

Acórdão: 2.590/02/CE
Recurso de Revisão: 40.060106548-73
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: SGH Indústria e Comércio Ltda
Proc. S. Passivo: Viviane Silva de Oliveira/Outros
PTA/AI: 01.000011205-12
Inscrição Estadual: 186.008466.0018 (Autuada)
Origem: AF/Contagem
Rito: Sumário

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA. Tendo em vista que o Termo de Ocorrência, cuja lavratura e intimação ocorreu dentro do prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN, contém todos os elementos descritos no artigo 142 do mesmo diploma legal, sendo portanto capaz de constituir o crédito tributário, fica afastada a decadência relativa ao exercício de 1989. Decisão reformada.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - NOTA FISCAL INIDÔNEA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos, nos exercícios de 1.989, 1.990 e 1.991, proveniente de notas fiscais previamente declaradas inidôneas, resultando em recolhimento a menor de ICMS nos exercícios de 1.989, 1.991 e 1.992. A vedação à apropriação de créditos dessa natureza decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade, logo, a comprovação da circulação e do pagamento das mercadorias não afasta a ilegitimidade dos créditos proveniente de documentos inidôneos, posto que não se comprovou o recolhimento do tributo incidente na operação anterior, justificando-se assim a reforma da decisão recorrida, restabelecendo-se as exigências lançadas pelo Fisco.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido, pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de apropriação indevida de créditos de ICMS, nos exercícios de 1.989, 1.990 e 1.991, provenientes de notas fiscais inidôneas, de emissão de "Agrocap Alimentos Ltda.", de São Paulo - SP, previamente declaradas inidôneas conforme Ato declaratório nº 13.186110.00543, publicado no "MG" de 12.11.92, resultando em recolhimento a menor do imposto, nos exercícios de 1989, 1991 e 1992, apurado por meio de recomposição da conta gráfica.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 15.297/01/1.^a, pelo voto de qualidade, excluiu parcialmente as exigências referentes a: 1) ao exercício de 1.989, por ter operado a decadência; 2) às notas fiscais, cuja circulação das mercadorias e cujo pagamento respectivo estejam provado nos autos.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, o Recurso de Revisão de fls. 174/191, requerendo, ao final, o seu provimento.

A Recorrida, devidamente intimada, não apresentou contra-razões.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 194/201, opina pelo provimento do Recurso de Revisão.

DECISÃO

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 137 da CLTA/MG, posto que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

Considerando que o Parecer da Auditoria Fiscal aborda com propriedade as questões de mérito, transcrevemos a seguir o seu inteiro teor, que passa a fazer parte desta decisão.

“O direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em consonância com os mandamentos do art. 173, inciso I da Lei 5.172/66 – CTN.

A dúvida posta nos autos, reside em responder se somente o Auto de Infração é capaz de "constituir" o crédito tributário ou se o Termo de Ocorrência – TO, também teria tal capacidade.

No presente caso, o TO foi emitido e recebido pelo sujeito passivo em 1994 (vide fls.06 - verso) estando, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 1989, dentro do prazo de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e o Auto de Infração somente foi emitido e recebido pelo sujeito passivo, em 1995, portanto, após o referido prazo.

Em se considerando o TO como documento capaz de constituir o crédito tributário, não haveria neste PTA qualquer período alcançado pela decadência do direito da Fazenda Pública.

Para o deslinde da questão posta é importante, de plano, transcrever alguns dos dispositivos legais relacionados à matéria, vigentes à época:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CTN:

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

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

CLTA/MG:

Efeitos de 11/08/84 a 31/12/98 - Redação original da CLTA:

"Art. 51 - A autoridade administrativa que proceder ou presidir diligência de fiscalização, para verificação do cumprimento de obrigação tributária, lavrará, conforme o caso:"

(...)

"II - Termo de Ocorrência (TO) ou Termo de Apreensão, Depósito e Ocorrência (TADO), em que serão descritas, sumariamente, mas com clareza, as tarefas executadas bem como as irregularidades apuradas;"

As questões atinentes ao crédito tributário e ao lançamento são, na doutrina, bastante controversas, sendo que um dos pontos discutidos é se o lançamento é um ato administrativo ou um procedimento.

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".

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, a definição de lançamento, prevista no artigo 142 do CTN, com as adaptações necessárias é a seguinte: "lançamento tributário é o **procedimento administrativo** tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível".

