de Infração. Mantida a decisão recorrida. [...]."

verificar a legalidade de uma suposta autuação - cobrança de tributo e acréscimos - e a ilegalidade ou permanência de apreensão ou retenção de mercadorias.

O art. 91 prevê a possibilidade de terceiro à relação, isto é, que não seja o sujeito passivo e nem o Estado, figure como depositário da mercadoria, razão pela qual receberá cópias do AI e do Auto de Apreensão e Depósito.

5. ART. 92 DO RPTA

5.1. Transcrição do dispositivo

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

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.

5.2. Comentários

O art. 92 do RPTA abre espaço para que seja aproveitado o Auto de Infração lavrado, desde que estejam presentes os elementos suficientes para identificação da infração arguida. E mais, no caso de nulidade e vício insanável, antes mesmo de intimado o sujeito passivo, o AI ou NL poderão ser reformulados total ou parcialmente.

5.3. Análise crítica

Pois bem.

Formalmente, os requisitos para lavratura do AI e da NL estão previstos no art. 89 do RPTA. A inobservância de qualquer um dos requisitos elencados na legislação tributária pode ensejar a nulidade do ato administrativo. Em respeito à eficiência administrativa, a revisão do ato por outro agente público, responsável pelo controle de qualidade do ato, desde que tenha competência legal para tanto, isto é, tal atribuição esteja prevista em Lei para o cargo que ocupa no Estado, e antes da cientificação do sujeito passivo, é plenamente admissível.

Contudo, materialmente, não se admite que o AI e NL sejam aproveitados quando houver equívoco no lançamento tributário, após a cientificação do sujeito passivo. Noutros termos, quando da motivação do lançamento, o fiscal, partindo de uma situação fática, realizar a sua subsunção à norma e, em seguida, ocorrer a formalização do contencioso, não se admite juridicamente a manutenção ou aproveitamento do AI e NL.

Veja-se que, nos termos do art. 92 do RPTA, que é extremamente aberto e vago, há margem para que ocorra, como se diz na prática, o "aperfeiçoamento

do lançamento". Isso
equivocadamente a c
apurados ou levanta
em regra, determina
A título de ilu
CC/MG (Acórdão
14/03/2009), confor

"[...] não houve r
"foi um lapso c
a omissão de re
"saídas de merca
sanado ao atenc
Julgamento." (n

A rigor, resta
tributário-adminis
vidades de exercí
do do exercício d
no art. 142 do CT
"melhorem o lan
do tributo, a suje
Em adição,
Hely Lopes Meir

"Teoria dos
consideração
da, ficam vi
sujeitam-se a
desconform
DO." *(grifo*

É preciso
o exercício de s
Entretant
dever de o servi
investigação fis
dos fatos tribu
mento privativ

13 **"Compete priv**
procedimento a
nar a matéria tri
da penalidade c
14 MEIRELLES,
p. 174-184.

cobrança de tributo e acréscimos – e
ção de mercadorias.
à relação, isto é, que não seja o
positário da mercadoria, razão pela
ão e Depósito.

fiscal não acarretarão a sua nulidade,
determinar com segurança a natureza

ício não sanável do Auto de Infração
ção do sujeito passivo, a autoridade
a reformulação parcial ou total do

aproveitado o Auto de Infração
s suficientes para identificação
e vício insanável, antes mesmo
erão ser reformulados total ou

AI e da NL estão previstos no
m dos requisitos elencados na
administrativo. Em respeito à
o agente público, responsável
competência legal para tanto,
cargo que ocupa no Estado, e
te admissível.
AI e NL sejam aproveitados
após a cientificação do sujeito
ançamento, o fiscal, partindo
orma e, em seguida, ocorrer a
mente a manutenção ou apro-

que é extremamente aberto e
prática, o "aperfeiçoamento

do lançamento". Isso ocorre especialmente quando o agente público determina equivocadamente a capitulação legal do fato apurado ou quando os fatos e provas apurados ou levantados são insuficientes para a realização do lançamento, o que, em regra, determina que o processo seja "baixado em diligência".

