



|                        |                          |
|------------------------|--------------------------|
| ACÓRDÃO Nº:            | 117/2024                 |
| PROCESSO Nº:           | 2019/6190/500067         |
| TIPO:                  | RECURSO VOLUNTÁRIO       |
| AUTO DE INFRAÇÃO Nº:   | 2019/000133              |
| RECORRENTE:            | EZEQUIEL ANTUNES         |
| INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº: | 29.459.453-1             |
| RECORRIDA:             | FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL |

## EMENTA

MULTA FORMAL. FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. TERMO DE ADITAMENTO. DECADÊNCIA – 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, §4º do CTN.

## RELATÓRIO

O contribuinte qualificado na exordial teve contra si lavrado o Auto de Infração de nº 2019/000133, que exige Multa Formal por deixar de registrar notas fiscais de saídas isentas no livro próprio, no valor de R\$ 73.894,52 (setenta e três mil, oitocentos e noventa e quatro reais e cinquenta e dois centavos), relativo ao período de 01/01/2015 a 31/12/2015, conforme Levantamento Comparativo das Saídas Registradas com o Documentário Emitido.

O sujeito passivo foi intimado do auto de infração pela via direta, comparecendo ao processo (fls. 15/21), tempestivamente, solicitando sua nulidade, aduzindo *“que adentrou na repartição fiscal de seu domicílio com um pedido de Baixa Voluntária de sua inscrição estadual em data anterior ao procedimento adotado pelo Fisco estadual”* e que por isto, segundo aduz, teria direito a usufruir da espontaneidade prevista no artigo 128 do CTE, Lei nº 1.287/01, com a redação dada pela Lei 3.019/15, para retificar as declarações em questão.

Diz que não recebeu nenhuma intimação do fisco estadual para início dos procedimentos de fiscalização e auditoria, no qual resultaram em multas de valores exorbitantes e que extrapolaram sua capacidade financeira e/ou pagamento e que não causou nenhum prejuízo aos cofres públicos.



*e*





Finalizando, aduz que a conduta do autuante cerceou o seu direito de defesa e que entende que a penalidade a ser aplicada no presente caso é a estampada no Art. 50, inciso VIII, alínea "b", da Lei nº 1.287/01 (menos gravosa) e não a penalidade sugerida no lançamento.

O julgador singular converteu em diligência a presente autuação, para que o autuante ou um substituto legal retificasse, por meio de Termo Aditivo, os campos 4.1 e 4.13 do auto de infração, em atendimento ao disposto no artigo 35, inciso I, alíneas "c" e "d" e §§ 3º e 4º da Lei nº 1.288/01.

Por sua vez, o autuante lavrou o TERMO DE ADITAMENTO de fls. 28, retificando o campo 4.1, para tornar claro e preciso o histórico do Auto de Infração e o campo 4.13, apontando como infringidos os artigos 44, inciso II, da Lei nº 1.287/01, alterada pela Lei nº 2.549/11, c/c artigo 384-C, inciso II e § 2º, do Anexo Único ao Decreto nº 2.912/06, com a redação dada pelo Decreto nº 5.060/14.

O sujeito passivo foi intimado por Edital de Intimação (fls. 31), comparecendo tempestivamente ao processo (fls. 34/36), reiterando a solicitação de nulidade do feito, trazida na impugnação original, bem como reafirmando o direito à denúncia espontânea, devidamente estampada no Art. 138 do CTN (Código Tributário Nacional).

Aduz que não recebeu intimação sobre o procedimento fiscal, que esta distorção na aplicação da lei ocorreu em todos os exercícios fiscais auditados e autuados pelo Agente Fiscal, caracterizando cerceamento de defesa e transparência, plausível de nulidade.

O julgador singular, em análise, constata preliminarmente que a autuação atende aos requisitos formais exigidos na legislação tributária.

Entende que o processo está devidamente formalizado, considerando o TERMO DE ADITAMENTO de fls. 28, destes e atende ao disposto nos artigos 35 e 56, ambos da Lei nº 1.288/01, com a nova redação dada pela Lei nº 2.521/11.

Aduz que os dispositivos legais apontados como infringidos, considerando o Aditamento de fls. 28, dos autos, guardam perfeita correlação com o delito narrado no histórico da inicial e com a penalidade sugerida.

Que da análise dos autos verifica-se que as provas em desfavor do autuado, são irrefutáveis. Tão evidentes que nas duas vezes em que compareceu ao



✓ e





processo (fls. 15/21 e 34/36), não as repeliu de forma eficiente, visto que os motivos elencados nas ditas impugnações não se materializaram nos autos, ou não foram suficientes para macular e/ou contrapor ao lançamento de fls. 02/03, onde evidenciava-se perfeitamente os elementos essenciais para que esse alcançasse a constituição do crédito tributário, quais sejam: a identificação do sujeito passivo, as provas do ilícito denunciado, bem como a segurança na determinação da infração cometida, considerando o Termo Aditivo de fls. 28.

A legislação tributária acima mencionada exige a escrituração de todas as operações e prestações realizadas, independentemente da natureza dessas operações; que o descumprimento da obrigação acessória priva a administração fazendária do controle sobre as operações mercantis levadas a efeito e não lhe fornece garantias sobre o efetivo recolhimento do imposto devido pelas saídas de mercadorias, inclusive nas etapas posteriores da circulação das ditas mercadorias.

