ACÓRDÃO Nº:	**108/2021**
PROCESSO Nº:	2018/6640/500785
RECURSO VOLUNTÁRIO Nº:	9.116
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	2018/001719
RECORRENTE:	MINERVA S/A
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:	29.400.118-2
RECORRIDA:	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

EMENTA

I – ICMS. DECADÊNCIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Na constituição de crédito tributário refeito, cuja anulação anterior foi motivada por vício inerente ao fato gerador da obrigação, causa pertencente ao núcleo material da autuação, aplica-se a regra insculpida no § 4º, do Art. 150 do CTN, cuja decadência se consuma após cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador.

II - ICMS. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO. BENEFÍCIO EXCLUSIVO A PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS PELO CONTRIBUINTE. PROCEDENCIA PARCIAL – É devida a exigência tributária relativa ao aproveitamento de créditos cuja utilização deve ser exclusiva às saídas de mercadorias industrializadas pela acordada; ajustes resultaram na diminuição do valor exigido.

RELATÓRIO

A empresa Minerva S.A teve contra si lavrado o Auto de Infração de nº 2018/001719, embasado no Levantamento do ICMS sobre venda de mercadorias industrializadas por terceiros e comercializadas com aproveitamento indevido do benefício concedido ao contribuinte (TARE Nº 1907/07), onde foi exigido o ICMS e seus acréscimos legais, sob a acusação de aproveitamento indevido de créditos, em face da utilização dos benefícios do TARE 1.907/01, na comercialização de produtos adquiridos de terceiros, cujo beneficio fiscal se limita exclusivamente às saídas de mercadorias industrializadas pela acordada, conforme Subcláusula Única da Cláusula Primeira do referido Termo de Acordo.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

O Fisco Estadual reclama os valores de: R$ 201.104,42 (Duzentos e um mil, cento e quatro reais e quarenta e dois centavos); R$ 598.731,27 (Quinhentos e noventa e oito mil, setecentos e trinta e um reais e vinte e sete centavos); R$ 1.061.596,62 (Um milhão, sessenta e um mil, quinhentos e noventa e seis reais e sessenta e dois centavos); R$ 1.311.866,23 (Um milhão, trezentos e onze mil, oitocentos e sessenta e seis reais e vinte e três centavos); R$ 1.421.190,55 (Um milhão, quatrocentos e vinte e um mil, cento e noventa reais e cinquenta e cinco centavos), relativos ao período de 01/01/2010 a 31/12/2014.

Foi expedida intimação do Auto de Infração por via postal (fls. 188/190), comparecendo o sujeito passivo (fls. 192/255), tempestivamente, representado por advogados legalmente constituídos, mandado incluso (fls. 211), aduzindo:

I) Quanto à decadência - que "*o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação e passível de decadência, que dependendo do caso concreto, se amoldará aos ditamos do Art. 150, §4º ou Art. 173, inciso I, ambos do CTN*", e que o cerne da presente questão é identificar se o caso fático em análise se encaixa na regra decadencial quinquenal com a contagem temporal a partir do fato gerador ou do primeiro dia do exercício seguinte.

Alega que, considerando o entendimento da autuante neste processo, é relevante afirmar duas premissas fáticas para a adequada e justa apreciação da decadência: primeira, que a autuação trata de suposto aproveitamento indevido de crédito de ICMS; e segunda, que ocorreu pagamento parcial do imposto exigido no auto de infração. Assim, tendo a impugnante efetuado o recolhimento do ICMS entendido como devido à autoridade fiscal caberia proceder à análise do adiantamento realizado, para homologá-lo, ou não, no prazo estabelecido no §4º, do Art. 150 do CTN, sob pena de se verificar a ocorrência de homologação tácita, com a respectiva extinção definitiva do crédito tributário e a consequente decadência do direito em constituí-lo. Portanto, há que se reconhecer a decadência total em relação aos campos 4.11, 5.11 e 6.11 e parcial em relação ao campo 7.11, que neste caso compreende todas as notas fiscais emitidas até o dia 15/07/2013, com a extinção definitiva destes créditos tributários.

II) Quanto à redução de base de cálculo – que a legislação estadual prevê a aplicação da base de cálculo reduzida nas situações especificas, disciplinadas no Art. 8º do RICMS/TO, e que as mercadorias objeto da presente autuação tem a base de cálculo reduzida em conformidade aos incisos XXVI e XX desse artigo.

