

Acórdão: 2.483/01/CE
Recurso de Revista: 40.050104597-78
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Etiquetas Duloro Ltda.
Advogado: Ana Maria Atadeu Santos
PTA/AI: 01.000106245-36
Inscrição Estadual: 546.123387.0040
Origem: AF/Ribeirão das Neves
Rito: Ordinário

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA . Restabelecidas as exigências fiscais relativas ao exercício de 1991, 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 e afastar a decadência. Exigências fiscais restabelecidas. Reformada a decisão anterior.

CONFLITO DE COMPETÊNCIA – ICMS/ISSQN – IMPRESSOS GRÁFICOS - Constatou-se que a Autuada deu saída a rótulos, etiquetas e impressos acobertados por notas fiscais com tributação pelo ISSQN. Tendo em vista a agregação ou incorporação destes produtos a outras mercadorias, destinadas a posterior comercialização ou industrialização, o Fisco exigiu ICMS sobre tais operações. No entanto, exclui-se do crédito tributário várias notas fiscais face a comprovação existente nos autos de que várias operações não atendiam a condição retro mencionada e em outros casos por restarem dúvidas quanto a real utilização do produto em seus destinatários. Devendo, ainda, ser alteradas as alíquotas de 18% para 12% ou 7%, dependendo do Estado de destino das mercadorias, nas operações interestaduais para destinatários contribuintes do ICMS. Mantida a decisão anterior.

Recurso conhecido à unanimidade e provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre saídas de rótulos, etiquetas e impressos, nos exercícios de 1991 a 1995, ao abrigo indevido da isenção, portanto sem recolhimento do ICMS devido.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 14.605/01/3ª, por maioria de votos, manteve parcialmente as exigências fiscais de ICMS e MR, excluindo do crédito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributário: os valores relativos aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 1991, face à decadência, os valores referentes as notas fiscais cujos destinatários não são contribuintes do ICMS, os valores referentes as notas fiscais que tiveram por destinatário as empresas Fiat Automóveis S.A e Cia Siderúrgica Belgo Mineira, por restarem dúvidas quanto a real utilização do produto e ainda, alterando as alíquotas de 18% para a interestadual, quando os destinatários forem contribuintes do ICMS.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, o Recurso de Revista de fls.4.383/4.393, afirmando que a decisão recorrida, no tocante à decadência, revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 11.820/96/1.^a, 12.623/98/3.^a e 2.236/01/CE. Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revista.

A Recorrida, também tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, contra-arrazoa o recurso interposto (fls.4.419/4.426), requerendo, ao final, o seu não conhecimento e o não provimento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 4.428/4.432, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revista e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

DECISÃO

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no inciso II do art. 138 da CLTA/MG - aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84 e atualizada pelo Decreto n.º 40.380/99 e, também, atendida a condição estatuída no inciso I do citado dispositivo legal, revela-se cabível o Recurso de Revista ora em discussão.

Primeiramente deve-se mencionar que, conforme § 1º do artigo 138 da CLTA/MG, o recurso em questão devolve à Câmara Especial apenas o conhecimento da matéria objeto de divergência, no caso a exclusão das exigências fiscais relativas ao exercício de 1991 face à decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Isto posto, importante mencionar que é o CTN que trata da decadência, estabelecendo conceitos e determinando prazos. Assim, em consonância com os mandamentos do artigo 173, inciso I do CTN (Lei 5.172/66) 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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, o TO foi emitido e recebido pelo sujeito passivo em 1996 estando, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 1991, 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 apesar de ter sido emitido em 1996, somente foi recebido pelo sujeito passivo, em 1997, 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. Opostamente, considerando o TO um documento que não guarda em si a condição de constituir o crédito tributário, característica esta que seria apenas do AI, correta estaria a decisão anterior ao imputar, como decadentes, todos os fatos geradores ocorridos no exercício de 1991.

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;

*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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

A corrente que entende que somente o Auto de Infração é capaz de afastar a decadência apega-se ao artigo 58 da CLTA/MG que estabelece que “o lançamento do crédito tributário será formalizado mediante Auto de Infração”.

Porém, a formalização do crédito tributário está relacionada com a constituição definitiva do crédito tributário (artigo 174 do CTN) e não propriamente com o marco final da decadência.

Por estas razões, parece lógico entender que o Termo de Ocorrência, previsto, à época, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 1991, 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.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revista. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao mesmo, para reformar a decisão da Câmara “a quo”. Vencidos os Conselheiros Francisco Maurício Barbosa Simões (relator), Windson Luiz da Silva e Sauro Henrique de Almeida que negavam provimento ao mesmo. Designada relatora a Conselheira Cláudia Campos Lopes Lara. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos retro citados, o Conselheiro Roberto Nogueira Lima.

Sala das Sessões, 09/11/01.

José Luiz Ricardo
Presidente

Cláudia Campos Lopes Lara
Relatora

BSFR/