A título de ilustração do que ora se expõe, menciona-se caso julgado pelo CC/MG (Acórdão nº 18.963/09/3ª. PTA/AI nº 01.000154014-46. Publicado em 14/03/2009), conforme passagem do julgado:

> "[...] não houve mudança de critério jurídico quando da retificação do AI, mas, repetimos, **"foi um lapso cometido pelo Fisco, que deixou de explicitar no Auto de Infração que a omissão de receitas era proveniente não só do "subfaturamento"**, como também de "saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal", lapso este que foi por ele sanado ao atender as determinações contidas na diligência solicitada pela 3ª Câmara de Julgamento." (negrito meu)

A rigor, resta evidente a violação ao art. 142 do CTN, posto que, no processo tributário-administrativo, **o ônus da prova e a realização do lançamento são atividades de exercício exclusivo/privativo do servidor público competente quando do exercício da fiscalização**. Até mesmo porque essa é a determinação existente no art. 142 do CTN[13]. Logo, não há espaço para que os tribunais administrativos "melhorem o lançamento", determinando/alterando a matéria tributável, o valor do tributo, a sujeição passiva e a penalidade.

Em adição, a "Teoria dos Motivos Determinantes" impõe, segundo lição de Hely Lopes Meirelles[14] que:

> "Teoria dos motivos determinantes – A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem a sua prática motivada, ficam vinculados a esses motivos como causa determinante de seu cometimento e sujeitam-se ao confronto da existência e legitimidade dos motivos indicados. **Havendo desconformidade entre os motivos determinantes e a realidade, o ato é INVÁLIDO**." *(grifou-se)*

É preciso lembrar que o Fisco dispõe de inúmeras garantias e privilégios para o exercício de seu poder fiscalizatório e para a cobrança de suas dívidas.

Entretanto, as garantias e privilégios atribuídos ao Fisco não eliminam o dever de o servidor público competente para o lançamento proceder a uma efetiva investigação fiscal e de observar a legalidade estrita, para a apuração e comprovação dos fatos tributáveis a ensejar a sua intervenção. Logo, até por ser o ato de lançamento privativo, não pode o CC/MG "melhorar o lançamento tributário".

---

13 **"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." *(grifo meu)*

14 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, p. 174-184.

6. ART. 93 DO RPTA

6.1. Transcrição do dispositivo

Art. 93. Ressalvada a hipótese de intimação por edital, uma via do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento serão entregues ao sujeito passivo.
§ 1º A intimação pessoal do Auto de Infração ou da Notificação de Lançamento será realizada mediante entrega do documento, contra recibo na 1ª via do mesmo pelo sujeito passivo, seu representante legal, mandatário com poderes especiais ou contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais.
§ 2º A assinatura e o recebimento da peça fiscal não importam em confissão da infração argüida.

6.2. Comentários

O artigo em análise vem a ratificar os argumentos acima expendidos no sentido de que a cientificação do AI e do NL deve ser pessoal[15]. Note-se que o mandamento legal é muito claro ao apontar que deverá ser "mediante entrega do documento, contra recibo na 1ª via do mesmo pelo sujeito passivo, seu representante legal, mandatário com poderes especiais ou contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais". (grifo meu). Ao exigir contra recibo, fica muito transparente a cientificação pessoal.

O parágrafo segundo traz uma linha lógica de que a cientificação do AI ou NL com a assinatura tem a finalidade exclusiva de formalizar o crédito tributário, dando a devida publicidade do ato administrativo, sendo certo que, por evidente, não poderia ser apontada como confissão.

6.3. Análise crítica

Até pela regra legal em comento, mesmo a comunicação pelos Correios, com aviso de recebimento, não terá vez, por ausência de previsão legal.

É importante ressaltar que a passagem "ressalvada a hipótese de intimação por edital" não tem o condão de esvaziar a argumentação jurídica acima desenvolvida.