Alega, por fim, que "*diante desse contexto, revela-se justa e adequada a aplicação das respectivas reduções de base de cálculo do ICMS para as operações*

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

com carne resultantes do abate e produtos comestíveis naturais, defumados, resfriados, congelados e temperados, resultantes do abate de bovinos e suínos".

III) Quanto ao aproveitamento do crédito decorrente das entradas de mercadorias das entradas de mercadorias, que o auto de infração funda-se na acusação de operações de saídas de mercadorias adquiridas de terceiros, por consequência lógica, tais entradas de mercadorias acarretam o direito ao aproveitamento do respectivo crédito do ICMS e que o levantamento fiscal deixou de levar em consideração os referidos créditos do ICMS.

Na sentença proferida pelo Julgador de primeira instância foram, inicialmente, analisados os aspectos formais da autuação, sendo constatado que esses se encontram em acordância à legislação pertinente. Que os dispositivos legais apontados como infringidos guardam perfeita correlação com o delito narrado no histórico da inicial e com a penalidade sugerida.

Pontua alguns esclarecimentos efetuados pela autora na realização do procedimento fiscal, afirmando, em sequencia, que o sujeito passivo não produziu provas necessárias a contraditar a ocorrência do aproveitamento indevido.

Ao contrário, se observa que com a tese de defesa apresentada é possível afirmar que a autuada reconhece o aproveitamento indevido de crédito a partir de 16/07/2013, residindo seu pleito quanto ao período anterior, 2010 até 15/07/2013 (Contextos 4.1, 5.1, 6.1 e 7.1 até 15/07/2013), na alegação de decadência, e sobre essa parte da autuação requer o direito de aproveitar os créditos fiscais pelas entradas das mercadorias e/ou aplicação da redução da base de cálculo prevista nos incisos XX e XXVI, do Art. 8º, do RICMS/TO.

Quanto a alegação de decadência do período relativo aos exercícios de 2010, 2011, 2012 e 2013, até 15/07/2013, o julgador monocrático entende não prosperar as alegações da defesa, pelo fato de que a presente reclamação fiscal deriva da anulação do Auto de Infração nº 2015/004385, lavrado em 28/10/2015, referente ao período de 01/01/2010 a 31/12/2014, em face de cerceamento ao direito de defesa, cujo julgamento no Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Tocantins se deu em 26/03/18, conforme Acórdão nº 035/2018. Portanto, o presente auto de infração é resultado do refazimento daquele trabalho, em atendimento ao Despacho de fls. 26.

Menciona e transcreve o Art. 173, inciso II do CTN argumentando que a decisão administrativa ou judicial tem caráter declaratório de um vício intrínseco do

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

lançamento e somente após a definitividade desta decisão (anulada por vício formal) é que se iniciará em favor do Fisco o prazo decadencial para se efetivar novo lançamento.

Segue expondo que o marco temporal da decadência, disposto no §4º, do Art. 150, do CTN foi adequadamente combatido no julgamento de primeira instância do Auto de Infração nº 2015/004385, cujo fundamento foi o inciso I do Art. 173.

Cita transcrição da autuante, em réplica no processo daquele auto, onde expressa informação de "*que o valor cobrado não se trata de ICMS declarado pelo contribuinte, logo se o tributo não foi declarado nem pago, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (aplicação do Art. 173, I do CTN)*".

Com tais argumentos rejeita a alegação da defesa de que os contextos 4.1, 5.1, 6.1 e 7.1, até 15.07.2013, do auto de infração nº 2018/001719 são improcedentes, por ter sido lavrado sobre período alcançado pela decadência.

Na sequência, aduz que o TARE nº 1.907/07 limita o direito ao benefício unicamente às mercadorias industrializadas pela acordada, que da forma utilizada pelo contribuinte gerou prejuízos ao erário estadual, enriquecimento sem causa da autuada e concorrência desleal com outros comerciantes.

Entende que as solicitações quanto a redução de base de cálculo não merecem acolhimento, tendo em vista o disposto no Art. 4º da Lei nº 1.584/05; Que o lançamento atende a todos os requisitos exigidos na legislação, demonstrando a materialidade do ilícito denunciado e sustentando a acusação.

Desta feita, conhece da impugnação e nega-lhe provimento, julgando por sentença a procedência do Auto de Infração de nº 2018/001719 (fls. 02/05), condenando o sujeito passivo ao pagamento das importâncias exigidas nos campos 4.11 a 8.11, acrescidos das cominações legais.

