

DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO CONTENCIOSO NO ESTADO DE MINAS GERAIS

Atualizado à luz do decreto 44.747/08 – RPTA/MG

Carlos H. Peixoto*

Introdução

O direito de resistir à pretensão tributária do Estado surgiu há mais de quinhentos anos, na Inglaterra. A Constituição da República não é um papiro sagrado, cujas palavras mágicas se abrem apenas para os Ministros do Supremo Tribunal. O direito não é propriedade de juízes, promotores, fiscais ou juristas. Diante da dinâmica da sociedade, sua interpretação está sujeita a mudanças, sem necessidade de alterações no texto constitucional. O servidor público, principalmente o aplicador da lei tributária, não está imune ao drama social que move o cidadão em busca de Justiça Fiscal.

Inevitável falar em lançamento sem abordar o ato administrativo. José Cretela Júnior, citado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro, conceitua o ato administrativo como

a manifestação da vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa. (DI PIETRO, 2003, p. 187).

Para a Professora Maria Silvíia Zanella o ato administrativo caracteriza-se pela presença da **potestade pública**, sendo dessa natureza apenas os atos que a Administração Pública pratica com prerrogativas próprias do Poder Público. Assim, para a eminente professora, na definição de ato administrativo devem ser levados em conta os seguintes elementos:

1. Expressa uma declaração do Estado, e não uma manifestação;
2. Sujeita-se a regime jurídico administrativo;

3. Produz efeitos jurídicos imediatos;

4. É passível de controle judicial.

No conceito da renomada professora, o ato administrativo é “a declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeito a controle pelo Poder Judiciário”. (DI PIETRO, 2003, p.189).

Por sua vez, o ato de lançamento é um ato administrativo que guarda características especiais. Para Alberto Xavier, em rigor o lançamento é um ato jurídico que conclui procedimento administrativo. Na definição adotada pelo Professor Alberto Xavier, o lançamento é “*o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua conseqüente exigência*”. (XAVIER, 2005, p. 67). Guardemos este conceito.

Em Minas Gerais, os deputados estaduais concederam ao Governador do Estado o poder de emitir 130 Leis Delegadas em quatro anos, dentre elas a Lei Delegada nº 60, de 29 de janeiro de 2003, revogada pela lei delegada 123, que dispõe sobre as finalidades e competência da Secretaria de Fazenda. Por força da lei delegada 123, o decreto 43.193, de 14 de fevereiro de 2003, regulamenta as atribuições da Administração Fazendária e da Delegacia Fiscal, unidades com atribuições imprescindíveis e congruentes uma à outra: na primeira, os serviços são de responsabilidade dos Gestores Fazendários; na segunda – batizada pela Reforma Administrativa em 2003 com o nome de Delegacia Fiscal, cujas atividades são desempenhadas por Auditores Fiscais.

O artigo 201 da lei 6.763/75 afasta qualquer dúvida quanto à competência para se fiscalizar os tributos estaduais:

Art. 201 - A fiscalização tributária compete à Secretaria de Estado de Fazenda, por intermédio dos seus funcionários fiscais e, supletivamente, em relação às taxas judiciárias, à autoridade judiciária expressamente nomeada em lei.

§ 1º - Compete exclusivamente aos Auditores Fiscais da Receita Estadual, aos Agentes Fiscais de Tributos Estaduais e aos Fiscais de Tributos

Estaduais o exercício das atividades de fiscalização e de lançamento do crédito tributário.

O procedimento administrativo de fiscalização, instaurado pela autoridade fiscal, em obediência às formalidades estabelecidas na legislação do tributo, constitui-se de uma série de atos emitidos com vistas à identificação da capacidade contributiva do administrado, de forma encadeada, podendo resultar no ato final denominado **lançamento**.

Em que pese a polêmica doutrinária de que o procedimento adotado não faz parte da essência do lançamento, de que as operações referidas no artigo 142 do Código Tributário Nacional são apenas exemplificativas e que não “passam de momentos lógicos do processo subsuntivo” (XAVIER, 2005, 67), o procedimento administrativo de fiscalização não se inicia por acaso e não se finaliza de forma instantânea, por meio de um único ato. Antes de trilhar o caminho de abertura da ação fiscal, que pode resultar em exigência de crédito tributário, o Fisco procura conhecer e controlar o grau de atendimento das obrigações do contribuinte ou do setor econômico, no qual o administrado atue.

O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais tem adotado a teoria procedimental do lançamento. É este o teor do acórdão 2.483/01/CE, trechos:

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, em Teoria do Lançamento Tributário (Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1965), "o lançamento por parte do fisco é um **procedimento**. Vai desde a ocorrência do fato gerador até a inscrição da dívida ativa para cobrança executiva. O lançamento só se considera efetuado **quando finda a instância administrativa, tenha ou não havido recursos do contribuinte**".

(...)

De fato, se a legislação prevê série de atos para formar o lançamento não há porque não entendê-lo, como estabelece o CTN, como procedimento administrativo.

Parece que não há consenso sobre o lançamento ser ato ou procedimento, **mas há consenso acerca dos seus requisitos essenciais** e sobre o fato de que o CTN, em seu artigo 142, tratou do lançamento enquanto sendo um procedimento, formado pela combinação orgânica de uma série de atos e termos, com objetivo determinado.

(Grifamos).

Deste modo, sabendo que os deveres instrumentais impostos aos contribuintes lastreiam o Fisco de informações, é a partir do tratamento dos dados contidos nos documentos de entrega obrigatória que se iniciam as medidas auxiliares e preparatórias de fiscalização.

1 A fiscalização no âmbito da Administração Tributária

Em sentido amplo, a Administração Tributária pratica a fiscalização constante das informações prestadas pelos contribuintes. Desde o momento em que o administrado requer algum expediente, como inscrição no cadastro de contribuintes, alteração cadastral, certidão negativa, emissão de nota fiscal avulsa, etc., é dever da repartição de fazenda verificar se o particular está em dia com suas obrigações tributárias. Portanto, as ações no âmbito interno, que tenham por objetivo o controle do cumprimento das obrigações, podem ser efetuadas tanto por Auditores Fiscais, quanto por Gestores – estes últimos nos limites de sua competência legal, já que não são investidos do Poder de Polícia Fiscal.

