



ACÓRDÃO Nº:	033/2024
PROCESSO Nº:	2017/6040/503171
TIPO:	REEXAME NECESSÁRIO
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	2017/001204
RECORRIDA:	ATACADÃO S.A
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:	29.417.563-6
RECORRENTE:	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

EMENTA

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. TERMO DE ADITAMENTO. DECADENCIA – O auto de infração pode ser objeto de revisão, para saneamento de incorreções ou omissões, desde que realizada dentro do prazo quinquenal, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN.

RELATÓRIO

O contribuinte qualificado na exordial teve contra si lavrado o Auto de Infração de nº 2017/001204, que exige ICMS Substituição Tributária referente às aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, sujeitas a este regime de tributação, relacionadas no Anexo XXI do Regulamento do ICMS-TO (Dec. 2912/06), no período de 01/01/12 à 31/12/12.

A autuada foi intimada do lançamento pela via postal em 26/07/17 (fls. 28/29), tendo apresentado a impugnação tempestiva (fls. 30/168), requerendo a nulidade do feito, alegando:

a) cerceamento ao direito de defesa – que o Auto de Infração não observou os preceitos contidos no inciso IV do artigo 35, da Lei 1.288/01, que exige que sejam anexados todos os demonstrativos do crédito tributário e os documentos dos fatos em que se fundamentar; e artigo 142 do Código Tributário Nacional, na medida em que não há coerência entre o dispositivo citado como infringido e a “descrição da infração constatada”.

0



f



Alega que apesar do artigo 13, inciso XII, da Lei 1.287/01 e o artigo 42, do RICMS/TO, tratarem de situações distintas, a Fiscalização utilizou ambos os regimes para descrever a suposta infração cometida, o que demonstra a nulidade da autuação fiscal, por falta de descrição clara da suposta infração e por falta de coerência entre os fatos e os dispositivos indicados como infringidos.

b) decadência do direito de constituir parte do crédito tributário – alega que nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, parte da presente exigência tributária foi alcançada pela decadência, posto que os fatos geradores ocorreram no período de 01/01/12 à 31/12/12 e a empresa foi intimada da autuação em tela no dia 26/07/17, portanto, no seu entendimento, sobre os fatos geradores anteriores ao dia 26/07/12, a Fiscalização não poderia constituir crédito, por estar além do prazo previsto no dispositivo legal acima citado, que é de cinco anos contados a partir do fato gerador, nos casos em que o lançamento é feito pelo próprio contribuinte, que antecipa seu pagamento (lançamento por homologação).

No Mérito, enumera diversos motivos que no seu entender demonstram a improcedência da exigência fiscal, quais sejam:

Mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária - operações de aquisição de mercadorias que não estão expressamente previstas no Anexo XXI do RICMS/TO ou no Anexo I da Lei 1.287/01 e, portanto, não estão sujeitas ao regime de substituição tributária.

Notas fiscais de devolução – o levantamento fiscal relacionou notas fiscais emitidas pelos fornecedores do Requerente, mas que acobertaram operações em que os produtos foram devolvidos ou nem recebidos pelo Requerente.

Mercadorias isentas – foram relacionadas no levantamento fiscal operações que sequer são tributadas, como por exemplo as notas fiscais 00035911, 000463754, 00476169 e 000483251, dentre outras, em razão do Convênio ICMS nº 116/98 e do disposto no artigo 5º, inciso XXVI, do RICMS/TO.

Operações em que o ICMS-ST já foi devidamente recolhido pelo fornecedor – a título exemplificativo, menciona as notas fiscais 000145773, 000147337, 000161550, 000164675, 000167502, 000171792 e 000175574, dentre diversas outras, onde o ICMS-ST foi devidamente recolhido na origem (pelos fornecedores), o que demonstra a improcedência da exigência do ICMS-ST em relação a essas operações, considerando a redação do artigo 13, XII, da Lei 1.287/01.





Recolhimento do ICMS-ST na saída interna em consonância ao TARE Nº 2.480/2012 – situações em que o Requerente efetuou o recolhimento do ICMS-ST com base em regime especial, correspondendo a operações relativas a bebidas alcóolicas, classificadas nos NCMs 2204, 2205, 2208, bem como na suposição 2206.00.10, em razão do Termo de Acordo.

Além dos argumentos acima expendidos, suscita:

Pedido de diligência – requer com base no artigo 45, III, alínea "d", da Lei 1.288/01, a conversão do presente julgamento em diligência para revisão do trabalho fiscal e confirmação das alegações impugnatórias, caso o julgador entenda que os documentos anexados não sejam suficientes para o cancelamento da exigência fiscal de fls. 02/03, destes.

Para tanto, elaborou uma lista de quesitos a serem observados pelos responsáveis pela realização da dita diligência.