Intimado da decisão de primeira instância administrativa, via postal, em 06/08/2020, o sujeito passivo comparece ao feito, por seus advogados legalmente constituídos, em 09/09/2020, onde alega que:

I) Motivo da Nulidade no Auto de Infração Anterior: Que o presente auto de infração deriva de lançamento anterior, Auto de Infração nº 2015/004385, julgado nulo. Aduz que extrai-se do voto condutor do referido julgamento que a nulidade

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

apontada se reveste de características materiais, concernentes a erros em documentos que materializam o auto de infração, como a inserção de mercadorias e operações que não se encaixam no contexto infracional.

Que os motivos determinantes da nulidade do auto de infração anterior, na grande maioria, foram repetidos no presente caso, como exemplo, a inclusão de mercadorias de uso e consumo e ativo fixo, que não se enquadram ao contexto de mercadorias adquiridas de terceiros para revenda. Também, a inserção de operações de transferência de mercadorias entre filiais, bem como operações com produtos sujeitos a substituição tributária.

Que existe erro na aplicação da alíquota para mercadorias importadas comercializadas em operações interestaduais utilizando-se o percentual de 12%, em contrário à Resolução nº 13/2012 do Senado Federal e Convênio ICMS 123/2012.

Que não foi observado o conteúdo da decisão anterior de nulidade, no tocante a concessão do crédito do ICMS decorrente das entradas de mercadorias, cenário que conduz a nova nulidade do lançamento.

II) Da nulidade Material do Julgamento Anterior: Que a nulidade determinante do julgamento anterior enquadra-se como nulidade material, derivadas de erros no demonstrativo do crédito tributário, revelando exigência indevida e imprecisa, com inclusão de operações indevidas.

Segue expondo que a aplicação da norma pelo Auditor Fiscal estaria em desacordo com o texto legal, ocasionando erro de direito, o mesmo que erro no critério jurídico utilizado.

Que o Superior Tribunal de Justiça entende que apenas os erros de fato, decorrentes do desconhecimento da realidade fática e não da norma aplicável, são capazes de ensejar vícios formais.

Alega que, no presente caso, em razão da indevida inclusão de operações de transferência, de operações com substituição tributária, erro no levantamento fiscal e no Demonstrativo do crédito tributário, se verifica que o lançamento não apurou corretamente a matéria tributaria nem recompôs a base de cálculo do ICMS.

Colaciona algumas jurisprudências asseverando que a nulidade acolhida no julgamento anterior configura erro material e não erro formal.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

III) Da Aplicação da Decadência: Que o tributo sujeito a lançamento por homologação é passível de decadência que se amolda, a depender do caso, aos ditames do Art. 150, §4°, ou do Art. 173, I, ambos do CTN, transcrevendo os mesmos.

Entende que, no caso em apreço, o contribuinte deixou de recolher o ICMS em razão de suposto aproveitamento indevido de crédito, portando, é possível identificar que o contribuinte recolheu o ICMS das operações, e que na visão do autuante, o recolhimento foi a menor, em razão do mencionado aproveitamento indevido.

Expõe que em situação semelhante o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, aplicou a contagem do prazo decadencial em conformidade aos ditames do Art. 150, §4° do CTN, transcrevendo a ementa do referido julgado e destacando trecho do voto do relator do Acórdão.

Pugna pela aplicabilidade do prazo decadencial em conformidade ao Art. 150, §4° do CTN, adotando a data de 16.07.2018, e por consequência, todos os fatos geradores ocorridos de 01.01.2010 até 15.07.2013 sejam alcançados pela decadência.

IV) A Não Subsunção do Fato a Suposta Infração: Que o lançamento aponta aproveitamento indevido de crédito de ICMS por comercializar mercadorias adquiridas de terceiro para revenda, contudo, que o levantamento fiscal inseriu operações de saídas de mercadorias relativas a: transferências entre filiais; sujeitas a substituição tributária; uso e consumo e ativo fixo e transferência de mercadorias recebidas de terceiros.

Afirma que tais operações, conforme consignado no voto do lançamento anterior, não podem prosperar em conjunto e mesmo contexto das mercadorias adquiridas para revenda.