Na atividade de controle interno, os servidores fazendários atuam sobre eventos que antecedem a abertura do procedimento administrativo tributário. Neste momento são verificadas declarações, compilados dados e demonstrativos por meio de programas específicos, aplicando rotinas de conferências, anteriores e independentes de quaisquer “diligências de fiscalização” (art. 196 do CTN). Portanto, na atividade de controle interno das obrigações tributárias, não há necessidade de poderes investigatórios, próprios do Poder de Polícia Fiscal, conforme leciona Batista Júnior (2001, p. 246-248).

Onofre Alves Batista Júnior (2001, p. 247) denomina como Fiscalização Cadastral os controles exercidos, internamente, pela Administração Tributária. O ilustre Procurador da Advocacia Geral do Estado de Minas Gerais identifica três subtipos de Fiscalização Cadastral:

- **Atividades de mera constatação;**
- **Comprovações formais;**
- **Verificação de omissos de recolhimentos.**

1.1 Atividades de mera constatação

Tendo em vista o regime de recolhimento, o código de atividade econômica, ou as peculiaridades do tributo, a lei poderá instituir declarações ou demonstrativos diferenciados. De fato, é por meio das declarações prestadas pelos contribuintes que a Administração Fiscal, num primeiro momento, constata se o administrado cumpriu ou não com os seus deveres acessórios, se entregou, na forma e no prazo estipulado, os demonstrativos exigidos pelo

Fisco. Nessa primeira fase, portanto, é que são apontados os contribuintes *omissos de entrega de declarações*.

1.2 Comprovações formais

Cumprida a primeira obrigação do contribuinte, qual seja, de prestar as informações exigidas por lei, a declaração ingressa na fase de comprovações formais. Neste momento é que serão verificadas possíveis incorreções, erros materiais ou aritméticos no documento. Utilizando-se do aparato tecnológico, por meio de programas e de sistemas de informática, a Administração Tributária confere a consistência dos valores declarados e o seu “batimento” com os campos apropriados.

1.3 Verificação de omissos de recolhimentos

Por fim, na classificação adotada por Onofre Alves Batista, *op. cit.*, chega-se à fase da verificação de omissões de recolhimento de tributos. Neste momento, a Administração confronta os valores a recolher, declarados pelo contribuinte, com o efetivo recolhimento do imposto.

No caminho interno percorrido pela declaração, no que Onofre Alves convencionou chamar de Fiscalização Cadastral, não há que se falar em abertura de procedimento fiscal, “ou seja, não ocorre uma completa ou própria atividade investigatória” (Batista Junior, 2001, p. 248). Nesta fase não há prazos para diligências; o objeto a ser exigido é a própria declaração ou o recolhimento do tributo declarado; o período a que se refere recai sobre a intempestividade do cumprimento do dever imposto ao administrado (omissão); a penalidade aplicada pela omissão tem caráter indenizatório; tampouco existe a obrigatoriedade da lavratura de termos, já que a Administração Tributária, nesse momento, limita-se a “trabalhar” os dados remetidos pelos contribuintes através de declarações previamente instituídas.

Nesta fase, caracterizada pelo controle e checagem de informações obrigatórias, não ocorre abertura de procedimento de investigação fiscal. Não se exige livros ou documentos por meio de intimações, ou por Auto de Início de Ação Fiscal. Assim, para controle dos deveres instrumentais, o contato com o administrado pode ocorrer por meio de

comunicados ou avisos; até mesmo por telefone os servidores fazendários podem comunicar o contribuinte em débito com a entrega de declaração obrigatória, ou que esteja omissa do recolhimento do ICMS declarado, lembrando-o de providenciar o pagamento do imposto, bem como da necessidade de complementação ou do acerto de informações cadastrais.

Não se trata, nestes casos, de exigência ilegal, em desacordo com formalidades para cobrança do crédito tributário. A Administração Tributária tem obrigação de controlar, acompanhar e de monitorar as informações prestadas pelos contribuintes, de forma impessoal, massiva e contínua, objetivando *aumentar o nível de cumprimento voluntário das obrigações*.

1.3.1 Omissos de declaração e de recolhimento do ICMS no Estado de Minas Gerais

No tocante ao controle de entrega da Declaração de Apuração e Informações do ICMS (**DAPI**) e de recolhimento do imposto devido ao Estado de Minas Gerais, se o contribuinte insiste em descumprir suas obrigações, a via adotada pela Administração será o lançamento *ex-officio*.

Em algumas hipóteses, inclusive nas hipóteses de omissão no cumprimento de obrigação principal e acessória (entrega de declaração), o decreto 44.747/08, que instituiu o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (**RPTA/MG**), em seu artigo 86 dispensa de assinatura, para todos os efeitos legais, a emissão do Auto de Infração por processamento eletrônico de dados, destinado a formalizar o lançamento de crédito tributário de natureza não contenciosa.

Pelo mandamento do **RTPA/MG**, a emissão do Auto de Infração relativo ao omissa de recolhimento ou por omissa de entrega de declaração, prescinde de assinatura e independe da abertura de procedimento fiscal. À primeira análise, nota-se a falta de um dos elementos essenciais do ato administrativo, a *competência*, visto que o Regulamento do Processo e do Procedimento permite a emissão de Auto de Infração eletrônico sem assinatura da autoridade lançadora. Mas, como veremos, a denominação dada pelo artigo 86 do decreto 44.747/08 é equivocada, não se trata de lançamento.

Nos tributos lançados por homologação, normalmente, é o contribuinte quem pratica os fatos geradores, escritura os livros, declara o montante devido e recolhe o tributo ao Erário. Para Aurélio Pitanga, na atividade de autoacertamento (Seixas Filho, 2000, p. 24), “*cabe unicamente ao devedor acertar e liquidar o valor do tributo, sem qualquer interveniência direta do Fisco.*”

Porém, esta atividade de auto-acertamento, denominada por alguns autores como “autolançamento”, não é considerada lançamento, nos moldes do artigo 142 do CTN. O lançamento é ato privativo da autoridade fiscal. Sem entrar em polêmicas doutrinárias, sabendo-se que o crédito tributário decorre da obrigação principal e que a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, a atividade de auto-acertamento praticada pelo administrado tem o condão de criar documento hábil que possibilita ao Fisco exigir a satisfação do crédito tributário. É o que leciona Aurélio Pitanga:

Perante o Fisco, o contribuinte representa o fato gerador (conduta tributável) através da *declaração tributária*, documento em que confessa haver praticado o fato imponible, faz a sua valoração jurídica (auto-acertamento tributário) e liquida o valor da dívida tributária.