---

[15] A título de referência, no Acórdão n. 18.945/10, publicado em 25/09/2010, o CC/MG entendeu, com sustentáculo no art. 10 do RPTA, afastando a alegação do sujeito passivo de nulidade em razão da ausência de notificação por edital, sustentou que: "Como se percebe na legislação acima, é possível a intimação do Sujeito Passivo via postal com aviso de recebimento, não determinando a legislação que, mesmo por essa modalidade, seja recebido pessoalmente. A determinação contida no art. 93 do RPTA é no sentido de se garantir que o Sujeito Passivo receba uma via do Auto de Infração, o que é plenamente garantido na remessa via postal com aviso de recebimento."
Discorda-se da decisão alcançada pelo CC/MG. Isso porque o art. 10 do RPTA, cuja redação é "As intimações do interessado dos atos do PTA devem informar a sua finalidade e serão realizadas, a critério da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente, por via postal com aviso de recebimento ou por meio de publicação no órgão oficial.", não se aplica quando da formalização do crédito tributário.
O art. 10 se aplica às intimações gerais relativas aos atos realizados no PTA.
Os arts. 85,86 e 93 se aplicam restritivamente a formalização dos AI e NL. A disposição tratada no capítulo aqui em estudo é específica para a intimação ou cientificação do AI e NL, dissociando-se, assim, das intimações e notificações gerais, reguladas pelo art. 10 do RPTA.
Portanto, considerando que regra específica prevalece sobre regra geral, entende-se que o RPTA deixa claro e evidente as providências que devem ser observadas para formalização do crédito tributário para lavratura do AI e NL.

, uma via do Auto de Infração ou da
o passivo.
da Notificação de Lançamento será
ibo na 1ª via do mesmo pelo sujeito
eres especiais ou contabilista autori-
ais.
ão importam em confissão da in-

ntos acima expendidos no sen-
pessoal[15]. Note-se que o manda-
er "mediante entrega do docu-
eito passivo, seu representante
bilista autorizado a manter a
). Ao exigir contra recibo, fica

que a cientificação do AI ou
ormalizar o crédito tributário,
sendo certo que, por evidente,

unicação pelos Correios, com
previsão legal.
la a hipótese de intimação por
o jurídica acima desenvolvida.

CC/MG entendeu, com sustentáculo no art. 10
sência de notificação por edital, sustentou que:
sivo via postal com aviso de recebimento, não
ssoalmente. A determinação contida no art. 93
uto de Infração, o que é plenamente garantido

, cuja redação é "As intimações do interessado
o da Fazenda Pública Estadual, pessoalmente,
ficial.", não se aplica quando da formalização

disposição tratada no capítulo aqui em estudo
m. das intimações e notificações gerais, regu-

nde-se que o RPTA deixa claro e evidente as
para lavratura do AI e NL.

A intimação por edital não é um ato discricionário; ela só será possível em hipóteses excepcionais, sob pena de afronta a diversas normas jurídicas, conforme anteriormente apresentado.

7. ART. 94 DO RPTA

7.1. Transcrição do dispositivo

Art. 94. Nenhum processo por infração à legislação tributária será sobrestado, ou arquivado sem decisão final proferida na esfera administrativa.

7.2. Comentários

O dispositivo legal é explícito no sentido de que nenhum procedimento fiscal ficará sem resultado definitivo, tendo como norma imperativa o sobrestamento ou arquivamento enquanto perdurar a decisão definitiva.

O artigo em questão vem a concretizar os denominados princípios da indisponibilidade do crédito público, eficiência, celeridade e, especialmente, segurança jurídica entre os litigantes - Estado e sujeito passivo -, por não vivenciarem eternamente dúvida acerca da (in)existência de direitos e obrigações.

CONCLUSÕES

(i) A formalização do crédito tributário se dá por três caminhos: o Termo de Autodenúncia (TA); (ii) o Auto de Infração (AI); (iii) e a Notificação de Lançamento (NL). Em caráter de exceção, a formalização do crédito tributário será desnecessária quando os débitos forem declarados/reconhecidos pelo próprio sujeito passivo e não pagos ou forem decorrentes do não recolhimento do IPVA, da Taxa de Licenciamento para Uso ou Ocupação da Faixa de Domínio das Rodovias (TFDR), da Taxa de Expedição de Renovação do Certificado de Licenciamento Anula de Veículo (CRLV) e da Taxa pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio.

(ii) A cientificação ou a intimação do lançamento por meio de AI ou NL deve ser feita de forma pessoal. A leitura concomitante dos artigos 85, 86 e 93 refutam a intimação ou cientificação ordinária por edital. Por falta de previsão legal, a intimação ou cientificação não se pode dar via Correios. Em adição, permite-se o procedimento eletrônico, o que, nos termos da legislação, abre espaço para a comunicação por este meio.

