

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

artigos 85 a 94 do RPTA/MG

João Paulo Fanucchi de Almeida Melo¹

Honrado pelo convite que gentilmente me foi formulado para ser co-autor do livro, parabeno 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 de 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 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 marcou 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 a Seção III do Capítulo VII do RPA/MG, cujo título é “Da formalização do crédito tributário”.

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.

Até para fins de contextualização, é importante ressaltar que o tema a ser abordado se encontra inserido no Capítulo que trabalha o “Crédito Tributário”. Divido 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 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, de igual 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. 102², 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.

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:

(...)

§ 3º 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).

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) Notificação de Lançamento (NL) no caso do IPVA.

Merece registro que, a partir de 21/12/2013, o RTPA fez constar de forma expressa que as modalidades de formalização do crédito tributário, positivadas no 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 ao seu parágrafo 3º.

Portanto, os débitos declarados/reconhecidos pelo próprio sujeito passivo e não pagos e os decorrentes pelo não recolhimento do IPVA, da Taxa de Licenciamento para Uso ou Ocupação da Faixa de Domínio das Rodovias (TFDR), da Taxa de Expedição de 2ª via do Certificado de Licenciamento Anula de Veículo (CRLV) e a Taxa pela utilização potencial da 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 dela 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 pessoal** do sujeito passivo formalizando o crédito tributário do IPVA, tal como ocorre em outros Estados da federação³, 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.

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

Isso porque que o art. 145 do Código Tributário Nacional⁴ 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*” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 221)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.

Até mesmo porque a notificação por edital é medida que se aplica apenas em casos excepcionais, entre 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 essa ciência acontece por essa via.

Numa argumentação comparativa, a notificação do lançamento tributário é como a citação no processo de conhecimento no Direito Processo 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 ilustre 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.

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.

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

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. INTERRUÇÃO 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 em local incerto e não sabido, hipótese incorrente 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 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:

“Assim, mesmo que tendo existido na repartição municipal o processo administrativo, do qual tenha sido extraída cada uma das certidões de dívida 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**

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**.

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 acerto 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 Constituição⁸.

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.

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

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.

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

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 deve 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 STJ⁹.

2. Arts. 87 e 88 do RTPA

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:

⁹ Súmula 436/STJ: A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

- 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 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 Auto Denúncia¹⁰.

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 aplicam também aos parcelamentos inadimplidos e o procedimento que deverá ser adotado para rescisão do parcelamento e a sua cobrança.

¹⁰ Os arts. 207 e ss. Do RPTA também tratam do instituto da denúncia espontânea.

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 efetivação do instituto da denúncia espontânea: “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 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. Contudo, veja-se que qualquer multa deve ser afastada quando o instituto estiver presente, nos termos, inclusive, 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 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 no 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 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, 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 Resolução 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 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 identificação do sujeito passivo. Contudo, 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 Resolução elenque as hipóteses em que estará presente a responsabilidade tributária do sócio-gerente ou do administrador. A Resolução não pode criar requisitos ou hipóteses normativa, 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 Resolução pode até elencar hipóteses, condutas ou situações em que os excessos e infrações resem 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.”

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 um caso concreto, as hipóteses de apreensão ou retenção de mercadoria estão presentes, nos termos da lei, ele 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 verificar a legalidade de uma suposta autuação – cobrança de tributo e acréscimos – e a ilegalidade da 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. No caso de retenção desnecessária a realização do 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 poderá ser reformulado 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 previsto 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, ocorrendo a formalização do contencioso, não se admite juridicamente pela manutenção ou aproveitamento do AI e NL.

Veja-se que, nos termos do art. 92 do RPTA, que é extremamente aberto e vago, deixa margem para que ocorra, como se diz na 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 realização do lançamento, o que, em regra, determina que o processo seja “baixado em diligência”.

A rigor, resta evidente a violação ao art. 142 do CTN, posto que, no processo tributário-administrativo, **o ônus da prova e a relaização do lançamento são atividades de realização exclusiva/privativa do servidor público competente quando do exercício da fiscalização**. Até mesmo porque essa é determinação existente no art. 142 do CTN¹¹. 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.

¹¹ **“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)*

Em adição, a “Teoria dos Motivos Determinantes” impõe que, segundo lição de Hely Lopes Meirelles¹²:

“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 seu dever de o servidor público competente para lançar 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”.

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 NL devem ser pessoalmente. 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

¹² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1991, p. 174-184.

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 clara 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 passagem, 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. A intimação por edital não é um ato discricionário; ela só terá vez 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) Notificação de Lançamento (NL). Em caráter de exceção, a formalização do crédito tributário será desnecessária quando os débitos declarados/reconhecidos pelo próprio sujeito passivo e não pagos e os decorrentes pelo não recolhimento do IPVA, da Taxa de Licenciamento para Uso ou Ocupação da Faixa de Domínio das Rodovias (TFDR), da Taxa de Expedição de 2ª via do Certificado de Licenciamento Anula de Veículo (CRLV) e a Taxa pela utilização potencial da 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 pela 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 Resolução 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 evidenciada a 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 indisponibilidade do crédito público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

[JP1] Comentário: Ana, favor colocar para mim....

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. 512 p.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008b. 208 p.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. Ed. 17 tiragem. São Paulo: Malheiros, 1993, 48 p.

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

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003. 136 p.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Igualdade. ISS. Sociedades prestadoras de serviços profissionais. Advocacia. Constitucionalidade do Decreto-lei n. 406/68; Progressividade. IPTU. In: DERZI, M.A.M. (Coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição**: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, pp. 93-133.

FERNANDES, Simone Lemos. **Contribuições Neocorporativas: na constituição e nas leis**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. 306 p.

GODOI, Marciano Seabra de. Justiça, **Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, PP. 141-167.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. IN: GODOI, M.S.; GRECO, M.A (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 141-167.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 2000. 286 p.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Trad.: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. 280 p.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária Del Estado y de los contribuyentes**. Madrid: Martins Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, 127 p.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. v. 1. 18 ed. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. 765 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, 200 p.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Justiça Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998. pp. 679-705.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. v. III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. 460 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. 460 p.