Configurando esse documento, formado e firmado pelo próprio contribuinte, um título jurídico dotado de certeza e liquidez, ele habilita a exigibilidade da dívida tributária pela autoridade fazendária em âmbito administrativo e contencioso (judiciário). (SEIXAS FILHO, 2000, p.83).

Na fase de Fiscalização Cadastral os servidores fazendários não promovem qualquer investigação sobre fatos praticados pelo devedor, não há valoração jurídica, não há manifestação do servidor acerca dos fatos, se os mesmos correspondem ao montante das atividades praticadas pelo administrado no período. Nesta etapa, marcada pela recepção massiva de declarações, os servidores fazendários conferem se os deveres instrumentais foram satisfeitos: se houve a declaração e se o valor do imposto declarado foi recolhido aos cofres públicos.

Neste compasso, a emissão de documento, denominado “Auto de Infração por omissão de recolhimento ou Auto de Infração por omissão de entrega de declaração”, não se caracteriza tecnicamente como **lançamento**. A Administração Tributária, ao emitir o Auto de Infração nas hipóteses de **omissão**, demarca a mora, promove a inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa e interrompe a prescrição, gerando título executivo hábil para se exigir, judicialmente, o tributo declarado e não pago (artigo 201 do CTN).

Portanto, a emissão do Auto de Infração Eletrônico, na hipótese de omissão de entrega de declaração, ou por falta de recolhimento do imposto declarado em documento próprio, não demanda diligências de fiscalização. Para a exigência, a aplicação de multa e a cobrança dos juros moratórios são computadas automaticamente pelo sistema eletrônico de conferência, e têm natureza indenizatória e não punitiva. Não se delega ao funcionário “emitente” dos Autos de Infração eletrônicos o Poder de Polícia Fiscal - já que a ele não compete a valoração da conduta do contribuinte, com a imputação de outras penalidades, por exemplo, pelo descumprimento de intimação. Ou seja, o objeto do Auto de Infração Eletrônico é limitado eletronicamente pelo sistema de controle, alcançando somente a exigência da obrigação omitida pelo administrado.

Observa o professor Aurélio Pitanga:

Não se enquadra na figura definida no artigo 142 do CTN o ato da administração fiscal que simplesmente *certifique* a prática pelo devedor de fatos relevantes para a tributação.

Também não será lançamento tributário o ato do órgão da administração fiscal que faça o *acertamento do tributo* sem, entretanto, liquidá-lo.

(...)

No lançamento tributário a liquidação resulta do acertamento feito por um órgão da administração fiscal, responsável pela adoção de um critério jurídico apropriado.

Um débito fiscal *liquidado* por agente administrativo com base num ato jurídico provido de *certeza jurídica* originado do contribuinte (auto-acertamento) *possui os requisitos de liquidez e certeza suficientes até para habilitarem a cobrança executiva, porém não será um lançamento tributário.*

Portanto, o lançamento tributário poderá ter os fatos indicados (denunciados ou confessados) pelo próprio contribuinte, ou descobertos por uma autoridade fiscal, porém *a valoração jurídica desses fatos não poderá deixar de ser da responsabilidade de uma autoridade competente do Fisco* que, em consequência, produzirá o ato de liquidação para notificação ao sujeito passivo. (SEIXAS FILHO, 2000, p. 27-28). (Grifamos).

Corroborando o entendimento de que o Auto de Infração Eletrônico, emitido nos casos de omissão de declaração ou por omissão de recolhimento, não caracteriza “lançamento”, o legislador mineiro dispensou de assinatura a emissão do referido

documento. Seria inconcebível um “lançamento” sem identificação da autoridade competente. Diz o artigo 86 do decreto 44.747/08:

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**. (Grifamos).

Uma das características do ato administrativo é a identificação da autoridade responsável por sua lavratura.

A previsão de que o Auto de Infração Eletrônico prescinde de assinatura pode resultar em descontrole na emissão destes atos administrativos. Na realidade, a dispensa de assinatura não implica em inexistência de autoridade responsável pela emissão do Auto de Infração de crédito tributário não contencioso. Como não se exige assinatura, pode ocorrer, **hipoteticamente**, que algum servidor fazendário, com perfil de acesso ao sistema de emissão de autos de infração, empreste a senha para outro funcionário extrair o Auto de Infração do Sistema. Em verdade, no âmbito da Administração Tributária haverá sempre um responsável pelo ato administrativo. O que o legislador mineiro, absurdamente, não exige deste “responsável” é a assinatura em documento apto a exigir obrigação tributária.

Pergunta-se: existe ***lançamento*** sem identificação da autoridade competente? A doutrina é unânime em afirmar que não.

A exigência de identificação da autoridade competente é uma obrigação imprescindível ao lançamento, elemento inaugural de validade de todo ato administrativo, certificação de que seu ingresso no mundo jurídico deu-se em obediência aos princípios da administração pública, que defere aos administrados o direito de identificação, visando fiscalizar os atos das autoridades. Ainda mais em se tratando de obrigação tributária, seara típica de carreira de Estado, onde o tributo só pode ser exigido sob o império da lei. Um ato administrativo que se denomina “***lançamento de crédito tributário de natureza não contenciosa***” sem que tenha sido emitido e assinado por autoridade competente viola direitos fundamentais dos contribuintes, mesmo que este documento seja uma “cópia” de declaração prestada pelo próprio contribuinte. Definitivamente, não se trata de lançamento.

Assim, não se vislumbra invasão de competência por autoridade não identificada, no fato de os Autos de Infração, nas hipóteses de “lançamento de crédito tributário não contencioso”, serem emitidos por *processamento eletrônico*.

De fato, no Estado de Minas Gerais não há sequer definição de competência para emissão dos Autos de Infração por processamento eletrônico. Simplesmente, calou-se o legislador ordinário a respeito de qual agente é competente para chancelar a emissão do Auto de Infração Eletrônico, nas hipóteses de crédito tributário de natureza não contenciosa.

O que ocorre é uma incontinência legislativa, por omissão, um patente desrespeito aos direitos fundamentais dos cidadãos insculpidos na Constituição Federal, ao negar ao administrado o direito mais corriqueiro, que é o direito de petição e de ampla defesa; uma afronta aos fundamentos do Estado Democrático de Direito, por autorizar a formação de documento sem assinatura da autoridade responsável por sua emissão, denominado equivocadamente de “lançamento”, cuja exigência segue direto para a inscrição em dívida ativa, sem obrigação de ser submetido ao exame de instância hierárquica superior, portando com mais poder de constrição do que o lançamento fiscal.

