

Acórdão: 2.687/02/CE  
Recurso de Revista: 40.050107513-12  
Recorrente: Fazenda Pública Estadual  
Recorrida: Granasa Minas Indústria e Comércio Ltda.  
Proc. S. Passivo: Vinícios Leôncio/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000105965-75  
Inscrição Estadual: 251.576634.00-66  
Origem: AF/pouso Alegre  
Rito: Ordinário

---

**EMENTA**

**BASE DE CÁLCULO - ARBITRAMENTO.** Imputação de consignação em documentos fiscais de valores notoriamente inferiores aos reais. Além de ter se operado a decadência do direito à constituição do crédito tributário, conforme determinações do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, os elementos materiais constantes dos autos não são suficientes para caracterizar a infração. Exigências canceladas. Decisão mantida.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE EMBALAGENS.** Através de Levantamento Quantitativo de embalagens, realizado a partir do Registro de Inventário e das notas fiscais de saída emitidas pelo próprio Contribuinte, constatou-se a saída de mercadorias desacobertas de documento fiscal. Infração caracterizada. Exigências mantidas. Matéria não sujeita ao Recurso de Revista.

**Recurso de Revista conhecido por unanimidade e não provido por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre imputação fiscal de saídas de produtos com documentos fiscais consignando valores notoriamente inferiores aos reais, em conta preços médios praticados pelo contribuinte no exercício de 1.991, e de outras ao desabrigo de notas fiscais, apuradas em levantamento quantitativo de embalagens consumidas, no exercício de 1.995.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 15.305/02/3<sup>a</sup>, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, excluindo as exigências relacionadas com a primeira acusação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual, ora Recorrente, interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revista (fls. 256/263), por intermédio de procurador designado, apresentando os seguintes fundamentos:

- explicita que o item I do Auto de Infração fora afastado pela Câmara sob dois fundamentos: decadência e não comprovação, pelo Fisco, da ineficácia dos argumentos apresentados pela Autuada;

- pugna pelo afastamento da arguição de decadência das exigências relativas ao exercício de 1.991, porque, ainda no prazo quinquenal que a precede, fora lavrado o Termo de Ocorrência - TO, que contém todos os elementos configuradores do lançamento previstos no Código Tributário Nacional (artigo 142). Posto que, à época, a CLTA previsse o Auto de Infração como instrumento formalizador do lançamento, não o fazia com exclusividade;

- apresenta o Acórdão 2.236/01/CE a fim de comprovar a divergência jurisprudencial administrativa, autorizando o conhecimento do recurso interposto;

- quanto ao mérito, assevera que o subfaturamento foi apurado por método idôneo, empregando-se por parâmetro o preço médio praticado pelo contribuinte, arbitrado nos termos do artigo 148 do Código Tributário Nacional, cabendo à Impugnante o ônus da prova em contrário, o que não se fizera. A Câmara acolheu meras alegações sem provas concretas. A decisão diverge de outras (Acórdãos de nºs 12.267/95/1ª e 12.031/97/1ª), em que meras alegações impugnatórias foram rejeitadas. Divergência jurisprudencial suficiente ao conhecimento do recurso;

Ao final, pede seja conhecido e provido o Recurso de Revista interposto.

A Recorrida, tempestivamente, por intermédio de seu procurador legalmente habilitado, contra-arrazoa o recurso da Recorrente, apresentando os seguintes argumentos, para afirmar que na parte em que lhe fora favorável, o Acórdão não merece reforma:

- sustenta ter-se operado a decadência, relativamente ao exercício de 1.991, pois o lançamento se consuma com o Auto de Infração regularmente notificado ao sujeito passivo, não se podendo conceber que o Termo de Ocorrência baste a afastá-la;

- alega que a formalização do crédito tributário dá-se pelas formas preconizadas no artigo 56, inciso II da CLTA/MG;

- consumada a decadência, desnecessário se faz adentrar o mérito, no que se refere à acusação de subfaturamento. Todavia, reprisa que do processo produtivo resulta um subproduto (granalha fina) de pouco valor comercial, cujo destino deveria ser o reaproveitamento como matéria-prima. À época, não possuía forno elétrico, donde vendê-lo a preços irrisórios, o que levou o Fisco a acusá-la de subfaturar. Dever-se-ia, outrossim, considerar as vendas à vista e com pagamento antecipado, o que reduzia o preço em torno de 25% a 30%, quando comparado com as normais a prazo.