Abusividade da multa aplicada – a Multa aplicada pela fiscalização, com base no artigo 49, IX, da Lei 1.287/01, num percentual de 150%, viola o artigo 150, IV, da Constituição Federal, tendo em vista seu caráter confiscatório.

Encaminhado o procedimento ao julgamento monocrático, o julgador converteu os autos em diligência, para que o autuante ou um substituto legal procedesse ao saneamento do processo, em face das alegações da defesa enumeradas no despacho de fls. 170/171, e se fosse o caso, elaborar Termo de Aditamento.

Por sua vez, o autuante, ao comparecer ao processo, retificou o levantamento fiscal que deu suporte à autuação (fls. 176/215) e elaborou o Termo de Aditamento de fls. 216/217, ajustando a presente exigência fiscal da seguinte forma: Campo 4.8 – (Base de Cálculo) = R\$ 2.640.263,18 (dois milhões, seiscentos e quarenta mil, duzentos e sessenta e três reais e dezoito centavos); Campo 4.11 (Valor Originário) = R\$ 448.844,74 (quatrocentos e quarenta e oito mil, oitocentos e quarenta e quatro reais e setenta e quatro centavos).

A autuada foi intimada desse aditamento pela via postal (fls. 220/221), comparecendo tempestivamente ao processo, reiterando e ratificando os argumentos iniciais no sentido do integral cancelamento do Auto de Infração 2017/001204, na parte mantida após o aditamento.

E



f



CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

Em análise preliminar, o julgador singular concorda com a tese da defesa, quanto a que o crédito tributário se origina de fatos geradores ocorridos no exercício de 2012, por se tratar de imposto sujeito à homologação e, ainda, em face do previsto no artigo 150, § 4º, do CTN, a intimação que deu conhecimento ao sujeito passivo da ocorrência do Termo de Aditamento de fls. 216/217, ocorreu fora do prazo previsto no dispositivo legal acima mencionado.

Entende que como a modificação feita no lançamento tributário de fls. 02/03, destes, pelo Termo Aditivo (fls. 216/217), buscou corrigir em seus diversos campos, a descrição fática da infração (histórico), a base de cálculo e o valor da exigência tributária, respectivamente, ficou evidente que havia erro material no lançamento original, logo, a data para a contagem do prazo decadencial é a do Termo de Aditamento, vale dizer, a data em que se aperfeiçoou (por intimação válida) o dito aditamento, estando, portanto, o presente caso, além do prazo quinquenal previsto no dispositivo legal a pouco transcrito.

Conclui que se operou a decadência prevista no Artigo 150, § 4º do CTN, uma vez que a intimação via postal (fls. 21/22) foi completada em 11/08/21, portanto, num prazo bem superior ao previsto na legislação tributária.

Diante do exposto, conhece da impugnação apresentada, acata a preliminar de decadência prevista no artigo 150, § 4º do CTN, arguida pela defesa, para considerar extinto pela decadência, na forma do artigo 156, V, do CTN, sem julgamento do mérito, o auto de infração nº 2017/001204 (fls 02/03), declarando extinto o crédito tributário estampado no campo 4.11, considerando o Termo Aditivo de fls. 216/217, destes.

Submete a decisão à apreciação do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Tocantins, nos termos do artigo 58, Parágrafo Único da Lei 1.288/01, com redação dada pela Lei nº 3.018/15.

Instada a se manifestar, a Representação Fazendária entende que diante análise dos autos, bem como das argumentações apresentadas pela recorrente, deve ser mantida a sentença de primeira instância, para que seja julgado extinto pela decadência o Auto de Infração nº 2017/001204.

O sujeito passivo foi notificado da sentença monocrática e da manifestação da Representação Fazendária, por via postal, em 29.08.2022, não comparecendo ao feito.

É o relatório.





VOTO

O presente lançamento trata de reclamação quanto a ICMS Substituição Tributária sobre aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, sujeitas a este regime de tributação, no período de 01/01/12 à 31/12/12.

Vistos e discutidos os autos processuais aqui em análise, tem-se que o sujeito passivo foi devidamente cientificado do lançamento; o representante do sujeito passivo se encontra constituído nos termos do Art. 20, caput da Lei nº 1.288/01, com redação dada pela Lei nº 2.521/11; da mesma forma o autuante investido de competência legal para a constituição do crédito tributário.

A decisão de primeira instância administrativa culminou na extinção do crédito tributário pela caducidade, ou seja, pela constatação de se ter operado os deletérios efeitos da decadência do direito ao lançamento, operado pelo decurso de prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, em conformidade ao Art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, motivando assim a interposição de reexame necessário da matéria ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, o qual passo à análise.

