

Acórdão: 15.527/02/1<sup>a</sup>  
Impugnação: 40.010059005-06  
Impugnante: Mecânica Industrial Bruno Ltda  
Proc.do Suj. Passivo: Paulo Alvimar Ferreira da Silva  
PTA/AI: 01.000100649-21  
Inscrição Estadual: 186.014695.00-73(Autuada)  
Origem: AF/ Contagem  
Rito: Ordinário

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - NOTA FISCAL INIDÔNEA - BEM ATIVO IMOBILIZADO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais declaradas inidôneas e em notas fiscais de aquisições de mercadorias para o ativo imobilizado. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir as exigências relativas às aquisições de bens para o ativo imobilizado face à decadência do direito da Fazenda Pública para formalizá-las e, ainda, as exigências relativas às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 411 e 485, tendo em vista a falta de Ato Declaratório de inidoneidade relativo às mesmas. Exigências parcialmente mantidas.

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA –** Constatada nos autos apuração incorreta de ICMS face a divergências entre os valores de débito constante do Livro Registro de Saídas e do DAPI. Exigências fiscais mantidas.

**ALÍQUOTA DE ICMS – UTILIZAÇÃO INDEVIDA –** Emissão de Notas Fiscais com o indevido uso da alíquota de 12% quando o correto seria a de 18%. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas.

**ALÍQUOTA DE ICMS – DIFERENCIAL –** Constatado o não recolhimento do diferencial de alíquotas relativo a aquisições interestaduais de bens para o ativo permanente. Cancelado o lançamento pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual em formalizá-lo.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro/92 a junho/94, pelos seguintes motivos:

1 - aproveitamento de créditos destacados em notas fiscais declaradas inidôneas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2 - aproveitamento de créditos destacados em notas fiscais de aquisições de bens para o ativo imobilizado;

3 - erro de soma no livro Registro de Saídas;

4 - redução indevida de alíquotas;

5 - falta de recolhimento do diferencial de alíquotas, relativo às aquisições interestaduais de bens para o ativo imobilizado.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 231 a 239, contra a qual o Fisco apresenta manifestação às fls. 314 a 323.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 325 a 331, opina pela improcedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

#### **DA PRELIMINAR:**

A Impugnante advoga a seu favor a aplicação, in casu, do instituto da decadência do direito da Fazenda Pública em formalizar o crédito tributário pelo lançamento, haja vista a aplicação do art. 173, I, do CTN.

As exigências referem-se ao período de janeiro/92 a junho/94, tendo sido lavradas as seguintes peças fiscais para sua formalização: TO e AI de nº. 01.000100649,21 emitidos, respectivamente, em 19.03.95 - recebido pela Autuada em 24.04.95 e 27.01.00, com intimação da Autuada em 09.02.00, tendo sido emitido o Termo de Retificação de Auto de Infração, em 04.05.01, recebido pela Autuada em 11.05.01.

Aplicam-se ao caso as normas atinentes ao instituto da decadência, previsto no art. 173 do CTN, a fim de se verificar a pertinência ou não das exigências fiscais, ou seja, deve-se analisar se o crédito foi constituído pela Fazenda Pública dentro do prazo previsto para tal.

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 1995 estando, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de apuração das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

irregularidades, 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, emitido e recebido em 2000, com retificação e comunicação em 2001, 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 constituir o Crédito Tributário.

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, estariam alcançados pela decadência, todos os fatos geradores ocorridos no período de apuração das irregularidades.

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

as tarefas executadas bem como as irregularidades apuradas;”

III - Auto de Infração (AI).

Efeitos de 11.08.84 a 20.09.99 - Redação original da CLTA:

“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.

Embora não haja, na doutrina, consenso sobre ser o lançamento ato ou procedimento, 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.

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.

Todos os doutrinadores e tributaristas 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 à 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 relativamente ao período de apuração, tendo em vista que o Termo de Ocorrência foi

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emitido e recebido pelo sujeito passivo em 1995, dentro do prazo de 5 anos previsto no artigo 173 do CTN.

Ressalva apenas para as exigências apontadas nos itens 2 e 5 do Termo de Retificação do Auto de Infração, fls. 306, uma vez que não foram exigidas pelo Termo de Ocorrência estando, portanto, alcançadas pela Decadência, devendo ser decotadas do Crédito Tributário.

### DO MÉRITO

O relatório do Auto de Infração de fls. 224/225 foi alterado para aquele constante do “Termo de Retificação do Auto de Infração” de fls. 306.

Além desta alteração foram retificados os dispositivos citados nos campos infringências e penalidades.

Considerando a reabertura do prazo de 30 dias ao contribuinte para manifestação ou pagamento com as reduções originais, não houve irregularidade em tal ato administrativo que pudesse viciar o feito e tampouco cercear o amplo direito de defesa do contribuinte.

O feito fiscal, no tocante ao mérito, estaria isento de erros não fosse o fato de que as Notas Fiscais 411 (fls. 42) e 485 (fls. 43), de emissão da empresa Artefatos Heringer Ltda, não foram contempladas pelo Ato de Inidoneidade anexo às fls. 41, já que o mesmo declara como inidôneos as Notas Fiscais de n°s 1050 a 1250, razão pela qual os valores de imposto de tais notas devem ser excluídos do Auto de Infração.

Com relação ao demais estornos de crédito sobre Notas Fiscais inidôneas não há qualquer outra ressalva ao trabalho fiscal que apresenta cópias dos documentos e os respectivos Atos Declaratórios de Inidoneidade.

As exigências relativas aos erros de soma no Livro Registro de Saídas (item 3) e às reduções indevidas de alíquota (item 4) são exigências acerca de procedimentos inequivocamente infracionais ao regulamento do ICMS e estão sobremaneira fundamentadas e comprovadas no Auto de Infração.

Os estornos de crédito relativos a aquisições interestaduais de bens para o ativo permanente (item 2 do Relatório do AI) bem como as diferenças de alíquotas relativas a estas aquisições estão caracterizadas nos autos, porém, as mesmas não foram exigidas pelo Termo de Ocorrência estando, portanto, alcançadas pela Decadência, devendo ser decotadas do crédito tributário.

Já os dispositivos referentes às Multas Isoladas, que foram capitulados no AI de fls. 224, não mais se fizeram presentes na retificação de fls. 306. No entanto, ainda que os mesmos tivessem sido citados, em nada alteraria o feito, na medida em que o Fisco, efetivamente, não exigiu da empresa Autuada quaisquer valores concernentes a descumprimento de obrigação acessória. É o que se comprova analisando todos os DCMMS presentes no Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar integralmente as infrações.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o Lançamento para manter apenas as exigências relativas aos itens 1, 3 e 4, do termo de retificação do Auto de Infração, às fls.306, devendo ainda ser excluída da exigência do item 1, aquela relativa às Notas Fiscais de n°s 411 e 485, de emissão de Artefatos Heringer Ltda, por inexistência de Ato Declaratório, como proposta da Auditoria Fiscal. Vencidos os Conselheiros Thadeu Leão Pereira(Revisor) e Glemer Cássia Viana Diniz Lobato que julgavam pela improcedência do Lançamento por considerarem decaído o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário. Participou também do julgamento, a Conselheira Sara Costa Félix Teixeira.

**Sala das Sessões, 21/02/02.**

**José Luiz Ricardo  
Presidente/Relator**

JLR/EJ/JLS