O Autuante não provou o contrário, razão para não se reformar a decisão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 301/309, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revista e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

### **DECISÃO**

#### **DA PRELIMINAR**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no inciso II do artigo 138 da CLTA/MG e, também, atendida a condição estatuída no inciso I do citado dispositivo legal especificamente quanto ao Acórdão nº 2.236/01/CE revela-se cabível o Recurso de Revista ora em discussão.

#### **DO MÉRITO**

Intenta a Recorrente o restabelecimento das exigências fiscais correspondentes ao item I do Auto de Infração - ICMS, MR e MI - por saídas subfaturadas, durante o exercício de 1.991, ao fundamento de que o TO - Termo de Ocorrência teria sido lavrado e notificado dentro do prazo quinquenal precedente à operação da decadência e que o mesmo preenche todos os requisitos indispensáveis ao lançamento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A Recorrida disso discorda, sustentando que a formalização do crédito só é possível com o Auto de Infração regularmente notificado ao sujeito passivo, segundo o artigo 56, inciso II (antigo 58) da CLTA/MG.

Leciona Rubens Gomes de Sousa em Compêndio de Legislação Tributária:

"A função do lançamento é individualizar a obrigação tributária prevista em abstrato pela Lei e surgida em concreto com a ocorrência do fato gerador. O lançamento pode portanto ser definido como *o ato ou série de atos de administração vinculada e obrigatória que tem como fim a constatação e a valoração qualitativa e quantitativa das situações que a lei define como pressupostos da incidência, e, como consequência, a criação da obrigação tributária em sentido formal.*" "(...) a obrigação, em sentido *substancial*, isto é, em sua essência, já surgiu com a simples ocorrência do fato gerador: desde esse momento já é *devido* o tributo; entretanto ainda não pode ser *cobrado*, porque para isso é preciso apurar o montante da importância devida e verificar quem deve pagar. O lançamento preenche essas funções e dá como resultado a dívida de tributo em sentido *formal*, isto é, sob a forma de um documento que resume todas as constatações feitas pelo fisco e que é o *aviso de lançamento* que afinal é expedido ao contribuinte."

Na caducidade, o direito ao crédito se extingue, porque não efetuado o lançamento no prazo estabelecido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Posto que concebendo o lançamento um ato declaratório, Amilcar de Araújo Falcão (in Fato Gerador da Obrigação Tributária. RJ: R. Tribunaís, 1.977, p. 103/105) entende que ele tem algo a ver com a exigibilidade, pois se não feito no prazo previsto, terá havido extinção da relação obrigacional preexistente.

Na verdade, é o próprio lançamento que **formaliza** o crédito tributário, isto é, que converte aquele direito do Estado ainda "nebuloso", ilíquido e incerto em um crédito líquido, certo e exigível.

Esse direito originário, contudo, se não formalizado pelo lançamento dentro do quinquênio previsto, extingue-se por força da **decadência**, que nada mais é do que a perda do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário (formalizá-lo, torná-lo líquido, certo e exequível) pelo lançamento, por omissão em realizá-lo no prazo legal fixado.

A teor do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o direito de constituir o crédito tributário pode ser exercido até 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Importa refletir se para a efetivação do lançamento há necessidade de observância de forma prevista ou se o próprio Termo de Ocorrência - TO, no caso, preencheria todos os requisitos prescritos pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Segundo Fábio Fanucchi em sua obra *A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário*, temos:

"quando tenha sido praticado por agente capaz, quando tenha a integrá-lo um objeto lícito, quando preencha a forma prescrita ou não defesa em lei. Diante disso se está frente a um lançamento tributário, dê-se ao documento o nome que se queira. (...)

Dessa forma, desde que um documento escrito e assinado por um agente tributário, baseado em fato gerador efetivamente ocorrido, conste: a enunciação desse fato, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e, sendo o caso, a proposição da penalidade cabível e até mesmo a afirmação contundente de ser aquela penalidade cabível; diante disso, estaremos face a um lançamento, tenha ele a denominação que tiver. Notificação de lançamento, notificação fiscal, aviso de lançamento, auto de infração, autuação fiscal, termo de apuração ou de levantamento, débito fiscal, débito tributário, afinal, toda e qualquer denominação, será ineficiente para descaracterizar do que se trata, desde que o documento traduza o que acima ficou dito ser essencial ao ato jurídico do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, mesmo com a denominação clara de "lançamento", um documento a que faltem os pressupostos legais expressados nestas linhas, será sempre ineficaz para constituir o crédito tributário".