V) A Alíquota do ICMS das Operações de Saída com Mercadorias Importadas: Que no levantamento fiscal é possível identificar lançamentos de mercadorias importadas com emissão de documentos onde consta alíquota de ICMS de 4%, sendo a mesma decorrente da Resolução n° 13/2012 do Senado Federal e do Convênio ICMS n° 123/2012, cujos textos legais transcreve.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

Assim, que a partir de 01/01/2013, as mercadorias importadas, relação anexa, acompanhadas das notas fiscais de entradas que atestam se tratar de importação, em razão de possuírem alíquota de 4% e não terem sido corretamente lançadas no auto de infração, aliado a impossibilidade de aditamento do mesmo, merecem a improcedência.

Não foram juntadas a relação de notas mencionadas como anexa, tampouco as notas fiscais de entradas que atestam se tratar de mercadorias importadas.

VI) A Redução da Base de Cálculo nas Saídas: Que a legislação prevê a aplicação da base de cálculo reduzida nas operações com mercadorias que são objeto da presente autuação, via incisos XX e XXVI do Art. 8º do RICMS/TO, nas saídas internas com carne bovina, suína e de cordeiro, transcrevendo os mencionados dispositivos legais.

Aduz que desta forma é adequada a aplicação da redução de base de cálculo nas operações com carne resultante do abate e produtos comestíveis naturais, defumados, resfriados, congelados e temperados, resultante do abate de bovinos e suínos.

Alega que a exceção à aplicação da Lei nº 1.584/05, que disciplina que benefícios fiscais não podem ser usufruídos nos casos de omissão apurada em ação fiscal, são os produtos que compõem a cesta básica, pertencendo a essa as carnes (bovina, frango, suína e cordeiro), conforme fixado por órgão federal (DIEESE).

VII) O Direito ao Aproveitamento do Crédito Decorrente das Entradas de Mercadorias: Que o lançamento se fundamenta no fato de tratar-se de operações de saídas de mercadorias adquiridas de terceiros, portanto, tais entradas acarretam o direito de aproveitamento do respectivo crédito de ICMS.

Segue expondo que o lançamento fiscal deixou de levar em conta os créditos de ICMS das entradas das mercadorias contrariando o regime de cumulatividade estabelecido para o imposto.

Cita e transcreve o Art. 155, II, §2º, I da Constituição Federal, os artigos 30 e 31 da Lei nº 1.287/01 e o Art. 18, inciso I do RICMS/TO, todos relativos ao direito ao creditamento do ICMS, pelas entradas de mercadorias.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

Entende que a autoridade administrativa não poderia estornar os créditos presumidos, supostamente aproveitados indevidamente, cobrando o ICMS cheio sem considerar os créditos destacados nos documentos de entradas das mercadorias.

Encaminhado o processo à Representação Fazendária para manifestação esta conclui que os fatos trazidos correspondem aos mesmos apresentados na instância primária, sendo esses devidamente combatidos pelo julgador singular.

Que as formalidades legais atinentes à constituição do crédito tributário foram todas cumpridas na íntegra. Que são admitidas apenas provas materiais/diretas, ou seja, as mesmas que servem também como contraprova do não descumprimento da obrigação.

Que meras alegações não se prestam a contestar o procedimento, cabendo ao sujeito passivo afastar as conclusões do fisco, contrapondo o trabalho com levantamento substitutivo de igual forma e rigor técnico, e, ainda, dizendo quais providências ou diligências pretende realizar em seu favor.

Solicita, por fim, a confirmação da decisão de primeira instância.

É o relatório.

VOTO

Vistos, analisados e discutidos os presentes autos, vislumbra-se tratar de reclamação relativa a aproveitamento indevido de créditos, em face da utilização dos benefícios do TARE 1.907/01, na comercialização de produtos adquiridos de terceiros, cujo beneficio fiscal se limita exclusivamente às saídas de mercadorias industrializadas pela acordada, conforme Subcláusula Única da Cláusula Primeira do referido Termo de Acordo.

Foram suscitadas algumas incorreções dentre os critérios utilizados no levantamento fiscal, sendo elencadas inconsistências tais como: não utilização da alíquota relativa a produtos importados; inclusão de mercadorias relacionadas a transferências entre filiais e destinadas a ativo imobilizado e uso ou consumo; e não aproveitamento de créditos pelas entradas relativas a mercadorias destinadas a revenda.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

Além das referidas questões meritórias foram arguidas preliminares relativas à:

- decadência referente aos fatos geradores ocorridos entre 01.01.2010 e 15.07.2013, aplicando-se a regra do Art. 150, §4º do CTN, e alternativamente, a regra do Art. 173, I do CTN e,

- nulidade do auto de infração em razão da incompatibilidade entre o levantamento fiscal, o contexto adotado e a inclusão de operações de saídas de: transferência entre filiais, mercadorias com substituição tributária, produtos importados, uso e consumo e ativo fixo, além da ausência de individualização dos contextos das mercadorias com alíquotas de 4%, 12% e 17%, assim como a ausência de quantificação do ICMS através da sistemática de crédito x débito.