O pedido de nulidade do feito, em razão de suposto cerceamento ao direito de defesa, devido ao fato do autuante não ter lhe intimado do início da ação fiscal, não pode encontrar respaldo no Contencioso Administrativo, visto que a ação fiscal em cujo final foi lavrado o presente Auto de Infração, decorre como o próprio autuado aduz, do pedido de baixa voluntária da inscrição estadual e assim, iniciada a ação, fica excluída a espontaneidade do sujeito passivo, nos termos do artigo 138, Parágrafo Único do CTN – Código Tributário Nacional, c/c artigo 34, da Lei nº 1.288/01.

Da mesma forma, melhor sorte não merece o pedido de substituição da penalidade sugerida pelo autuante, posto que ela deriva da legislação em vigor.

Diante do exposto, conhece da impugnação apresentada, nega-lhe provimento, para julgar procedente o auto de infração nº 2019/000133 e condenar o sujeito passivo ao pagamento do crédito tributário no valor de R\$ 73.894,52 (setenta e três mil, oitocentos e noventa e quatro reais e cinquenta e dois centavos), acrescidos das cominações legais.

Intimado da decisão de primeira instância Administrativa por Edital, fixado na data de 14/10/2022 e desafixado na data de 23/12/2022, comparece aos autos, na data de 15/12/2022, interpondo recurso voluntário contra a decisão vergastada, repisando os argumentos utilizados em sede de impugnação.

Pugna pela garantia da denúncia espontânea para o devido caso; nulidade da autuação por cerceamento ao direito de defesa, bem como para, na



*[Assinatura]*





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

prevalência da autuação, aplicabilidade da penalidade mais benéfica, quer seja a prevista no Art. 50, inciso VIII, alínea "b" da Lei nº 1.287/01.

Instada a se manifestar, a Representação Fazendária entende que a constituição do crédito tributário revestiu-se de todas as formalidades legais, com as cominações e penalidades devidas, assegurado ao sujeito passivo todas as prerrogativas do devido processo legal.

Assim, considerando tudo mais que dos autos constam, recomenda a manutenção da decisão de primeira instância, que julgou o Auto de Infração nº 2019/000133 procedente.

É o relatório.

**VOTO**

O presente lançamento trata de reclamação quanto a Multa Formal pela falta de registros de notas fiscais de saídas de mercadorias isentas, conforme levantamento Comparativo das Saídas Registradas com o Documentário Emitido, no período de 01/01/15 à 31/12/15.

Vistos e discutidos os autos processuais aqui em análise, tem-se que o sujeito passivo foi devidamente cientificado do lançamento; o recurso voluntário impetrado é próprio e tempestivo, razão pela qual do mesmo tomo conhecimento.

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.

Em análise preliminar, se verifica que o lançamento foi objeto de revisão, materializada via Termo de Aditamento de fls. 28, cuja notificação ao sujeito passivo ocorreu, via Edital, lavrado na data de 03/11/2021, fls.31, do qual não constam as datas de fixação e desafixação.

O contribuinte, tomando ciência do referido Aditamento, oferece impugnação ao mesmo na data de 14/12/2021, fls. 34/36.



*[Assinatura manuscrita]*





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

No mencionado aditamento foram modificados os campos: 4.1 (histórico) e 4.13 (infração), 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, ocorrido via Edital, emitido em 03/11/2021.

Aqui abro um parêntese para expor entendimento de que, em que pese a data de fixação e desafixação ser omissa, a data de emissão do Edital já resta suficiente como marco à análise que segue.

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;



*[Handwritten signature]*





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

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;

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:



*[Handwritten signature and mark]*





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTE E RECURSOS FISCAIS

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, consequentemente, 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)**



f e





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).

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, 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 até 2015, esse prazo se findou no exercício de 2020, razão pela qual as exigências tributárias constituídas através do auto de infração nº 2019/000133 se encontram abarcadas 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.

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.



*[Handwritten signature]*





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

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 a apuração declarada. 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).



7 e





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)**



✓ e





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

Por tais argumentos, concluo com o entendimento de 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.

O instituto da decadência tributária, por constituir matéria de ordem pública e caráter terminativo, deve ser objeto de análise de ofício pelo juízo, ainda que em sede de preliminar não tenha sido suscitada pela parte, ou mesmo que, não tenha sido o recorrente taxativo no recurso voluntário interposto, razão pela qual foi por mim suscita a devida preliminar prejudicial de mérito.

Desta feita, por todos os fundamentos expostos e por tudo mais que dos autos consta, voto, em preliminar, para julgar extinto pela decadência o auto de infração 2019/000133, sem análise de mérito.

É como voto.

## DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, por unanimidade, conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento para, reformar a decisão de primeira instância, julgar extinto pela decadência o auto de infração 2019/000133, conforme artigo 150, § 4º do CTN. 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 vinte e oito dias do mês de fevereiro de 2024, o conselheiro João Alberto Barbosa Dias.

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

Luciene Souza Guimarães Passos  
Conselheira Relatora

João Alberto Barbosa Dias  
Presidente

