

Acórdão: 16.475/04/3^a Rito: Sumário
Impugnação: 40.010112152-59
Impugnante: Irmãos Bretas Filhos e Cia Ltda
PTA/AI: 01.000143866-13
Inscr. Estadual: 367.087204.12-64
Origem: DF/ Juiz de Fora

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Inobservância das determinações expressas no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66, o que determina decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário. Exigências fiscais canceladas. Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Em decorrência de ação fiscal iniciada em 13 de outubro de 2003, foi lavrado o Auto de Infração ora impugnado, para cobrar ICMS, Multa de revalidação e Multa Isolada, em razão da constatação de que o sujeito passivo, no ano de 1998, utilizou créditos de documentos fiscais inidôneos, conforme Atos Declaratórios SEF/MG, anexos ao instrumento.

Segundo os fiscais autuantes, houve infração aos artigos 69, V; 70; e 96, *caput*, do Decreto 38.104; sendo aplicadas as penalidades previstas nos artigos 55, X, e 56, II, ambos da Lei estadual 6763/75.

Instruíram o Auto de Infração os documentos de fls. 05 a 26.

Intimada do feito, em 20.01.04, a Autuada apresenta, tempestiva e por procurador regularmente inscrito, a Impugnação de fls. 33 a 49.

Inicialmente, argúi a decadência de qualquer crédito tributário referente ao ano de 1998, em decorrência da aplicação da regra contida no § 4º do artigo 150 do CTN, e do fato do crédito ter sido constituído somente em 20.01.2004.

Divide sua defesa em 05 tópicos, nos quais, em síntese, argumenta:

1. Do alegado aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais declaradas inidôneas:

- declarar, unilateralmente, a inidoneidade de um documento fiscal é comportamento temerário do Fisco, desestabilizador das relações tributárias e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

derrogador de direitos e garantias constitucionais, sobretudo porque tal declaração não é precedida de notificação aos interessados, nem tampouco decorre de processo regular;

- à época da realização das operações mercantis, as notas fiscais, emitidas pelas empresas fornecedoras e acobertadoras das mercadorias, ainda não tinham sido declaradas inidôneas;

- as notas foram impressas com autorização da Repartição fiscal e, ao serem recebidas, foi verificada sua regularidade formal;

- a operação mercantil efetivamente ocorreu;

- em 02.02.04, a Autuada promoveu consulta ao Sintegra/MG e verificou que o cadastro das empresas Morro Alto Comercial Ltda., Distribuidora Martins Faria & Cia Ltda., e Colombarolli Comércio e Representações Ltda. só foram considerados 'não habilitados' em data posterior a das operações impugnadas; (fls. 50-52)

- informa que tal consulta só passou a ser possível a partir de 1.05.2000;

- a Autuada não tem poder de polícia, sendo-lhe defesa a fiscalização tributária;

- quando uma empresa se apresenta com intuito de vender seus produtos, apresenta nota fiscal com IE e CNPJ, a empresa adquirente não tem como adivinhar sua situação perante o Fisco (que, inclusive, autorizou a emissão do documento fiscal), em momento posterior.

2. Da indevida retroatividade dos atos declaratórios:

- considerando que o ato declaratório é espécie de ato administrativo, que os atos normativos entram em vigor na data de sua publicação e que só retroagem em benefício do contribuinte, conclui não haver possibilidade da retroatividade dos efeitos dos atos declaratórios de falsidade/inidoneidade.

3. Do direito da Autuada ao aproveitamento do crédito de ICMS destacado nas notas fiscais declaradas inidôneas em face do Princípio da não-cumulatividade:

- o direito ao aproveitamento do crédito independe até da comprovação do seu efetivo pagamento; mesmo porque, para cobrança destes créditos, as Fazendas Públicas dispõem de instrumento próprio.

4. Da inaplicabilidade das multas impostas:

- ausente a infração, manifestamente descabida a aplicação de qualquer penalidade;

- mesmo havendo previsão legal para aplicação dos percentuais de 40 e 50% de multas, dita penalidade caracteriza a negação do princípio milenar da gradação da penalidade, bem como ofende aos princípios da razoabilidade e do não confisco;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a multa do art. 55, X, deve ser excluída por sua total inaplicabilidade, vez que a Impugnante não agiu de má-fé e o Fisco autorizara a impressão dos documentos fiscais.

5. Da ilegalidade da cobrança dos juros Selic:

- o artigo 161 do CTN limita os juros de mora a 1% ao mês, salvo determinação de lei da pessoa titular da competência impositiva;

- na espécie, não existe lei estadual, mas mera Resolução.

Carreia aos autos os documentos de fls. 32, 50/109 e 114/122, dentre os quais, documentos das empresas fornecedoras, para comprovar suas existências de fato.