2 Do lançamento de crédito tributário não contencioso

Afinal, o que é o lançamento de crédito tributário não contencioso no Estado de Minas Gerais? É lançamento? É um ato tributário com força jurídica capaz de lastrear emissão de Certidão de Dívida Ativa?

O professor Alberto Xavier, em sua obra "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", alertou-nos:

É certo que, mais recentemente, uma importante corrente da doutrina (...) tem aludido a um fenômeno de “declínio” do lançamento tributário, que deixaria de ser um momento indispensável na dinâmica da obrigação tributária, para ficar relegado a uma função de controle, supletiva, secundária e predominantemente sancionatória". (XAVIER, 2005, p. 10).

No Estado de Minas Gerais, as possibilidades de “lançamento de crédito tributário não contencioso” não se restringem aos casos de omissos de declaração ou por falta de pagamento do imposto declarado. Nota-se um alargamento das hipóteses, em franca

desvalorização do lançamento fiscal, permitindo a emissão de Auto de Infração Eletrônico como se lançamento fosse, olvidando-se das características essenciais do instituto, conforme demonstraremos adiante.

Em Minas Gerais, os fatos tributários passíveis de “lançamento não contencioso” são aqueles previstos no artigo 102 do decreto 44.747/08:

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:

I - do ICMS incidente sobre operação ou prestação escriturado em livro oficial ou declarado ao Fisco em documento instituído em regulamento para esta finalidade;

II - do tributo de competência do Estado, apurado em decorrência de escrituração em livro fiscal adotado pelo contribuinte ou por responsável ou formalmente declarado ao Fisco;

III - do ICMS, proveniente do aproveitamento indevido do crédito decorrente de operação ou prestação interestadual, calculado mediante aplicação de alíquota interna;

IV - do descumprimento de obrigação acessória, pela falta de entrega de documento destinado a informar ao Fisco a apuração do ICMS;

V - do não-pagamento do IPVA;

VI - do não-pagamento de taxa:

a) em que o fato gerador se tenha materializado a partir de requerimento formal do contribuinte ao órgão prestador do serviço ou titular do exercício do poder de polícia; ou

b) cujo valor tenha sido apurado com base em informações fornecidas pelo próprio contribuinte.

§ 1º Considera-se também declarado ao Fisco o valor do ICMS destacado:

I - em nota fiscal de produtor ou em outro documento fiscal, nos casos em que o contribuinte esteja dispensado de escrituração;

II - em documento não registrado em livro próprio por contribuinte do imposto obrigado à escrituração fiscal.

(...)

§ 3º *Nas hipóteses deste artigo, o crédito tributário não pago no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do AI será encaminhado para inscrição em dívida ativa, sem prejuízo dos procedimentos de cobrança administrativa. (Grifamos).*

No Décimo Congresso de Direito Tributário, ocorrido em Belo Horizonte de 8 a 11 de agosto de 2006, os professores Sacha Calmon e Estevão Horvath, travaram um debate empolgante sobre o tema “A manifestação da autonomia privada do contribuinte no lançamento por homologação”. O sítio do Consultor Jurídico divulgou o resumo das palestras:

Para o professor (Sacha Calmon) o maior problema é que a Fazenda, ao constatar que o contribuinte não pagou ou que não pagou bem, **pode inscrevê-lo na dívida, sem notificá-lo previamente**. “Para a formação de título executivo no âmbito administrativo é preciso que se abra processo prévio de cognição. O Código Tributário Nacional, que é uma Lei Complementar, **diz que o lançamento é ato privativo da Fazenda e que a formação de título executivo exige cognição**”, sustentou.

Como o lançamento é feito a partir da declaração do contribuinte, a Fazenda considera a declaração como uma confissão de débito. Sacha Calmon contesta também este dispositivo: “A confissão só tem validade se o contribuinte se conformar com ela depois de devidamente notificado”. Ele lembrou que o Direito Penal recomenda que se desconfie da confissão do réu. “Por que não acontece o mesmo no Direito Tributário?”

(...)

Para o professor da USP (Estevão Horvath), o Fisco pode inscrever na Dívida Ativa o crédito declarado e não pago, sem com isso violar o princípio do contraditório, porque a própria declaração faz este papel. “O contribuinte está sabendo. **A falha da legislação está em não prever meios para a retificação das declarações prestadas.**” (Consultor Jurídico. Grifamos).

Os dois eminentes tributaristas discordam quanto aos efeitos da declaração, mas eles concordam que a inexistência de rito processual impossibilita o contribuinte de exercer o direito de revisão da própria declaração - uma falha terrível da legislação.

Analisemos, a título de exemplo, o registro indevido de crédito do ICMS no livro de entradas, crédito este não transcrito para o livro de apuração e não declarado em documento de entrega obrigatória (Declaração de Apuração e Informações do ICMS - **DAPI**). Este fato, diverso do simples omissão de recolhimento, não caracteriza presunção de dívida, caso a ocorrência detectada não seja submetida a um juízo de cognição pela autoridade competente. Ou seja, o aproveitamento indevido de crédito depende de uma valoração jurídica da autoridade competente, para que seja apurado o montante do débito em confronto com o valor declarado na **DAPI**.

Todavia, o crédito tributário, na hipótese do inciso III do artigo 102 do decreto 44.747/08 (**RPTA/MG**), enquadra-se como não contencioso. Deste modo, a obrigação tributária poderá ser exigida por meio de documento denominado Auto de Infração Eletrônico, que não é lançamento, sem assinatura do responsável (não sendo obrigatório que o emitente seja Auditor Fiscal), dando origem ao chamado “lançamento de crédito tributário de natureza não-contenciosa”, cujo pagamento, não sendo satisfeito no prazo de 10 dias após a intimação do AI, ensejará a remessa do ato tributário para inscrição em dívida ativa.

Na situação do inciso III do artigo 102 do **RPTA/MG**, o desvirtuamento do “lançamento”, através de Auto de Infração não contencioso, emitido por processamento eletrônico, sem assinatura do responsável por sua formação, ficaria mais evidente diante da aplicação da penalidade prevista no artigo 55 da lei 6.763/75:

Art. 55: As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Se a Administração tem a prerrogativa de reformar os próprios atos (poder de autotutela), por que negar ao administrado o direito de pedir a revisão da própria declaração, ao vedar-lhe o direito de impugnar o Auto de Infração de natureza não contenciosa? O documento de dívida tributária, formado a partir de declaração do administrado, que não é lançamento, tem mais poder de constrição do que o lançamento fiscal – este somente se completa depois da apreciação do órgão julgador administrativo, enquanto o primeiro serve de base para inscrição em dívida ativa, sem possibilidade de revisão.