Neste mesmo sentido também se posicionam, Alfredo Augusto Becker e Antônio Roberto Sampaio Dória e em sentido contrário, classificando o lançamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como ato administrativo estão Paulo de Barros Carvalho, Rubens Gomes de Souza, Aliomar Baleeiro e outros.

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.

Todos os doutrinadores e tributarista fazem coro ao estabelecer que através do lançamento se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito tributário e estipulando os termos da sua exigibilidade. Some-se a isto a intimação regular do sujeito passivo e a possibilidade de impugnação do lançamento para a revisão pela autoridade que o fez ou pela superior.

Portanto, tendo em vista que o Termo de Ocorrência contém todos os requisitos acima descritos e constantes do artigo 142 do CTN, pode, sem sombra de dúvidas, ser considerado como o lançamento do crédito tributário.

A CLTA/MG estabelece no artigo 51 (vigente à época) todos os atos a serem praticados pela autoridade fiscal quando da fiscalização e da cobrança do crédito tributário, ou seja, trata de uma série de atos a serem praticados pelo agente público com o objetivo de constituir o crédito tributável e torná-lo exigível.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, "formalizar o crédito está no sentido de instituir-se o crédito, pois ao declarar o acontecimento do evento constitui-se o fato jurídico tributário que, por sua vez, faz irradiar a relação entre dois sujeitos, dentro da qual aparece o crédito, como o direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir a prestação do tributo. Formalizar significa verter na linguagem competente, e desse modo, *constituir* o crédito tributário" (Curso de Direito Tributário, 11ª edição, Editora Saraiva, 1999, p. 270).

E, de acordo com Hugo de Brito Machado, o artigo 173, inciso I do CTN, ao se referir a lançamento, quer dizer o ato pelo qual o Fisco "determina o valor do crédito tributário e intima o sujeito passivo para fazer o respectivo pagamento" (Curso de Direito Tributário, 11ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p.146).

Neste contexto, a decadência é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. Portanto, a decadência pressupõe a inércia do titular do direito e o decurso de certo prazo, legalmente previsto.

Tendo o Fisco emitido o Termo de Ocorrência e intimado regularmente o sujeito passivo, não se pode falar em inércia do titular do direito. Alguns poderiam alegar que apesar de conter a descrição do fato gerador, do sujeito passivo, indicar o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quantum debeatur, ainda assim a Fazenda não teria agido de forma completa e acabada, face a ausência da lavratura do Auto de Infração.

Neste ponto discutiríamos novamente o fato de que para alguns tributaristas, o Auto de Infração também não concluiria o lançamento, mas apenas a decisão final na esfera administrativa. Existe, portanto, uma clara distinção entre a "constituição definitiva" do lançamento e o marco final da decadência, sendo que este segundo ocorre quando, através da prática de um determinado ato, legalmente previsto, o agente público constitui o crédito tributário e regularmente intima o sujeito passivo.

Apenas para ilustrar, Hugo de Brito Machado, ao tratar de questões do processo administrativo tributário, define que o lançamento é o procedimento administrativo que somente se completa com a decisão final, vale dizer, com a decisão na qual a administração diz ao sujeito passivo da obrigação tributária, pague tanto, em tal prazo, ou eu promoverei contra você a competente execução fiscal.

Por estas razões, parece lógico entender que o Termo de Ocorrência, previsto no artigo 51, inciso II da CLTA (vigente à época), mesmo não sendo o último ato do lançamento, atende perfeitamente aos mandamentos do artigo 142 do CTN. Mesmo porque, a partir da intimação do TO, o contribuinte está autorizado a se defender e oferecer inclusive os chamados fatos novos (artigo 57, inciso II da CLTA/MG).

Em suma, o CTN trata do lançamento como procedimento e em que pesem as posições contrárias, todos os artigos do mencionado diploma legal seguem nesta trilha.

Portanto, verificados os requisitos previstos no artigo 142 do CTN, estará constituído o crédito tributário, independentemente da denominação que se dê a peça fiscal lavrada.

Posteriormente, conforme previsto na CLTA/MG, com fulcro no CTN, outros atos administrativos serão praticados para que se conclua definitivamente o lançamento, mas de qualquer forma, a decadência já estaria afastada, frente a manifesta ação do titular do direito.

