

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 2.761/02/CE  
Recurso de Ofício: 40.110108767-40  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: Esteve Irmãos S/A.  
Proc. S. Passivo: Aci Heli Coutinho/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000126794-60  
Inscrição Estadual: 394.321570.0161  
Origem: AF/Manhuaçu  
Rito: Ordinário

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - Restabelecidas as exigências fiscais relativas ao exercício de 1994, 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 a decisão anterior.**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DIÁRIO – CAFÉ CRU EM GRÃO – Diferença apurada pelo Fisco no mês de setembro/94, através de quadros específicos, com base em documentos da escrituração fiscal/comercial do contribuinte (NFs entradas e saídas, Livros de Entradas e Saídas de Mercadorias, Demonstrativo de Estoque de Café Cru (DEEC) e Livro de Registro de Inventário). Acolhidas, parcialmente pelo Fisco, as razões da Impugnante, excluindo-se do presente Auto de Infração, parcelas autuadas anteriormente. Mantidas as exigências remanescentes.**

**Recurso provido. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre saída de 9.380 sacas de 60 kg de café beneficiado desacobertada de documentação fiscal e sem a prova do pagamento do imposto devido, apurada mediante levantamento quantitativo diário de estoque de café cru beneficiado desenvolvido no período de 01/09 a 30/09/94. Exigiu-se ICMS, MR e MI (artigo 55, inciso II, alínea a da Lei 6763/75).

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 15.193/02/2ª, pelo voto de qualidade, excluiu integralmente as exigências fiscais de ICMS, MR (50%) e MI (20%), em razão da decadência do exercício de 1994.

**DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 139 da CLTA/MG, revela-se cabível o reexame da decisão, de ofício.

Através de procedimento tecnicamente idôneo previsto no artigo 838, inciso II, RICMS/91 (levantamento quantitativo diário de estoque de café beneficiado – Quadro Demonstrativo próprio a fls. 06/09), compreendendo o período de 01/09/94 a 30/09/94, apurou o Fisco a saída de 9.380 sacas de café beneficiado sem cobertura fiscal e prova de que o imposto devido fora recolhido (fls. 231/232).

Preliminarmente, importante tratarmos da questão da decadência (ou não) das exigências fiscais referentes ao exercício de 1994.

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 1999 estando, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 1994, 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 2000, 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;*

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

**CLTA/MG:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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 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 considerá-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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 o Auto de Infração também não é capaz de concluir 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.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 1994, tendo em visto que o Termo de Ocorrência foi emitido e recebido pelo sujeito passivo em 1999, dentro do prazo de 5 anos previsto no artigo 173 do CTN.

Quanto ao mérito, deve-se ressaltar que a apuração levada a efeito pelo Fisco calçou-se em elementos da escrituração fiscal/comercial da Impugnante, tais como NFs de entradas e saídas, Livro de Registro de Inventário (LRI), Demonstrativo de Estoque de Café Cru (DEEC), Livro de Registro de Saídas (LRS) e Livro de Registro de Entradas de Mercadorias (LREM), conforme vemos a fls. 10/119.

Para a perfeita compreensão do trabalho fiscal em questão, é preciso atentarmos para o adiante enumerado, pois as asserções que compõem a peça defensiva se reportam a fatos pretéritos, anteriores ao lançamento tributário encerrado no AI, que podem induzir aos desatentos em confusão, senão vejamos:

1) O Termo de Ocorrência a fls. 3/4, em preliminar, acusa a Notificada de promover a saída de 48.121 sacas de café desacobertada de NF e sem o pagamento do imposto devido;

2) Em sede de fatos novos (fls. 121/221), a Autuada diz que da quantidade inicial apontada pelo Fisco no TO, 38.741 sacas de café já haviam sido objeto de exigências fiscais, consoante Auto de Infração a fls. 217 (a Notificada nele está inserida como Co-Obrigada); outras 3.374 sacas, também foram objeto de ação fiscal, tendo as exigências fiscais decorrentes recaído sobre a Co-Obrigada Enor Comércio Exportação e Importação Ltda., empresa incorporada pela Autuada em data anterior a ação fiscal (vide AI a fls. 217 e manifestação fiscal a fls. 333);