A questão também foi objeto de decisão por parte do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, em vista de Mandado de Segurança. Na oportunidade, colamos trechos do acórdão 16.689, de 19 de dezembro de 2005, exarado pela 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, órgão a quem compete dirimir as questões de natureza tributária suscitadas entre o sujeito passivo e a Fazenda Pública Estadual **no âmbito do contencioso administrativo fiscal** (art. 172 do decreto 44.747/2008):

ICMS – DAPI COM VALORES DIVERGENTES DO LRAICMS - PTA não contencioso consoante art. 64, I, da CLTA/MG, todavia submetido à apreciação do órgão julgador administrativo por força de decisão judicial em Mandado de Segurança.

Relatório

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS em decorrência de consignação em **DAPI** de valores menores que os apurados no LRAICMS (maquiagem) no período de setembro a novembro de 2001.

Trata-se obviamente de **PTA originariamente não contencioso**, a teor do art. 64, I, da CLTA/MG, portanto, não admitindo Impugnação, conforme preceitua o § 3º do mesmo artigo:

"§ 3º - Nas hipóteses deste artigo, não cabe impugnação, devendo o crédito tributário não pago no prazo de 30 (trinta) dias, contado do recebimento do

AI, ser encaminhado para inscrição em dívida ativa, sem prejuízo das ações administrativas de cobrança."

Todavia, não se conformando com a autuação, a autuada ingressou com impugnação que, a caber, teria sido tempestiva (fls. 35/40), com comprovação de recolhimento da correspondente taxa de expediente (fls. 49). **A Administração Fazendária, entretanto, não a recebeu (fls. 50), certificando o não recolhimento do crédito tributário, aprovando o AI (fls. 53) e encaminhando o PTA para inscrição do crédito em dívida ativa.**

O sujeito passivo impetrou Mandado de Segurança, pleiteando apreciação de sua Impugnação em esfera administrativa, logrando êxito em Primeira Instância, sendo confirmada a sentença em reexame necessário (fls. 59/60).

Em face da decisão judicial, reabriu-se o trintídio para formal aditamento da impugnação ou pagamento (fl. 62).

(...)

A priori convém ressaltar que o PTA, por força da legislação processual mineira, tem natureza não contenciosa. Trata-se de levantamento de diferenças de ICMS verificadas entre os valores apurados no LRAICMS e os lançados em **DAPI**, de setembro a novembro de 2001. Ao registrar nesse livro os créditos e débitos de suas operações de aquisição e saída, confrontá-los e depurar imposto a recolher ou crédito escritural a ser transferido para o mês seguinte, o contribuinte está declarando à Fazenda Pública sua movimentação e, em caso de saldo devedor, o valor do imposto que deve ao Erário. Trasladar tais valores a menor para o **DAPI**, constitui maquiagem deste e redundará em infração tanto de ordem acessória quanto principal, já que implica em recolhimento não integral do tributo devido.

Dado o caráter declaratório de débito apurado no LRAICMS é que a CLTA classifica o PTA originário do não recolhimento, recolhimento a menor ou intempestivo como não contencioso. Ora, se o débito está declarado, reconhecido, encontra-se o sujeito passivo em situação de inadimplência.

(...)

Apesar de tratar-se de matéria não contenciosa, a apreciação do presente lançamento decorre de decisão judicial, em Mandado de Segurança, conforme documentos de fls. 59/60.

Assim, a apreciação, pelo Órgão Julgador Administrativo, das razões apresentadas pela Autuada, ainda que por determinação judicial, torna sem sentido sua alegação de cerceamento do direito de defesa.

Vê-se também que não se caracterizou inovação. **O que está a ocorrer é simples revisão do lançamento pelo CCMG, em virtude de determinação judicial**, tendo em conta a manifestação do sujeito passivo que se arvorou como detentora do direito de defesa.

(...)

Quanto ao aspecto fático, o lançamento não merece reparos. Ao consignar nos **DAPI** valores diversos daqueles apurados no LRAICMS, o contribuinte recolheu tributo a menor do que o que deveria, infringindo o disposto no art. 16, VI e IX, da Lei 6.763/75.

(...)

O que o Fisco fez foi recompor a conta gráfica do Contribuinte e apurar a diferença não informada em **DAPI** para recolhimento, tomando como referência os valores registrados no LRAICMS. O resultado foi a apuração de ICMS a recolher e respectiva MR, conforme demonstrado no corpo do AI.

(...)

Insta acrescer que, **tendo recebido o primeiro TIAF 10.020000130.12** (fls. 02) em 02/04/2002, notificação de fiscalização referente ao período de

01/01/2000 a 31/03/2002, o Contribuinte tentou autodenunciar-se, genericamente, no dia seguinte – 03/04/02, relativamente ao período que se estende de 1997 a 31 de março de 2002, sem apresentar qualquer prova do alegado e sem cumprimento de obrigação principal e ou acessória correlata (fls. 17 do PTA 03.000260438.44).

(...)

(Acórdão 16.689/05/2ª, CC/MG. Grifamos).

Cheira a arbítrio, trancar ao administrado o direito de recurso, conforme disposição impeditiva contida no artigo 102 do decreto 44.747/08 (RPTA/MG). É certo que não se trata de “impugnação”, conforme veremos adiante, mas vale rememorar o princípio da informalidade que rege o processo administrativo: a finalidade é mais importante do que a forma. De sorte que a Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso LV garante aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Com a palavra, o renomado professor Hugo de Brito Machado:

À primeira vista pode parecer que, tendo o lançamento sido feito com base na declaração do próprio contribuinte, este não teria do que se defender, sendo possível mesmo a inscrição do valor correspondente em Dívida Ativa, independentemente de notificação. Não é assim, porém. ***O contribuinte pode haver declarado mas, em seguida, constado erro seu, de fato ou de direito, e assim estar convencido de que o tributo não é devido, ou o seu montante não é aquele declarado.***

Há quem sustente que notificar o contribuinte, reconhecendo a este o direito de defender-se, seria criar um monstro processual-administrativo, no qual o contribuinte iria se defender de uma acusação por ele mesmo formulada. (TRF da 3ª Região, 4ª Turma, Apelação Cível nº. 468852, Rel. Juiz Manoel Álvares, julgado em 18.08.99, DJU 2 de 19.11.99, p. 572, e RDDT nº. 53, p.173/17176) A tese é aparentemente válida e nos causa forte impressão. Para demonstrar que a sua validade é apenas aparente, porém, basta dizer-se que a declaração do contribuinte não tem, nem pode ter o efeito de criar a obrigação jurídica tributária, que sendo ex-lege não tem a vontade como ingrediente formador. E que, por isto mesmo, o tributo indevido deve ser restituído, ainda que pago voluntariamente.