Logo, na hipótese dos autos, não ocorreu a decadência dos fatos geradores do exercício de 1989, tendo em visto que o Termo de Ocorrência foi emitido e recebido pelo sujeito passivo em 1994, dentro do prazo de 5 anos previsto no artigo 173 do CTN.

No tocante ao mérito propriamente dito, pela simples leitura do acórdão nota-se a flagrante ilegalidade da decisão tendo em vista que admite o aproveitamento de crédito oriundo de documentos inidôneos, cujo pagamento **do tributo** não foi comprovado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se sabe, o direito do crédito relativo às entradas de mercadorias decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade, insculpido no inciso I, do parágrafo 2º, do art. 155 da CF/88.

O legislador constituinte não se conformando em ditar o princípio concisamente, tratou-o em minúcias ditando-lhe as regras mais importantes: “*será não-cumulativo , **compensando-se** o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria **com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal**” (Destacamos), e mais, estabeleceu no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, que cabe à lei complementar, disciplinar o regime de compensação do imposto.*

O Convênio 66/88, por outorga constitucional consubstanciada no art.34, §8º, dos ADCT, disciplinou a matéria até o advento da Lei complementar 87/96, e em seu art. 30 estabelece o seguinte:

Art.30 - “O direito de crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto,..... está condicionado à **idoneidade da documentação e**, se for o caso, à escrituração, nos prazos e condições estabelecidos na legislação.” (destacamos).

Na Legislação Mineira, a norma foi reproduzida, literalmente, no art. 30 da Lei 6.763/75, com a redação dada pela Lei 12.423/96.

Importa ressaltar que o julgamento, representado pelos votos vencidos, no sentido de excluir as exigências relativas às notas fiscais nº 440, 441, 442, 454, 455, 456, 465, 467, 468, 475, 476, 477, 480 ,480 ,481, 482, 483, 484, 485, 521, 522, 523, 524, 532, 533, 534 e 535, sob o argumento de que houve a circulação e pagamento da mercadoria, implica no reconhecimento de créditos fictícios, o que configura em flagrante ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Sendo o ICMS um tributo não cumulativo, de apuração periódica, e que deve ser calculado pelo contribuinte, cabe a ele verificar seus débitos e apropriar-se do crédito a que se faça jus em cada período, recolhendo o tributo devido; por outro lado havendo irregularidade no recolhimento espontâneo, cabe ao fisco autuar promovendo o estorno dos créditos indevidos, posto que consignados em documentos declarados inidôneos.

Vale frisar que admitir a apropriação de créditos dessa natureza implica no reconhecimento de créditos fictícios, forjados apenas para lesar o erário, uma vez que não se discute os fatos de que a Recorrida procedeu o aproveitamento dos créditos, objeto do estorno, e sim que tais créditos se originavam de documentos declarados inidôneos, porquanto caberia à Recorrida, nos termos do art. 153 do RICMS/91 (vigente à época), provar que foi recolhido o ICMS destacado nos respectivos documentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tendo a declaração de inidoneidade dos documentos obedecido as formalidades previstas na Legislação (Res.1.926/89), eles se constituem em atos administrativos capazes de gerar os efeitos previstos na legislação, logo, o direito da Recorrida de proceder o aproveitamento do crédito está vinculado à existência dos créditos.

Recorde-se que a classificação do direito tributário como ramo do direito público é inquestionável, assim a **preponderância do interesse público** no direito dos tributos é evidente, daí o caráter cogente das normas concernentes à administração e à arrecadação dos impostos, inderrogável pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária.

Considere-se ainda que admitir a apropriação de créditos oriundos de documentos inidôneos, fere frontalmente o princípio da igualdade, **na medida em que equipara documentos provenientes de operações fraudulentas, nas quais não houve o recolhimento do imposto pelos emitentes**, àqueles emitidos por contribuintes que cumprem regularmente suas obrigações fiscais, favorecendo dessa forma à prática da concorrência desleal, o que poderia resultar em prejuízos irreparáveis aos cofres públicos.”

Assim a decisão da Câmara *a quo* deve ser reformada, restabelecendo-se por inteiro as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, deu-se provimento ao Recurso de Revisão. Vencidos os Conselheiros Windson Luiz da Silva (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão e Sauro Henrique de Almeida que negavam provimento. Participou do julgamento, além dos signatários e já citados, a Conselheira Cláudia Campos Lopes Lara.

Sala das Sessões, 26/04/02.

José Luiz Ricardo
Presidente

Roberto Nogueira Lima
Relator

JLS