Desta forma, a fim de satisfazer a contenda instalada com o recurso em análise, inicio a fundamentação do voto pela preliminar de mérito, extintiva do credito tributário na hipótese de seu acatamento, para posteriormente analisar e decidir em relação a outra preliminar aventada, adentrando, por fim, ao mérito da questão.

A preliminar de decadência abordada no Recurso Voluntário emana do argumento de que a nulidade do lançamento originário, cujo refazimento ocorreu através do auto de infração objeto desse julgamento, se deu por questões materiais, fugindo assim do albergue insculpido no inciso II, do Art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN.

O lançamento tributário foi julgado nulo, com a seguinte ementa:

> ICMS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO. MERCADORIAS INDUSTRIALIZADAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS. O BENEFÍCIO FISCAL É EXCLUSIVO PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, EFETUADA PELA DETENTORA DO TARE. NULIDADE – É nula as reclamações tributárias por divergência na exigência tributária descrita no contexto do auto de infração com o levantamento básico do ICMS e o demonstrativo do crédito tributário, causando cerceamento de defesa nos termos do art. 28, inciso II da Lei nº 1.288/2001.

A motivação da nulidade do lançamento precursor, Auto de Infração nº 2015/004385, ocorreu devido a diversas falhas técnicas verificadas nos

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

levantamentos fiscais, conforme se depreende da leitura das razões do voto do Acórdão do COCRE nº 035/2018, constante de fls 09 a 18 dos autos.

Assim, com fundamento em doutrina e em diversos julgados administrativos e judiciais, entendo que a nulidade retratada no r. acordão se caracteriza como material, ou seja, aquela que provoca dúvida na ocorrência da própria obrigação tributária.

Como fundamento, colaciono o Acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, Acórdão de nº 2301-005.022 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, que possui a seguinte Ementa:

> VICIO MATERIAL. NULIDADE. Quando a descrição do fato não é suficiente para a razoável segurança de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente incerto.
> Recurso Voluntário Provido.

Do conteúdo do referido Acórdão se extrai importante lição quanto a caracterização das nulidades de cunho formal e material, se fazendo oportuna sua reprodução, para que seja melhor compreendida a presente situação, senão vejamos:

> No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:
>
> *"[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são*

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]" (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o ***vício material*** *do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.*

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Códex Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, anulado por simples vício na formalização.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

> **De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida.** Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas. **(o grifo é nosso)**

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.

Esse é o argumento utilizado no Recurso Voluntário como fundamento para aclamação ao acatamento da preliminar de decadência do lançamento, sendo mencionados, para tanto, vários julgados de tribunais superiores, os quais, compreendo estar particularmente apropriados a questão em apreciação.

Nesse sentido, comungamos do entendimento exposto pelo recorrente quanto não estar o presente lançamento sob a prerrogativa de novo lançamento, conforme disposto no Art. 173, inciso II:

> 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. (grifo nosso)**

Sendo assim, o lançamento por homologação se amolda aos casos de decadência previstos nos Arts 150, §4º ou no Art. 173, inciso I do CTN. No presente caso, a reclamação se refere a recolhimento a menor (em vista à glosa de crédito de

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

beneficio fiscal indevidamente utilizado). Havendo pagamento, ainda que não integral, estamos diante do prazo de homologação estabelecido no Art. 150, §4°.

Desta feita, analisando a data do fato gerador e a do lançamento, ou melhor, a data da notificação do lançamento ao sujeito passivo, ocorrida em 16/07/2018, voto por reformar a decisão de primeira instancia, acatando a preliminar de decadência suscitada no recurso, declarando, portanto, a decadência do crédito tributário no período de 01/01/2010 a 15/07/2013, relativamente aos campos: 4.1, referente ao exercício de 2010; no valor de R$ 201.104,42; 5.1, exercício de 2011, no valor de R$ 598.731,27; 6.1, exercício de 2012, no valor de R$ 1.061.596,62 e parte do 7.1, até a data de 15.07.2013, no valor de R$ 702.952,63.