Ora, se o contribuinte que declarou, e pagou, tem direito à restituição da quantia que pagou indevidamente, porque não se deve assegurar ao contribuinte que apenas declarou, o direito de demonstrar que o fez em erro? *Afirmado o direito de defesa do contribuinte, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais já decidiu com razão que:*

“Lavrado o auto de infração, o contribuinte tem direito líquido e certo de ver regularmente processada a impugnação administrativa tempestivamente apresentada, sendo desfeito à Administração Fazendária indeferir-la de plano, ainda que se trate de crédito tributário não contencioso declarado pelo próprio contribuinte, devendo ser instaurado o processo tributário administrativo, pois a ampla defesa prevista no art. 5º, LV, da CF, é assegurada, também, em processos administrativos.” (TJMG, Apelação Cível nº. 137.491/7 – Contagem, rel. Des. Aloysio Nogueira, julgado em

24/06/99, DJ de 07/12/99 e Boletim Informativo JURUÁ, Atualidades Tributárias, março/2000, pág. 07). (Grifamos).

Para Adolfo Bergamini, em trabalho postado no sítio *Jus Navigandi*, “se o sujeito passivo descumprir a lei e não efetuar o pagamento do tributo no prazo assinalado, ou se o fizer com insuficiência, caberá à autoridade administrativa fazer o lançamento de ofício para constituir o crédito tributário, não só em relação ao montante do tributo não pago, como também relativo à penalidade pecuniária resultante da infração à lei”. Citando jurisprudência do Tribunal Regional Federal, prossegue Adolfo Bergamini:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – DCTF – AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO VALOR DEVIDO – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – INOCORRÊNCIA – DECADÊNCIA – 1. A atividade pela qual o contribuinte calcula o montante do tributo devido e apresenta a correspondente declaração, não equivale ao lançamento, porquanto este é ato privativo da autoridade administrativa. Art. 142 do CTN. 2. No caso da apresentação de DCTF sem antecipação do pagamento do tributo, não há que se falar em lançamento por homologação, mas em lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V, do CTN, com a necessária notificação do sujeito passivo. 3. A ausência de procedimento administrativo regular importa em nulidade da inscrição e correspondente execução, bem como, transcorridos mais de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, importa em decadência do direito de constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. (TRF 4ª R. – AC 1998.04.01.045274-9 – PR – 2ª T. – Rel. Juiz Sérgio Renato Tejada Garcia – DJU 01.03.2000 – p. 491).

(...)

Assim sendo, com essas premissas em mente, é possível dizer até mesmo que, caso houvesse o descumprimento do disposto no artigo 149, inciso V, do Código Tributário Nacional, a administração tributária estaria violando o princípio da legalidade que se submete a Administração Pública, prescrito no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal.

(Grifamos).

A seu turno, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento de Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 539.891-3 originado do Rio Grande do Sul:

O autolancamento do tributo é aplicado de preferência aos impostos indiretos e instantâneos, cujo fato gerador se realiza a cada ato, fato ou situação, pois seria impossível na prática que, a cada momento, a repartição pública competente efetuasse diretamente o lançamento. Assim, consoante dispõe o artigo 150 do Código Tributário Nacional, o contribuinte de direito presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensável à efetivação do lançamento. Por isso, a notificação é desnecessária e não constitui condição de exigibilidade do tributo, porquanto o sujeito passivo da obrigação tributária tem conhecimento do montante do débito e do momento para a realização do pagamento. O crédito

torna-se definitivo, independentemente da instauração do procedimento administrativo para a inscrição e posterior cobrança do débito fiscal, declarado e não pago, cuja liquidez e certeza foram declaradas pelo contribuinte – precedentes: Recursos Extraordinários nº. 107.741-7/SP, relator Ministro Francisco Rezek, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 4 de abril de 1986. (AG. REG. no Agravo de Instrumento 539.891-3 Rio Grande do Sul).

A decisão do Supremo refere-se a caso concreto, especificamente acerca da cobrança de tributo exigida a partir da declaração formalizada pelo contribuinte, que, no entendimento do STF, equivale à confissão de dívida. Na legislação tributária do Estado de Minas Gerais, o fato analisado pelo Supremo refere-se ao contribuinte “omisso de recolhimento” do imposto declarado em **DAPI**. Todavia, basta verificar o artigo 102 do **RPTA/MG**, para conferir que os “lançamentos de crédito tributário não contencioso”, no Estado de Minas Gerais, não se resumem às situações de omissão de declaração e de omissão de recolhimento do imposto declarado.

3 Síntese das disritmias jurídico-processuais, possíveis de ocorrer no lançamento de crédito tributário de natureza não contenciosa

Por último, analisaremos algumas antinomias do “lançamento de crédito tributário não contencioso”, perante a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, nos seguintes exemplos:

1. “lançamento” de omissão através de Auto de Infração Eletrônico, que dispensa a assinatura do responsável, sem impugnação do contribuinte;
2. “lançamento” de crédito tributário não contencioso, sem assinatura do servidor responsável, com impugnação do administrado.
3. “lançamento” com aplicação de penalidade, por servidor não identificado, sem assinatura no documento, na hipótese de apropriação indevida do crédito descrita no inciso III do art. 102 do **RPTA/MG**.
4. “lançamento” decorrente de crédito tributário não contencioso, emitido por Auditor Fiscal. Veremos como seria aplicado o decreto 44.747/08.