(iii) No RPTA há previsão da denúncia espontânea desuniforme ao que se encontra positivado no art. 138 do CTN. As principais diferenças podem ser visualizadas em duas perspectivas distintas. Na primeira, o instituto da denúncia espontânea previsto no CTN, lei complementar nacional, afasta a incidência de qualquer multa, quando atendidos todos os requisitos, especialmente, com o pagamento integral do débito acompanhado de juros. Na legislação mineira

haverá sempre a cobrança da multa de mora, o que, conforme precedente do STJ, é ilegal. A segunda diferença pode ser notada na medida em que o Estado permite a utilização do instituto mesmo quando ocorrer o parcelamento do débito, sendo certo que a multa de mora também será aplicada.

(iv) O Estado pode editar Portaria elencando situações e hipóteses em que estará presente o instituto da responsabilidade tributária do sócio-gerente ou administrador. Entretanto, o art. 135 do CTN deverá ser observado em máxima medida. Qualquer tentativa de legislar de forma dissociada ao que está positivado no âmbito da legislação nacional, criando outras regras ou condições, estará eivada de ilegalidade.

(v) A peça fiscal pode ser melhorada antes da intimação/cientificação do sujeito passivo pelo agente público detentor de competência legal para tanto. Contudo, por ser ato administrativo privativo da fiscalização, o CC/MG não pode, em nenhuma hipótese, "aperfeiçoar o lançamento", especialmente, alterando a capitulação legal indicada na autuação ou determinando a "baixa do processo" para levantar novos fatos, elementos e provas, para que sirvam de sustentáculo para manter a autuação.

(vi) O procedimento fiscal não pode ser suspenso e arquivado. A sua conclusão e solução é medida imperativa em respeito aos princípios da segurança jurídica e da indisponibilidade do crédito público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. CTN. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988, 168 p.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1138662 / MG**. Rel. Min. Benedito Gonçalves. Primeira Turma. Publicado em 02/02/2010. Disponível em < http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1138662&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em 21, de jan. de 2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação Cível nº 1.0024.12.341002-9/001**. Rel. Des. Vanessa Versolim Hudson Andrade. 1ª Câmara Cível. Publicado em 03/04/2014. Disponível em <http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=C5667EB4E1A54F805DB649064C848682.juri_node1?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0024.12.341002-9%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>. Acesso em 21, de jan. de 2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais. **Apelação Cível nº 1.0024.12.170807-7/001**. Rel. Des. Ana Paula Caixeta. 4ª Câmara Cível. Publicado em 19/02/2014. Disponível em <http://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do;jsessionid=C5667EB4E1A54F805DB649064C848682.juri_node1?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0024.12.170807-7%2F001&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar>. Acesso em 21, de jan. de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1247713 / MG**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Publicado em 13/10/2011. Disponível em < http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1247713&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em 21, de jan. de 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 774058 /PR**. Rel. Min. Teori Zavascki. Primeira Turma. Publicado em 15/10/2009. Disponível em < http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=774058&&b=ACOR&p=false&l=10&i=3>. Acesso em 21, de jan. de 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991.

MINAS GERAIS. **Decreto n.º 44.747, de 03 de março de 2008**. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA. *Minas Gerais*, Belo Horizonte, 2008.

rme precedente do
la em que o Estado
o parcelamento do
cada.
teses em que estará
o-gerente ou admi-
do em máxima me-
que está positivado
a condições, estará

ificação do sujeito
para tanto. Contu-
CC/MG não pode,
almente, alterando
a "baixa do proces-
sirvam de susten-

A sua conclusão e
segurança jurídica

Senado, 1988, 168 p.

662 / MG. Rel. Min. Be-
ww.stj.jus.br/SCON/juris-
em 21, de jan. de 2016.

1. Rel. Des. Vanessa Ver-
http://www5.tjmg.jus.br/
805DB649064C848682.
024.12.341002-9%2F001

001. Rel. Des. Ana Pau-
w5.tjmg.jus.br/jurispru-
B649064C848682.juri_
170807-7%2F001&pesq

uro Campbell Marques.
/jurisprudencia/toc.jsp
de 2016.

Zavascki. Primeira Tur-
cia/doc.jsp?livre=77405

Janeiro: Forense, 1998.

ista dos Tribunais, 1991.

ento do Processo e dos

MINAS GERAIS. **Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975**. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais. *Minas Gerais*, Belo Horizonte, 1975.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011.