Conceituado o lançamento, nos moldes preconizados pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, como 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 penalidade cabível", à primeira vista, parece que o TO ai se encaixa, uma vez o artigo 51, inciso II, da CLTA/MG, vigente à época, determinar que essa peça devesse conter a descrição, ainda que sumária, mas com clareza, das tarefas executadas e das irregularidades apuradas, podendo, com sua lavratura e notificação ao sujeito passivo, ser considerada como início do processo regular, para arbitramento e avaliação contraditória de bens ou mercadorias.

Por outro lado, haveria questionar a necessidade de formalização do crédito tributário, mediante Auto de Infração. Ainda, se esta "forma" exigida pelo artigo 56, inciso II, da CLTA/MG (antes 58 e incisos) seria inerente à essência do lançamento.

Para que o direito de constituição (formalização) do crédito não caduque, é necessário que o lançamento esteja completo no prazo legal. Essa é a inferência que se extrai do § único do artigo 173, do Código Tributário Nacional. Mesmo versando sobre a antecipação de contagem de prazo decadencial, dito texto deixa entrever que não basta ter tido início a constituição do crédito por meio de medida preparatória indispensável ao lançamento notificada ao sujeito passivo, para que não se fale mais em decadência. O crédito tributário precisa estar plenamente constituído.

Consonante legislação mineira, Termo de Ocorrência e o Auto de Infração tinham tratamentos diferenciados. Contra o Termo de Ocorrência, o sujeito passivo podia se manifestar no prazo de 10 (dez) dias, quitar o débito ou parcelá-lo, com reduções maiores do que por ocasião do Auto de Infração. Para parcelamento, no entanto, fazia-se obrigatório, antes, formalizar o crédito por meio do Auto de Infração. Já contra este, o prazo de impugnação era de 30 dias. A redução de penalidades menor, fosse para pagamento à vista ou no prazo de defesa. O Auto de Infração tinha, como ainda hoje tem, forma específica prevista nas normas pertinentes à matéria.

O débito descrito no Termo de Ocorrência não era exequível judicialmente. Não poderia ser inscrito em Dívida Ativa para execução forçada. O Auto de Infração, por sua vez, sim, fosse pela revelia ou após trânsito em julgado na esfera administrativa.

O legislador estadual quis dar ênfase ao Auto de Infração enquanto forma oficial do lançamento. Posto que a jurisprudência venha entendendo que a constituição definitiva do crédito tributário só se perfaça com a decisão definitiva na esfera administrativa, a CLTA/MG estabeleceu o Auto de Infração como elemento essencial do lançamento para a apresentação do crédito em constituição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Há observar que sem o Auto de Infração não há inscrição do débito em Dívida Ativa; não está o PTA sujeito a apreciação pelo órgão julgador administrativo e o não comparecimento do autuado ao processo não produz os efeitos da revelia.

Poder-se-ia afirmar que o Auto de Infração, no procedimento administrativo mineiro, é o ato essencial ao lançamento.

Segundo a legislação que rege o Processo Tributário Administrativo mineiro, o Auto de Infração é que declara a constituição do crédito exequível, independentemente de estar sujeito a revisão de ofício ou mediante impugnação.

Por força inclusive do devido processo legal, o Termo de Ocorrência não se constitui medida completa do lançamento.

Pelo exposto, conclui-se que as exigências fiscais relativas ao exercício de 1.991 encontravam-se de fato fora do alcance do sujeito ativo, por ocasião da emissão e intimação do Auto de Infração datadas, respectivamente, de 04 de novembro de 1.997 e 14 de novembro de 1997.

Operada a decadência, e em face do conhecimento do recurso restrito ao Acórdão nº 2.236/01/CE, desnecessário se faz adentrar ao mérito, significando, de imediato, o não provimento do recurso. Desta forma consideramos correta a decisão recorrida, não se configurando elementos justificadores de reforma.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revista com base no acórdão paradigma 2236/01/CE. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao mesmo. Vencidos os Conselheiros José Luiz Ricardo (Revisor) e Roberto Nogueira Lima que davam provimento ao Recurso. Participaram do julgamento, além dos supramencionados e dos signatários, os Conselheiros Windson Luiz da Silva, Aparecida Gontijo Sampaio e Francisco Maurício Barbosa Simões.

**Sala das Sessões, 13/09/02.**

**José Luiz Ricardo**  
**Presidente/Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**

MLR/MG