A lavratura do auto de infração ocorreu em 03/07/2017, no entanto, ante a necessidade de revisão do lançamento do crédito tributário, prerrogativa insculpida no §3º do Art. 35, da Lei nº 1.288/01, essa foi materializada via Termo de Aditamento de fls. 216/217, cuja notificação ao sujeito passivo somente ocorreu na data de 11/08/2021, por via postal.

No mencionado aditamento foram modificados os campos: 4.1 - *Contexto*, pela necessária substituição dos valores de base de cálculo e imposto reclamado; 4.8 - *Base de Cálculo*, que foi alterada para menor; e 4.11 – *Valor Originário*, que foi também modificada para menor, permanecendo os demais campos da autuação inalterados.

No presente caso, o devido aperfeiçoamento do lançamento somente ocorreu de fato, pela notificação ao sujeito passivo do Termo de Aditamento, na data de 11/08/2021, por via postal (fls. 221).

E





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

Bem verdade que a Fazenda Pública tem a prerrogativa de revisão do lançamento, iniciativa prevista nos Arts. 145 e 149 do Código Tributário Nacional - CTN, abaixo transcritos:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149. (grifo nosso)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;



Handwritten signature and mark



IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Regra essa recepcionada na forma dos dispositivos constantes na legislação tributária estadual, precisamente nos ditames insculpidos nos Art. 35, §6º e 36 da Lei nº 1.288/01, senão vejamos:

Art. 35. O Auto de Infração:

§ 3º As incorreções ou omissões do auto de infração podem ser saneadas e não acarretam nulidade.

Art. 36. Iniciado o PAT, o auto de infração somente pode ser emendado por termo de aditamento, quando, em cada caso:

I – houver necessidade de alterar:

- a) situação prevista no artigo anterior;
- b) a tipificação legal da infração;

II – a averiguação ou exame técnico em documento, livro, objeto ou mercadoria a que se refere o procedimento, resultar na:

a) existência de fato sobre o qual o sujeito passivo não tenha tido oportunidade de manifestar-se;

b) modificação da base de cálculo e alíquota aplicável de modo a tornar a obrigação tributária mais gravosa para o sujeito passivo.

§ 1º Do aditamento faz-se ciente o sujeito passivo, devolvendo-se-lhe o prazo para pagamento ou impugnação.

§ 2º Constatada nova infração durante a averiguação ou exame técnico em documento, livro, objeto ou mercadoria, lavra-se auto de infração distinto.

§ 3º O comparecimento espontâneo do sujeito passivo ao processo supre a intimação e o termo de ingresso no feito.

§ 4º Proferida, nos autos, a decisão de primeira instância fica preclusa a oportunidade de aditar o auto de infração.





§ 5º Na impugnação direta ao COCRE o auto de infração pode ser alterado por termo de aditamento. (Redação dada pela Lei nº 2.127 de 12.08.09). (grifamos)

Pois bem, compreendo que dentro da prerrogativa aqui apresentada, nada obsta que sejam corrigidas falhas e omissões eventualmente ocorridas no levantamento fiscal, conseqüentemente, no lançamento do crédito tributário, ocorre que, para tanto, devem ser respeitados alguns limites para que tais ajustes possam ocorrer, dentre eles, a exemplo: o *material*, relativo à impossibilidade de alteração do critério jurídico e o *temporal*, realizado dentro do prazo estabelecido para o lançamento.

Entendo não poder o Estado compelir o contribuinte, sob mácula ao princípio da segurança jurídica, a ficar *ad eternum* no sobressalto de que possam ocorrer alterações que modifiquem lançamentos de crédito tributário, utilizo para tal raciocínio suporte no Parágrafo Único do Art. 149 do CTN, que aqui transcrevo:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. (grifamos)

Também por este prisma é o entendimento do respeitável mestre Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário. 31ª ed., Editora Malheiros, 2010, p. 190-193) que perfilha o mesmo pensar, ao asseverar que:

"Os lançamentos em geral podem ser objeto de revisão, desde que constatado erro em sua feitura e não esteja ainda extinto pela decadência o direito de lançar. Tanto o lançamento de ofício, como o lançamento por declaração, e ainda o lançamento por homologação, podem ser revistos."

(...)

"A revisão de ofício, tanto do lançamento de ofício como do lançamento por declaração, só é possível enquanto não extinto o direito de lançar (CTN, art. 149, parágrafo único), que se opera em cinco anos, nos termos do art. 173 do Código Tributário Nacional." (grifo nosso).

e



f



Com respaldo nesses fundamentos, compreendo que a não extinção do direito ao refazimento da constituição do crédito tributário deve se ater ao período de não extinção do próprio direito ao lançamento do crédito tributário, no caso em questão, o prazo previsto no Art. 150, § 4º do CTN, regra que passo a discorrer.

Estamos diante do prazo de homologação que define o período de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador como limite para o lançamento, dessa forma, relativamente aos fatos geradores ocorridos em 2012, esse prazo se findou no exercício de 2017, razão pela qual a exigência tributária constituída através do auto de infração nº 2017/001204 se encontra abarcada pela decadência.