Quanto a preliminar de nulidade do auto de infração, em razão da incompatibilidade entre o levantamento fiscal, o contexto adotado e a inclusão de operações de saídas de: transferência entre filiais, mercadorias com substituição tributária, produtos importados, uso e consumo e ativo fixo, além da ausência de individualização dos contextos das mercadorias com alíquotas de 4%, 12% e 17%, assim como a ausência de quantificação do ICMS através da sistemática de crédito x débito, essa foi requerida, caso reconhecida a decadência, para que seja acatada para o período não abrangido por esta.

Nesse caso, compreendo que a referida preliminar basicamente se confunde com o mérito, sendo constituída dos mesmos fundamentos utilizados para a solicitação de improcedência da exigência fiscal.

Desta feita, foi por mim proposto suplantar a apreciação da mesma, com fulcro no princípio da primazia do mérito, onde a solução de mérito é a prioridade no processo. Fundamento a proposta, ainda, em que a extinção do processo sem julgamento de mérito deve ser excepcional, devendo, portanto, se objetivar a análise da questão e buscar proferir um resultado definitivo, preferindo uma sentença definitiva à terminativa (sem análise de mérito).

O Código de Processo Civil – CPC contempla este inovador princípio, insculpido em seu Art. 4°, que também contempla o principio da efetividade, o qual transcrevo, *in verbis*:

> *Art. 4° As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa.*

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

Assim, a proposta de ultrapassar a análise da preliminar e adiantar ao mérito do processo foi, por todos os pares, acatada.

Quanto ao mérito, entendo como devida a exigência tributária calcada no aproveitamento indevido de créditos, em face à utilização dos benefícios do TARE 1.907/01, na comercialização de produtos adquiridos de terceiros, cujo beneficio fiscal se limita exclusivamente às saídas de mercadorias industrializadas pela acordada.

A concessão do benefício fiscal, estampada no referido contrato, se dá de forma clara e literal, conforme disposto em Subcláusula Única da Cláusula Primeira do TARE (Aditivo de nº 003/2010), senão vejamos:

> Cláusula Primeira – Em substituição ao regime normal de escrituração e apuração do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, a ACORDADA poderá beneficiar-se de crédito presumido de tal forma que a carga tributária efetiva corresponda a 2% (dois por cento) do valor das operações de saída de mercadorias tributadas de seu estabelecimento.
>
> Subcláusula Única – O disposto nesta cláusula somente se aplica às saídas de mercadorias **industrializadas pela acordada**. **(grifo nosso)**

Apesar de inconteste a tese da autuação, atenção merece ser atribuída ao Recurso Voluntário e suas fundamentações, pois que em análise às suas razões meritórias entendo por próprias algumas discordâncias apontadas em relação ao levantamento fiscal, ao que passo a discorrer sobre cada uma destas, de modo a admitir a contundência de considerável parte daqueles argumentos, pelas razões que a seguir descrevo.

No intuito de clarear e ser objetivo quanto às incorreções visualizadas na elaboração do levantamento fiscal, o recorrente acrescentou memoriais ao processo, de forma a retratar em números e circunstâncias o que realmente se considerava devido e indevido na autuação fiscal.

Em conferência aos mesmos foram verificadas algumas inconsistências quanto a somatória de planilhas demonstrativas e observada, ainda, a necessidade

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

da comprovação documental relativa ao direito ao crédito pelas aquisições de mercadorias para revenda, conforme aludido no recurso.

Em resultado à diligência aprovada com tal intenção, foi juntado novamente vasto material, correspondendo a planilhas que retratam as operações consideradas impróprias ou que mereçam correção no levantamento fiscal, bem como a descrição pormenorizada dos créditos pretendidos, por documento, anexando as notas fiscais em referência.

Em análise a cada planilha, relativamente a cada situação posta, se conclui:

I - quanto a inclusão no levantamento fiscal de **operações relacionadas a CFOP's que não se relacionam a revenda de mercadorias**, entendo que procede a reclamação constante do recurso, sendo para tanto, efetivada a exclusão de tais operações, nos exercícios de 2013 (período de 16/07/2013 a 31/12/2013) e 2014.

Constam da planilha resultante do atendimento à diligência valores a excluir do lançamento, relativamente ao:

- **CFOP 6152 (Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros),** em 2013 (**01/07 a 31/12/2013**) – valor de R$ 31.489,47 e 2014 – valor de R$ 65.590,86.