3.1 Lançamento de crédito tributário não contencioso, nos casos de “omissos”, sem assinatura do responsável em documento extraído por processamento eletrônico

1. O Auto de Infração Eletrônico não constitui lançamento; nele, o cálculo da prestação não decorre de ato da autoridade administrativa;
2. O Auto de Infração Eletrônico, nos termos do artigo 102 do RPTA, não admite o contencioso administrativo (artigo 106, II do **RPTA/MG**);
3. A instauração do contencioso é da natureza do lançamento fiscal;
4. O lançamento é ato emitido por autoridade competente, devidamente identificada, sujeita a responsabilização funcional nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN;
5. O lançamento só se completa com a decisão definitiva na esfera administrativa (art. 174 do CTN);
6. O Auto de Infração Eletrônico, do qual resulta crédito tributário não contencioso, por não depender da abertura de procedimento de fiscalização dispensa a lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal (art. 70 c/c art. 74 II do **RPTA/MG**);
7. O Auto de Infração Eletrônico pode ser emitido por servidor não investido do Poder de Polícia para exigir cumprimento de obrigação tributária líquida e certa, formalmente declarada e reconhecida ao Fisco por iniciativa do administrado mediante documentos de entrega obrigatória, desde que não necessite de informações complementares para sua formalização, o que só pode ser feito por meio de procedimento de fiscalização;
8. O Auto de Infração Eletrônico prescinde de assinatura: trata-se de documento de cobrança lastreado em confissão de dívida, cópia da declaração do contribuinte extraída do Sistema Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, que, não sendo quitada no prazo de 10 dias após a intimação, será encaminhada para a inscrição em dívida ativa.

3.2 Lançamento de crédito tributário não contencioso por processamento eletrônico, sem assinatura do responsável, com impugnação pelo administrado

1. Todas as observações anteriores e mais:

2. A impugnação contra o “lançamento de crédito tributário não contencioso”, na hipótese de o contribuinte “insistir” em aviar o recurso, não pode ser recebida pela repartição fazendária, por falta de previsão legal;

3. A negativa de recebimento de impugnação, requerimento ou recurso viola o direito de petição previsto na Constituição Federal;

4. Não se trata de impugnação. Trata-se de recurso inominado. A impugnação é o instrumento de resistência do contribuinte contra o lançamento fiscal de natureza contenciosa. Contudo, em vista da informalidade que rege o processo administrativo, importa a finalidade do ato: mesmo em se tratando de “lançamento de crédito tributário não contencioso” pode ocorrer de o administrado não se conformar e solicitar sua revisão;

5. Se não há previsão de impugnação de crédito tributário não contencioso, mas se o administrado ainda assim impugnou o “lançamento”, quem se manifestará sobre o recurso?;

6. O decreto 44.747/08 (**RPTA/MG**) não estabelece o tratamento processual a ser dado à impugnação de crédito tributário não contencioso, aviada por contribuinte inconformado;

7. O artigo 120 do **RPTA/MG** determina que a impugnação seja autuada com os documentos que a instruem, e, depois de providenciada a manifestação fiscal, no prazo de 15 dias, o PTA deverá ser encaminhado ao Conselho de Contribuintes. Porém, o artigo 120 integra capítulo VIII, do Contencioso Administrativo Fiscal, silenciando-se sobre a manifestação, parecer ou instrução do crédito tributário não contencioso;

8. A fase contenciosa do lançamento inicia-se com a impugnação. O crédito tributário não contencioso, cobrado por Auto de Infração Eletrônico, não é lançamento. Portanto, a Instância Revisora da impugnação do ato não é o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais;

9. Pela teoria dos atos administrativos, compete à autoridade responsável pela Unidade emitente, ao Chefe da repartição, a prerrogativa de revisar os atos de seus subordinados, nos casos de recurso inominado aviado por contribuinte insatisfeito;

10. Por falta de previsão, a impugnação contra Auto de Infração Eletrônico não pode ser encaminhada pela Administração Fazendária para a Delegacia Fiscal, para que seja providenciada manifestação. A Manifestação Fiscal (art. 120, I do **RPTA/MG**), refere-se à fase em que o Auditor Fiscal rebate argumentos do impugnante **em crédito tributário contencioso**, em vista de procedimento fiscalizado e autuado pelo agente responsável pelo lançamento, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN, sendo posteriormente o PTA remetido ao CC/MG para julgamento;

11. Na esfera privada, ao particular é lícito fazer tudo o que a lei não veda. Sob a égide do Direito Administrativo, o servidor fazendário está obrigado a cumprir o que a lei determina. Existe, inclusive, previsão de punição, penal e administrativa, para o funcionário que exorbita de suas funções. Assim, o Auditor Fiscal ao se manifestar em Auto de Infração Eletrônico, nos casos de crédito tributário não contencioso, considerando que o ato não tenha sido lavrado por este, assume a função de revisor de ato administrativo sem delegação de competência, emitindo parecer sobre ato lavrado por servidor subordinado ao Chefe da Administração Fazendária;

12. Não há subordinação hierárquica entre a Administração Fazendária e a Delegacia Fiscal, o Gestor Fazendário responde por seus atos perante o Chefe da Administração Fazendária. O Auditor Fiscal da Receita Estadual não pode revisar Auto de Infração Eletrônico emanado da Administração Fazendária, por falta de delegação de competência expressa. Na Administração Pública, os titulares de cargos encarregados de revisão de ato administrativo devem ser expressamente nomeados e designados para tanto;

13. Não há rito de revisão do crédito tributário não contencioso; o lançamento decorre de ato sujeito a responsabilização pessoal (§ único do art. 142 do CTN); o Auditor Fiscal que não participou da emissão do ato, desde sua origem, portanto, não é autoridade competente para exercer função revisora não prevista no ordenamento administrativo;

14. Autuada a impugnação, com seu indeferimento pelo Chefe da Unidade, e não havendo pagamento do crédito tributário, o PTA deve ser remetido para a Advocacia Geral do Estado, para inscrição em dívida ativa (§ 3º do art. 102 do decreto 44.747/08 **RPTA/MG**);

15. É de se questionar: a quem compete revisar o “lançamento de crédito tributário não contencioso”, diante da insistência do administrado em protocolar impugnação?