3) No Auto de Infração a fls. 231/232, a Fiscalização não tinha deduzido da quantidade inicial de 48.121 sacas, as 3.374 sacas pertencentes à incorporada da Notificada (só o fez a fls. 333), lavrando-o para exigir ICMS, MR 50% e MI 20% sobre 9.380 sacas de café beneficiado saídas sem NFs ( $9.380 = 48.121 - 38.741$ );

4) Em sede de Impugnação, aliado as provas já acostadas aos autos e após a provocação desta Auditoria (fls. 327), o Fisco houve por bem fazer incidir as parcelas do ICMS, MR 50% e MI 20%, apenas sobre as 6.006 ( $= 9.380 - 3.374$ ) sacas de café beneficiado, que perfizeram a base de cálculo de R\$900.900,00 (fls. 333).

Por seu turno, a peça defensiva (fls. 235/247), em apertada síntese, trata sobre o desvio de café perpetrado pelo Armazéns Gerais Ipiranga Ltda., empresa onde

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a Notificada depositava suas partidas de cafés – cerca de 38.000 (fls. 239, 217 e 221) –, destacando a responsabilidade pessoal do armazém-geral com base no artigo 137, inciso I, CTN.

Ocorre que essa discussão perdeu o objeto a medida que o Fisco, da quantidade inicial de 48.121 sacas de café saídas sem NFs, lançadas no TO a fls. 03, já deduziu 3.374 sacas (fls. 333) e 38.741 sacas (fls. 224 e 231/232).

Portanto, o saldo de 6.006 sacas de café saídas sem NFs ( $48.121 - 38.741 - 3.374 = 6.006$ ), não foi contestado objetivamente pela Notificada, que limitou-se a assinalar a fls. 246, que a diferença quantitativa advém do fato de que procedeu “a baixa fiscal do seu estoque apenas em setembro de 1.994...”.

Ora, se assim o fosse, inexistiria qualquer diferença quantitativa apurada pelo Fisco neste mesmo mês, visto que esta, obrigatoriamente, deveria corresponder à soma das quantidades desviadas no armazém-geral. Mais, ao compararmos os documentos a fls. 10, 11, 141, 142, 323, 324, 325, 322, 321, 320, 319 e 318 com aqueles a fls. 315, 316, 317, 313, 314, 145, 147, 149, 151 e 153, nos sobrevem a conclusão inafastável de que a baixa do estoque desviado no armazém-geral ocorreu em setembro/94, como afirmado pela Defesa, porém, esta diverge, repetimos, da quantidade inicial lançada no TO a fls. 03, ( $48.121 - 38.741 - 3.374 = 6.006$  e diferente de zero), transformando-se em sério indicativo de que a diferença quantitativa apurada na Autuada pela Fiscalização, na verdade, não se resume apenas ao estoque outrora desviado do armazém-geral. Daí, é possível afirmar que outros fatos concorreram para a assinalada saída de 6.006 sacas de café sem NFs, cujas justificativas necessárias, calcadas em elementos sólidos de sua escrituração fiscal/comercial, não cuidou a Autuada de produzi-las.

Por assim, outro não pode ser o entendimento de que o feito fiscal deve prosperar com a reformulação indicada a fls. 333/334.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Ofício. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao mesmo. Vencidos os Conselheiros Francisco Maurício Barbosa Simões, Windson Luiz da Silva e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que negavam provimento. Pela Recorrida assistiu a Dra. Débora Rezende Aguiar Nunes e pela Fazenda Estadual, sustentou oralmente o Dr. Elcio Reis. Participou do julgamento, além dos signatários e dos retro citados, o Conselheiro Roberto Nogueira Lima.

**Sala das Sessões, 09/12/02.**

**José Luiz Ricardo**  
**Presidente**

**Cláudia Campos Lopes Lara**  
**Relatora**