Contudo, como a extinção do crédito tributário, alcançado pelo instituto da decadência, ocorreu até a data de 15/07/2013, os valores a excluir, relativos a 2013, se deram a partir de **16/07/2013**, sendo então considerados **improcedentes os seguintes montantes: 2013 – R$ 30.918,26 e 2014 - R$ 65.590,86.**

- **CFOP 6557 (Transferência de material de uso ou consumo)**, em 2013 (**01/07 a 31/12/2013**) – valor de R$ 2.277,15 e 2014 – valor de R$ 5.893,69, contudo, como a extinção do crédito tributário, alcançado pelo instituto da decadência, ocorreu até a data de 15/07/2013, os valores a excluir, relativos a 2013, se deram a partir de **16/07/2013**, sendo então considerados **improcedentes os seguintes montantes: 2013 – R$ 2.221,03 e 2014 - R$ 5.893,69.**

II – em relação à aplicação da alíquota de 4% inerente às mercadorias de origem estrangeira, deve ser de fato efetivada a correção da alíquota de 12% utilizada no levantamento fiscal, uma vez constatada que na aquisição foi atribuída a

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

alíquota de 4% a tais produtos, devendo ser empregada a mesma alíquota nas respectivas saídas interestaduais, em conformidade ao Art. 27, inciso IV, alínea "b" da Lei nº 1.287/01.

Foi proposto o ajuste de valores no lançamento, de forma que sejam excluídos no exercício de 2013 (**01/07 a 31/12/2013**) – valor de R$ 113.259,04 e 2014 – valor de R$ 272.344,33.

Considerando que a extinção do crédito tributário, alcançado pelo instituto da decadência, ocorreu até a data de 15/07/2013, os valores a excluir, relativos a 2013, se deram a partir de **16/07/2013**, sendo então considerado **improcedente o crédito tributário no montante de R$ 106.364,72.**

Nesse caso, o valor a ser deduzido do lançamento, relativo ao mês 07/2013, ao invés de R$ 16.833,73, foi calculado em R$ 9.939,41. Os valores relativos aos demais meses foram considerados na íntegra.

Já em relação ao exercício de 2014, ao realizar conferência quanto ao valor constante da planilha ofertada pelo recorrente, me deparei com diferença no cálculo dos valores relativos aos meses de: fevereiro, junho e julho, resultando, em minha análise, em valor a ser considerado **improcedente de R$ 270.159,27.**

Nesse caso, o valor a ser deduzido do lançamento, relativo ao mês de 02/2014 foi de R$ 23.466,14 ao invés de R$ 23.341,83; no mês 06/2014 foi de R$ 17.113,69 ao invés de R$ 17.335,30 e no mês 07/2014 foi de R$ 24.000,90 ao invés de R$ 26.088,66. Os valores relativos aos demais meses foram considerados na íntegra.

III – relativamente aos créditos sobre operações de aquisição de produtos para revenda, entendo que a apropriação se faz devida, em atendimento ao principio da não cumulatividade do imposto, considerado que a exclusão do benefício fiscal redunda na apuração normal do imposto para tais mercadorias, portanto, sujeitas ao cotejo de débitos e créditos, em acordância ao Art. 30 e seguintes da Lei nº 1.287/01.

Foram propostos pelo recorrente, em planilha juntada aos autos, ajustes de valores no lançamento, de forma que sejam considerados créditos, no exercício de 2013 (**01/07 a 31/12/2013**) – valor de R$ 235.497,77 e 2014 – valor de R$ 561.426,25.

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

Desta forma, em análise aos valores relativos aos créditos, conforme planilha preparada pelo recorrente, foi procedido o devido exame nota a nota, para verificação quanto aos produtos, a natureza da operação e respectivos valores, onde se conclui que:

Considerando que a extinção do crédito tributário, alcançado pelo instituto da decadência, ocorreu até a data de 15/07/2013, os créditos passivos de aproveitamento, relativos a 2013, se deram a partir de **16/07/2013**, sendo então consideradas as entradas a partir dessa data, cujo **crédito, a ser deduzido do valor da autuação, resulta no montante de R$ 201.715,30.**

Nesse caso, o valor a ser deduzido do lançamento, relativo ao mês 07/2013, ao invés de R$ 48.838,16, foi considerado em R$ 15.056,69. Os valores relativos aos demais meses foram considerados na íntegra.