O Fisco se manifesta a fls. 125/133, refutando os argumentos apresentados pela Autuada, pelos fundamentos seguintes:

- o exercício de 98, objeto de fiscalização, não está maculado pela decadência, vez que somente estaria caso o lançamento fosse realizado em 2004, quando então seria operada a regra capitulada no art. 173 do CTN;

- a anulação do crédito se deu em conformidade com os preceitos legais e constitucionais, visando garantir o tratamento diferenciado para situações desiguais;

- o ato declaratório de inidoneidade/falsidade decorre da realização de diligências especialmente efetuadas para a investigação da real situação do contribuinte e das operações por ele praticadas. Detectada a ocorrência de quaisquer das situações irregulares classificadas nos incisos I a VI do artigo 3º da Resolução 1926/89, é providenciado o mesmo;

- os documentos falsos ou inidôneos já nascem inquinados de vício, o que lhes retira a eficácia e validade para gerar crédito;

- o direito ao crédito não é incondicional, mas está subordinado à idoneidade da documentação (art. 23 da LC 87/96);

- não se discute a efetividade das operações referentes aos documentos declarados inidôneos, mas a legitimidade dos créditos aproveitados;

- não foram carreados aos autos quaisquer provas inequívocas de que o imposto devido pelo emitente foi integralmente pago;

- a multa aplicada está em conformidade com a legislação vigente;

- a cobrança dos juros de mora está prevista no art. 226, parágrafo único, da Lei 6763, disciplinada pela Resolução n. 2880/97. Ademais, não se incluem na competência do Órgão Julgador a negativa de lei, decreto ou ato normativo, nos termos do art. 88, I, da CLTA/MG.

DECISÃO

Versa o presente processo tributário administrativo sobre fiscalização na qual se constatou o aproveitamento indevido de créditos destacados em documentos fiscais declarados inidôneos.

A utilização de tais créditos ocorreu no ano de 1998; tendo sido lavrado o Termo de Início de Ação Fiscal, em outubro de 2003, e o Auto de Infração, em dezembro deste ano. No entanto, o contribuinte só foi cientificado da autuação no mês de janeiro de 2004.

Em função do lapso temporal transcorrido, deve-se, de início, analisar a possível ocorrência de extinção do direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário pela decadência.

SÉRGIO SÉRVULO DA CUNHA (Dicionário compacto do direito, 2^a. ed. rev. e ampl., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 81) define a decadência como a "extinção do direito por omissão do seu titular". Essa omissão, normalmente, está ligada ao não exercício do direito dentro do prazo determinado pela lei, conforme esclarece e fundamenta PAULO DE BARROS CARVALHO, em seu Curso de direito tributário (8.^a ed. atual., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 314).

A decadência ou caducidade é tida como fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e, perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.

O instituto da decadência impõe-se como causa extintiva do crédito tributário, a teor do artigo 156, inciso V do CTN, cujo conceito encontra-se delimitado pelo artigo 173, incisos I e II e parágrafo único, do mesmo diploma legal.:

"Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...]

V - a prescrição e a decadência".

"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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Após acirradas discussões, firmou-se, nesta Casa, o entendimento segundo o qual o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito extingue-se em cinco anos, contados do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do artigo 173 do CTN.

Firmado, assim, o prazo decadencial e seu termo de início, o próximo passo consiste em perquirir qual o ato necessário ao exercício do direito fazendário, ou seja, aquele que constitui o crédito.

Pacífico que, na caducidade, o direito ao crédito se extingue, porque não efetuado o lançamento no prazo estabelecido. Donde se percebe, por óbvio, ser o lançamento o ato suficiente e necessário ao exercício do direito do Fisco. Mas o ponto fulcral consiste em saber se, para tanto, basta que se pratiquem atos preparatórios - como a fiscalização iniciada pelo Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF -, ou se é essencial a formalização do crédito através do Auto de Infração.

Os elementos do conceito de lançamento são extraídos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Por meio do lançamento, a Administração chega ao valor devido pelo sujeito passivo, que tem oportunidade de acompanhar o procedimento, bem como impugná-lo.

Seus pontos essenciais são:

- ato privativo da Administração;
- apuração da obrigação tributária, com todos seus elementos: sujeito passivo, crédito, prazo etc.
- constituição do crédito tributário, que, embora exista desde o nascimento da respectiva obrigação, somente se torna certo e exigível após a apuração;
- imposição de penalidade, caso seja verificada alguma infração.

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."

Fanucchi: A respeito deste documento que formaliza o lançamento, escreve Fábio

"(...) 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.

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". (A *Decadência e a Prescrição em Direito Tributário*)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com o Termo de Início de Ação Fiscal – TIAF se tem, em geral, a individualização do sujeito passivo (que será o contribuinte então sujeito à fiscalização). No entanto, não se tem a identificação do fato gerador, da matéria tributável ou do valor do imposto e/ou penalidades devidas, não se sabe sequer se, findos os trabalhos, será constatada alguma irregularidade geradora de crédito tributário. Em outras palavras, até este momento, o crédito é uma incógnita, seja quanto à existência, seja quanto ao montante.

O crédito tributário só é formalizado – e, portanto, só se tem o lançamento – através do Auto de Infração, nos termos do artigo 56, inciso II, da CLTA/MG. É ele que converte o possível direito do Estado, ainda ilíquido e incerto, em um crédito real, líquido, certo e exigível.