3.3 Lançamento de crédito tributário não contencioso por processamento eletrônico, na hipótese de aproveitamento indevido de crédito, com aplicação de penalidade

1. Todas as observações do item 3.1, e mais:

2. O Auto de Infração Eletrônico, na hipótese de aproveitamento indevido de crédito, caso a apuração do fato tributário dependa de informações complementares, não pode ser emitido por servidor não investido do Poder de Polícia Fiscal;

3. A abertura do início de ação fiscal, medida preparatória para o lançamento, solicitando livros e documentos, compete ao Auditor Fiscal (art. 70 do **RPTA/MG**);

4. O Auto de Infração Eletrônico, emitido por servidor não investido do Poder de Polícia Fiscal, não comporta valoração da capacidade contributiva do administrado, a ser auferida por meio de documentos complementares e intimações - próprios da abertura de procedimento de fiscalização;

5. Portanto, não cabe, no Auto de Infração Eletrônico emitido por servidor não investido do Poder de Polícia, aplicação de penalidade que dependa da valoração do comportamento tributário do administrado;

6. A aplicação de penalidade em Auto de Infração Eletrônico, por prescindir o documento de assinatura, por não ser lançamento, deve ater-se às penalidades geradas pelo Sistema Eletrônico nas hipóteses de omissão de recolhimento ou de declaração;

3.4 Emissão de lançamento de crédito tributário não contencioso por Auditor Fiscal, devidamente identificado no Auto de Infração com assinatura

1. Para a jurisprudência do STF, no “lançamento não contencioso” (que independe de abertura do procedimento investigatório) a negativa do direito à impugnação não fere o contraditório e a ampla defesa. Portanto, o lançamento fiscal de natureza não contenciosa, pelo simples fato de ser impugnado não se converte em contencioso;

2. O “lançamento não contencioso”, ainda que emitido por Auditor Fiscal, não caracteriza lançamento. O lançamento se completa com a decisão definitiva (art. 174 do CTN);

3. Impugnado o lançamento fiscal de natureza não contenciosa, em vista do direito de petição previsto no artigo 5º, inciso XXXIV, letra a da Constituição da República Federativa do Brasil, o pedido deve ser recebido pela Administração Fazendária e encaminhado para o Auditor Fiscal, para manifestação;

4. Deferido o pedido do impugnante, o PTA segue para o Delegado Fiscal, para análise e arquivamento, se for o caso;

5. Indeferida a impugnação, e não havendo pagamento do crédito tributário não contencioso, o PTA será encaminhado para a Advocacia Geral do Estado, para inscrição em dívida ativa;

6. Não há previsão de remessa do PTA não contencioso para o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, exceto por força de decisão judicial (Acórdão do TJMG, na Apelação Cível nº. 137.491/7 e Acórdão 16.689/05/2ª, do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais).

4 Considerações finais

A atividade de lançamento, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN é vinculada, obrigatória e enseja a responsabilização pessoal do servidor que não zelar pelo Dever-Poder de lançar. A possibilidade de Responsabilização pessoal do agente pressupõe parcela de autonomia funcional, caracterizada, em se tratando de exigência de crédito tributário, pelo exercício do Poder de Polícia. Assim, o Auto de Infração Eletrônico, ao

prescindir de assinatura, presta-se para formalizar ato já declarado pelo administrado, não implicando no exercício do poder de polícia, desobrigando o servidor fazendário que extrai os dados do Sistema de se responsabilizar pelo ato administrativo, emitido por ordem do Chefe da Unidade. Por sua vez, existe a possibilidade de o Auto de Infração Eletrônico ser emitido com erros, ou até mesmo que o documento contenha informações que não correspondam àquelas declaradas ou transmitidas pelo administrado – os sistemas de informática não são perfeitos, estão sujeitos a problemas técnicos e operacionais. A emissão de ato administrativo sem assinatura, dificulta o administrado de exercitar o seu direito de fiscalizar os atos administrativos - no mínimo de saber quem é o funcionário responsável pela geração do documento.

O Auto de Infração Eletrônico não constitui o crédito tributário, portanto não se enquadra na figura a que se refere o artigo 142 do CTN. O recurso aviado contra o Auto de Infração Eletrônico não se considera impugnação, não instaura o contencioso - de apreciação obrigatória pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. Recusar o recebimento de recurso inominado, requerimento ou pedido de revisão, ainda que não previsto na legislação tributária, fere o direito fundamental de petição.

Não se vislumbra óbice legal para que servidores não investidos do Poder de Polícia Fiscal, desde que pertencentes aos quadros da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, exerçam atividades de controle dos deveres instrumentais impostos aos contribuintes. O Auto de Infração Eletrônico, documento que prescinde de assinatura, instituído pela SEF/MG para exigência de obrigações instrumentais, pode ser emitido por servidores não investidos do Poder de Polícia. O Auditor Fiscal também emite Auto de Infração para exigir crédito tributário não contencioso, porém, tendo em vista tratar-se de agente investido do Poder de Polícia Fiscal, todos os seus atos devem conter assinatura e identificação do emitente.

Por fim, fora das hipóteses de crédito tributário não contencioso estabelecidas na legislação tributária do Estado de Minas Gerais, quando for necessário investigar a conduta do administrado para exigir tributo não declarado nos documentos obrigatórios, ou propor aplicação de penalidade, compete ao Auditor Fiscal da Receita Estadual iniciar o procedimento de natureza investigatória, diligenciando pela adoção de medidas apropriadas, até a emissão do ato final denominado lançamento.

Sobre o autor: Carlos H. Peixoto é Auditor Fiscal da Receita Estadual de Minas Gerais, lotado na Delegacia Fiscal de Ipatinga.

5 Referências

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Poder de Polícia Fiscal**. 1. ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BERGAMINI, Adolpho. **A impossibilidade de inscrição em dívida ativa de créditos tributários lançados por autolancamento sem que haja o lançamento de ofício**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 846, 27 out. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7505>>. Acesso em: 29 jul. 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 18 mai. 2008.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 18 mai. 2008.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Decadência e lançamento por homologação tácita no artigo 150 do CTN**. 2004. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 31 de julho de 2008.

MINAS GERAIS. Decreto nº. 44.747, de 03 de março de 2008. **Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - (RPTA)**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/rpta/sumario_rpta.htm>. Acesso em: 20 mai. 2008.

MINAS GERAIS. Lei n. 6763, de 26 de dezembro de 1975. **Consolida a Legislação Tributária de Minas Gerais e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l6763_1975.htm>. Acesso em: 19 abr. 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SECRETARIA de Estado de Fazenda de Minas Gerais. **Acórdãos do Conselho de Contribuintes**. Consulta por ano e câmara. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/conselho_contribuintes/acordaos/index.html>.

Acesso em: 02 de agosto de 2008.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: A Função Fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Procedimento Administrativo Fiscal**. 1. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 539.891-3 originado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 28 de julho de 2008.

X CONGRESSO Brasileiro de Direito Tributário. **A guerra do lançamento tributário por homologação**. Disponível em: <<http://conjur.estadao.com.br/static/text/47203,1>>. Acesso em: 31 de julho de 2008.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.