

Acórdão: 14.772/02/2^a
Impugnação: 40.010058836-95
Autuada: HL Interfones Ltda.
PTA/AI: 01.000104409-74
Inscrição Estadual: 062.837322.00-29
Origem: AF/Belo Horizonte
Rito: Ordinário

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - DOCUMENTO EXTRAFISCAL - Documentos extrafiscais apreendidos regularmente no estabelecimento e que refletem, de fato, operações realizadas sem a emissão das notas fiscais correspondentes.

MICRO GERAES - DESENQUADRAMENTO - A multa de revalidação em dobro somente será exigida do contribuinte que se enquadrar como microempresa, empresa de pequeno porte, microprodutor ou produtor de pequeno porte sem ter preenchido os requisitos para o enquadramento ou daquele que permanecer enquadrado após perder a condição para tanto, por excesso de receita bruta ou situação impeditiva prevista no artigo 17 do REMIPE/93. Redução da MR ao percentual de 50%.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - 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 e afastar a decadência, referente ao período de 1993. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

O Auto de Infração relata que a autuada, no período em que usufruía o benefício da isenção do ICMS concedido às microempresas, abril de 1993 a agosto de 1995, promoveu saídas desacobertas de documentação fiscal, apuradas com base em análise das Ordens de Serviços (documentos extrafiscais) apreendidas no estabelecimento do contribuinte, por meio do TADO nº 02.000111217.49.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por sua representante legal, Impugnação às fls. 595/596, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 600/602.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls 609/614, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências referentes ao exercício de 1993 (decadência) e para adequar a MR ao percentual de 50%.

DECISÃO

Das Preliminares

A autuada requer a exclusão dos valores referentes aos anos de 1993 e 1994.

Questão que enfrenta controvérsias, mas é de se confirmar, por oportuno, o entendimento que vem se delineando em recentes decisões da Câmara Especial do CC/MG, sobre a matéria, (2483/01/CE, 2510/01/CE e 2522/CE).

“O direito de a 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 1996 estando, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 1993, 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 1999, portanto, após o referido prazo.

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

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.

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 174 - A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

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;"

III - Auto de Infração (AI).

"Art. 58 - O lançamento do crédito tributário será formalizado mediante Auto de Infração (AI)."

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 Hugo de Brito Machado, Alfredo Augusto Becker e Antônio Roberto Sampaio Dória e em sentido contrário, classificando o lançamento 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 *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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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 1993, tendo em visto que o Termo de Ocorrência foi emitido e recebido pelo sujeito passivo em 1996, dentro do prazo de 5 anos previsto no artigo 173 do CTN.”

Do mérito

Imputadas saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, apuradas mediante documentação extrafiscal (ordens de serviços) e, em razão disso, o Fisco procedeu ao desenquadramento da Impugnante da condição de microempresa, exigindo o débito de ICMS pelas operações realizadas nos períodos de 04/99 a 08/95, conforme demonstrado nos quadros de fls. 14/15.

O Fisco procedeu, ainda, a recomposição da conta gráfica, conforme quadros de fls. 16/17, concedendo os créditos do imposto lançados no livro Registro de Entradas.

Constam das referidas ordens de serviços o seu número, a data de emissão, os dados do remetente (a Autuada), os dados do cliente (os destinatários), a descrição dos materiais, o valor total, a referência ao técnico responsável e o carimbo constando a indicação “Recebemos” assinado e datado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resta então evidenciado que aqueles documentos apreendidos no estabelecimento refletiram, de fato, operações realizadas pela Autuada e que se revelam, portanto, receitas auferidas pelo estabelecimento.

O procedimento do Fisco encontra guarida nos artigos 836 e 845, § 2º do RICMS/96.

A Impugnante não contestou em momento algum os valores apurados, bem como não trouxe qualquer documentação fiscal referente às operações, estando então corretas as exigências fiscais, em face: do disposto no artigo 110, da CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84, que considera como provada a irregularidade, quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza a conclusão de que houve saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto de provas; e do disposto no artigo 35, inciso V do REMIPE, aprovado pelo Decreto nº 34.566/93, que prevê o desenquadramento na hipótese de ocorrência da infração que foi apurada pelo Fisco.

Entretanto, quanto ao percentual referente à multa de revalidação, que foi exigida em dobro, está incorreta essa exigência, pois, nos termos dos artigos 46 e 47 do REMIPE então vigente, a previsão para esse agravamento da penalidade aplica-se apenas nas hipóteses de empresa que permanece enquadrada no regime de microempresa após perder essa condição, por excesso de receita bruta ou por ocorrência de situação impeditiva prevista no artigo 17 daquele Regulamento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para adequar a Multa de Revalidação ao percentual de 50% (cinquenta por cento). Vencidos, em parte, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Relator) e Úrsula Lopes Gonçalves que excluía ainda as exigências fiscais relativas ao exercício de 1993 face à ocorrência da decadência. Designada Relatora a Conselheira Lúcia Maria Bizzotto Randazzo (Revisora).

Sala das Sessões, 31/01/02.

Roberto Nogueira lima
Presidente

Lúcia Maria Bizzotto Randazzo
Relatora/Revisora