O lançamento por homologação se amolda aos casos de decadência previstos no Art. 150, §4º ou no Art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, a depender, segundo os dizeres da súmula 555 do Superior Tribunal de Justiça - STJ, da constatação de declaração e pagamento (antecipação) do imposto. No presente caso, diante todo o contexto dos lançamentos constituídos, instruídos e analisados, é fato que existiram pagamentos no período, mesmo que parciais.

Na hipótese de declaração e pagamento do imposto, ainda que não integral, estamos diante do prazo de homologação estabelecido no Art. 150, §4º do CTN, que define o período de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, como limite para o lançamento.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, **será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador**; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifamos)

Segundo entendimento que seguem os acórdãos paradigmas da Súmula nº 555 do STJ, a partir do momento em que o contribuinte declarou o crédito tributário que entendia devido, houve a declaração do fato gerador do imposto e,





portanto, o Fisco já tinha as condições de fiscalizar, a fim de homologar ou não o pagamento realizado. Essa é a lógica que atrai a aplicação do artigo 150, §4º do CTN: existindo a declaração do fato gerador do imposto, ocorrer pagamento, ainda que parcial, a ser homologado.

Confira-se entendimento de um dos acórdãos paradigmáticos do STJ (AgRg no REsp 1.277.854):

"deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, **havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN**" (grifo nosso).

O entendimento dessa Corte estadual referente à decadência para o lançamento do ICMS, de que ela (a decadência) deve ser contada na forma do art. 150, § 4º, do CTN, está em sintonia com a jurisprudência da Corte Superior (STJ).

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

1. **No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art. 150, § 4º do CTN).**

2. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V do CTN, cujo prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I do CTN: cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado.





3. Em síntese, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário será: a) de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, se o tributo sujeitar-se a lançamento direto ou por declaração (regra geral do art. 173, I do CTN); b) de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador no caso de lançamento por homologação em que há pagamento antecipado pelo contribuinte (aplicação do art. 150, § 4º do CTN) e c) de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado nos casos de tributo sujeito à homologação sem que nenhum pagamento tenha sido realizado pelo sujeito passivo, oportunidade em que surgirá a figura do lançamento direto substitutivo do lançamento por homologação.

4. Na hipótese, houve pagamento antecipado e pretende o fisco cobrar diferenças relacionadas à apuração a menor realizada pelo contribuinte. Aplicando-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, deve ser reconhecida a decadência do direito de lançar tributos cujo fato gerador tenha ocorrido em momento anterior aos cinco anos que antecedem a notificação do auto de infração ou da nota de lançamento.

5. Recurso especial provido.

(REsp 784.218/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2006, DJ 29/08/2006, p. 151) (grifo nosso)

Por tais argumentos e por tudo mais que dos autos consta, concluo que a revisão do auto de infração, com a devida e válida notificação ao sujeito passivo, deve ocorrer durante o mesmo período estabelecido para o exercício do direito ao lançamento do crédito tributário, que no caso em análise, é o previsto no Art. 150, § 4º do CTN, por todos os fundamentos antes expostos.

Desta feita, em reexame necessário, voto por confirmar a decisão de primeira instância, que julgou extinto pela decadência o Auto de Infração 2017/001204, sem análise de mérito.

É como voto.

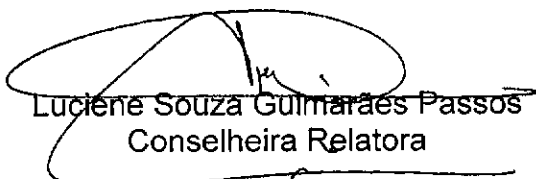


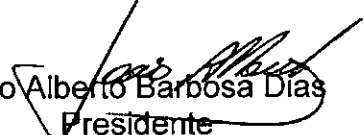


DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, por maioria, em reexame necessário, confirmar a decisão de primeira instância que julgou extinto pela decadência o auto de infração 2017/001204, sem análise de mérito. Voto divergente do conselheiro Rui José Diel. O Representante Fazendário Hélder Francisco dos Santos fez sustentação oral pela Fazenda Pública Estadual. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luciene Souza Guimarães Passos, Rui José Diel, Ricardo Shiniti Konya, Osmar Defante, Taumaturgo José Rufino Neto e Edson José Ferraz. Presidiu a sessão de julgamento aos dezoito dias do mês de outubro de 2023, o conselheiro João Alberto Barbosa Dias.

PLENÁRIO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS, em Palmas, TO, aos vinte e seis dias do mês de março de 2024.


Luciene Souza Guimarães Passos
Conselheira Relatora


João Alberto Barbosa Dias
Presidente

