

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 2.510/01/CE
Recurso de Revisão: 40.060103688-46
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Aecio Comércio e Importação de Máquinas de Costura Ltda.
Proc. Suj. Passivo: Janir Adir Moreira/Outros
PTA/AI: 01.000115745-16
Inscrição Estadual: 062.567236.0008 (Autuada)
Origem: AF III - Belo Horizonte
Rito: Ordinário

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - Restabelecidas parcialmente as exigências fiscais relativas aos exercícios de 1992 e 1993, 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. Reformada parcialmente a decisão anterior.

BASE DE CÁLCULO - SUBFATURAMENTO - Constatada a venda de mercadoria com os valores das operações inferiores aos realmente praticados. Mantidas as exigências fiscais apenas das operações em que o subfaturamento restou materializado nos autos.

Recurso conhecido à unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, mediante verificação fiscal analítica, fundada no confronto entre os valores reais das operações (extraídos de informações fornecidas pelo clientes da Autuada) e os valores de vendas lançados nas notas fiscais, de que o contribuinte acima qualificado, promoveu venda de mercadorias, no período de julho de 1992 a setembro de 1994, lançando valores subfaturados nas notas fiscais, ou seja, inferiores aos realmente praticados.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 13.941/00/2.ª, pelo voto de qualidade, manteve as exigências fiscais apenas em relação às operações em que o subfaturamento estivesse materializado nos autos e ainda excluiu integralmente as exigências fiscais referentes aos exercícios de 1992 e 1993, face a decadência.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestiva e regularmente, o Recurso de Revisão de fls. 324/336, requerendo, ao final, o seu provimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Recorrida, também tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, contra-arrazoou o recurso interposto (fls. 339/341), requerendo, ao final, o seu não provimento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 342/346, opina pelo não provimento do Recurso de Revisão.

DECISÃO

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 137 da CLTA/MG - aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84 e atualizada pelo Decreto n.º 40.380/99, posto que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

Preliminarmente, importante tratarmos da questão da decadência (ou não) das exigências fiscais referentes aos exercícios de 1992 e 1993.

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 1997 estando, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 1992 e 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, lavrar, 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 seu artigo 142, tratou do lançamento enquanto sendo um procedimento, formado pela combinação orgânica de uma série de atos e termos, com objetivo determinado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Apenas para ilustrar, Hugo de Brito Machado, ao tratar de questões do processo administrativo tributário, define que o lançamento é o procedimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 dos exercícios de 1992 e 1993, tendo em visto que o Termo de Ocorrência foi emitido e recebido pelo sujeito passivo em 1997, dentro do prazo de 5 anos previsto no artigo 173 do CTN.

Porém, mesmo em relação às exigências fiscais relacionadas aos exercícios de 1992 e 1993, algumas exclusões devem ser feitas, conforme decidido pela Câmara “a quo”, no tocante ao exercício de 1994.

O cerne da discussão que envolve o mérito, ora objeto de reexame, é a constatação fiscal de que o Contribuinte procedera à saídas de mercadorias, consignando nas respectivas notas fiscais, valores inferiores aos efetivamente praticados (subfaturamento).

Tal acusação esta baseada no resultado do confronto entre os valores efetivamente consignados nas notas fiscais emitidas pela Autuada e os valores reais das operações conforme declarado pelos clientes.

Porém, apesar de possuir apenas algumas provas concretas da pratica do subfaturamento, o Fisco arbitrou um percentual que estendeu a todas as saídas da Autuada.

Tal procedimento, frente as provas e elementos dos autos, mostra-se frágil e insustentável.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observe-se que, dentre as diversas respostas obtidas pelo Fisco dos clientes da Autuada, algumas delas demonstraram que o valor consignado na nota fiscal era o valor real da operação. Ou seja, além das provas de subfaturamento, o Fisco trouxe diversos documentos que comprovam que a prática, apesar de fraudulenta e criminosa, não se estende à totalidade das operações praticadas pelo Contribuinte.

Outro ponto de fragilidade do trabalho fiscal está no fato de que o índice de subfaturamento arbitrado foi aplicado sobre o total das vendas realizadas no período, possivelmente, incluídas nestes valores até mesmo aquelas operações cuja prova constante dos autos indica que o valor da nota fiscal é o valor efetivamente praticado.

E mais, dentre as operações que serviram de base para o arbitramento do índice de subfaturamento (fl. 09), constam algumas que efetivamente não se prestam ao fim pretendido, como por exemplo os documentos de fls. 59/60.

Assim, diante dos elementos constantes dos autos, conclui-se ser impossível entender que a prática de subfaturamento se estende ao total das operações praticadas pelo Contribuinte no período.

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, em dar provimento parcial ao Recurso para restabelecer as exigências fiscais relativas às operações cujo subfaturamento esteja materializado nos autos nos exercícios de 1992 e 1993 (notas fiscais nº 2098, 2224, 3449, 1878, 2428, 3713, 3937, 3961, 3940, 3941, 3943, 3881, 3927), mantendo-se a decisão anterior quanto ao exercício de 1994. Vencidos os Conselheiros Francisco Maurício Barbosa Simões (revisor), Antônio César Ribeiro e Windson Luiz da Silva que negavam provimento ao recurso. Pela Impugnante sustentou oralmente o Dr. Janir Adir Moreira e pela Fazenda Pública Estadual o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além dos signatários e dos retro citados, o Conselheiro Roberto Nogueira Lima.

Sala das Sessões, 14/12/01.

José Luiz Ricardo
Presidente

Cláudia Campos Lopes Lara
Relatora

ltmc