Neste sentido caminha a jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, a exemplo do Acórdão: 2.687/02/CE, do qual se extrai a seguinte conclusão:

“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”.

Em idêntico sentido, os Acórdãos: 2.200/00/CE e 14.054/00/3^a.

Convém ressaltar, por fim, que o Fisco não pode abrigar-se no disposto no parágrafo único do artigo 173, do CTN.

Esse dispositivo, para a quase totalidade dos doutrinadores pátrios – ilustrados, aqui, por LUCIANO AMARO (2002, p. 393), SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (2000, p. 224), EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (2001, p. 169) e HUGO DE BRITO MACHADO (2003, p. 190), só se aplica antes do início do prazo previsto no inciso I do artigo 173 do CTN, ou seja, somente antecipa a contagem do prazo decadencial.

Nessa linha de raciocínio, ocorrendo fato gerador em um dado exercício, e havendo notificação ao sujeito passivo nesse mesmo exercício, o prazo para lançar corre a partir desta notificação e não do primeiro dia do exercício seguinte, antecipando a fluência do prazo.

Pede-se vênia para reproduzir um trecho do Parecer da Auditoria fiscal, que compôs o Acórdão: 14.054/00/3^a:

“(…) O MENCIONADO PARÁGRAFO PRECONIZA QUE O DIREITO A QUE SE REFERE O *CAPUT* DO ARTIGO EXTINGUE-SE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DEFINITIVAMENTE COM O DECURSO DO PRAZO NELE PREVISTO, CONTADO DA DATA EM QUE TENHA SIDO INICIADA A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA NOTIFICAÇÃO AO SUJEITO PASSIVO DE QUALQUER *MEDIDA PREPARATÓRIA* INDISPENSÁVEL AO LANÇAMENTO.

ENTENDEMOS QUE ESTA NORMA POSSIBILITA TÃO SOMENTE A ANTECIPAÇÃO DO MARCO INICIAL DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL EM RELAÇÃO ÀQUELES CASOS EM QUE O FISCO, AINDA NO EXERCÍCIO EM QUE OCORRERA O FATO GERADOR, DERA INÍCIO À AÇÃO FISCAL, HAJA VISTA QUE O CONTRÁRIO SIGNIFICARIA DILATAÇÃO DO PRAZO ESTABELECIDO NA REGRA GERAL, TORNANDO-A LETRA MORTA.

ASSIM, ENTENDEMOS SER INEXEQUÍVEL CONSIDERAR A SIMPLES INTIMAÇÃO DO TIAF AO SUJEITO PASSIVO, NO DECORRER DO PRAZO PREVISTO NO *CAPUT* DO ART. 173 DO CTN, FATO SUFICIENTE PARA GARANTIR O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL. SE ASSIM FOSSE, PODERIA O FISCO MANOBRAR, AO SABOR DE SEUS INTERESSES, O PRAZO DECADENCIAL, ESTICANDO-O POR ATÉ, QUEM SABE, 10 (DEZ) ANOS.

ORA, ADMITIR QUE A EMISSÃO DO TIAF NO DECORRER DO PRAZO PREVISTO NO *CAPUT* DO ALUDIDO ART. 173 DO CTN, DEVE PREVALECER COMO MARCO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL SIGNIFICA, NA REALIDADE, RECONHECER QUE ESTE (PRAZO DECADENCIAL) JÁ ESTÁ EM DECURSO. E DECADÊNCIA, AO CONTRÁRIO DA PRESCRIÇÃO, NÃO SE INTERROMPE.

NESSE SENTIDO ENTENDEMOS QUE A NOTIFICAÇÃO DA MEDIDA PREPARATÓRIA A QUE SE REFERE O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 173 DO CTN INDICA TERMO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA, E NÃO, PROCEDIMENTO QUE EVITARIA A EXTINÇÃO DO DIREITO DE A FAZENDA PÚBLICA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O TIAF, ENFIM, CRISTALIZA O "*ANIMUS*" DO FISCO EM LANÇAR, OBSTANDO, INCLUSIVE, AO CONTRIBUINTE, A UTILIZAÇÃO DO INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA. E, A EXEMPLO DO TIAF, O TO E O TADO ERAM MEDIDAS PREPARATÓRIAS PARA O LANÇAMENTO CONSAGRADAS NA CLTA/MG. POR ESSA RAZÃO, ENTENDEMOS QUE O MESMO RACIOCÍNIO SE ESTENDE À EMISSÃO DE TAIS PEÇAS FISCAIS".

Concluindo, tem-se que, relativamente às infrações apuradas, que remontam de 1998, o prazo decadencial teve início em primeiro de janeiro de 1999 e findou em 31.12.03. Como a formalização do lançamento do crédito tributário só se completa com a regular notificação do sujeito passivo, e isto ocorreu tão-somente em 20.01.04, há que se declarar extinto o crédito tributário.

Operada a decadência, desnecessário se faz adentrar no mérito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros José Eymard Costa (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 23/06/04.

**Cláudia Campos Lopes Lara
Presidente**

**Juliana Diniz Quirino
Relatora**

JDQ/EJ

CC/MG