Já em relação ao exercício de 2014, em conferência às notas fiscais constantes da referida planilha, se constata que algumas operações espelhadas nos documentos fiscais não se referiam a revenda de mercadorias adquiridas de terceiros, mas sim a operações de transferência de produção própria (carnes), sendo, dessa forma, desconsiderado o crédito delas decorrente, sendo:

Janeiro/2014: NFe 833.262 – R$ 294,53;

Fevereiro/2014: NFe 847.746 – R$ 216,99, 855.158 – R$ 341,59 e 861.104 – R$ 344,96;

Março/2014: NFe 867.377 – R$ 421,42;

Outra pontual situação verificada, se trata de indicação de crédito a ser aproveitado, relativamente à NFe nº 921.576, relativa ao mês de junho de 2014, cujo ICMS destacado no documento fiscal é de valor equivalente a R$ 2.645,69, no entanto, o valor informado na planilha, com requerimento de crédito a ser aproveitado, corresponde a R$ 66.142,20 (valor da Base de Cálculo da operação).

Os demais créditos destacados nas notas fiscais, constantes da planilha ofertada pelo recorrente, foram considerados na íntegra quanto aos demais meses, sendo, dessa forma, utilizados para **abatimento do valor do crédito tributário exigido, no período, no valor de R$ 496.310,25.**

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

Por fim, ante as razões expostas, ao considerar pertinentes os argumentos expostos quanto ao acolhimento da decadência e, parcialmente, quanto às incorreções apontadas na exigência fiscal, após os devidos ajustes, como acima detalhados, deve ser liquidada a exigência tributária da seguinte forma:

PERÍODO/ CAMPO	IMPROCEDENTE	PROCEDENTE	TOTAL CAMPO
2010 (4.11)	201.104,42 (decadência)	-	201.104,42
2011 (5.11)	598.731,27 (decadência)	-	598.731,27
2012 (6.11)	1.061.596,62 (decadência)	-	1.061.596,62
2013 (01 a 15/07) (7.11)	702.952,63 (decadência)	-	702.952,63
2013 (16/07 a 12) (7.11)	341.219,31	267.694,29	608.913,60
2014 (8.11)	837.954,07	583.236,48	1.421.190,55
TOTAL	**3.743.558,32**	**850.930,77**	**4.594.489,09**

Após expostos os devidos fundamentos a considerar, todos os demais conselheiros assim entenderam e da mesma forma votaram.

DECISÃO

O Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, ao julgar o presente processo, decidiu, por unanimidade, acolher a preliminar de extinção da exigência tributária constantes dos campos 4.11, 5.11, 6.11 e parte do campo 7.11 até 15-07/2013 pela ocorrência da decadência, arguida pela Recorrente. No mérito, por unanimidade, conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial para, reformar a decisão de primeira instância, julgar procedente em parte o auto de infração 2018/01719 e condenar o sujeito passivo ao pagamento dos créditos tributários nos valores de R$ 267.694,29 (duzentos e sessenta e sete mil, seiscentos e noventa e quatro reais e vinte e nove centavos) e R$ 583.236,48 (quinhentos e oitenta e três mil, duzentos e trinta e seis reais e quarenta e oito centavos), referente parte do campo 7.11 e o campo 8.11, respectivamente, mais os acréscimos legais; e absolver da imputação que lhe faz nos valores de R$ 341.219,31 (trezentos e

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br

quarenta e um mil, duzentos e dezenove reais e trinta e um centavos) e R$ 837.954,07 (oitocentos e trinta e sete mil, novecentos e cinquenta e quatro reais e sete centavos), respectivamente. O advogado Adriano Guinzelli e o Representante Fazendário Ricardo Shiniti Konya fez sustentação oral pela Recorrente e Fazenda Pública Estadual, respectivamente Participaram da sessão de julgamento os conselheiros, Luciene Souza Guimarães Passos, Elena Peres Pimentel, Delma Odete Ribeiro, Rui José Diel, Osmar Defante, Fernanda Halum Pitaluga e Josimar Júnior de Oliveira Pereira. Presidiu a sessão de julgamento aos vinte dias do mês de julho de 2021, o conselheiro João Alberto Barbosa Dias.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS, em Palmas, TO, aos trinta dias do mês de setembro de 2021.

Luciene Souza Guimarães Passos
Conselheira Relatora

João Alberto Barbosa Dias
Presidente

Praça dos Girassóis, Palmas - Tocantins - CEP: 77001-908
Tel: +55 63 3218 1240 | 3218 1202 – Fax: +55 63 3218 1291 - www.sefaz.to.gov.br