



ACÓRDÃO Nº:	177/2024
PROCESSO Nº:	2018/6040/505152
TIPO:	RECURSO VOLUNTÁRIO
AUTO DE INFRAÇÃO Nº:	2018/002385
RECORRENTE:	SEARA ALIMENTOS LTDA
INSCRIÇÃO ESTADUAL Nº:	29.442.480-6
RECORRIDA:	FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

EMENTA

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 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 2018/002385, que exige ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, referente a mercadorias sujeitas a este regime de tributação, remetidas a contribuintes estabelecidos no Estado do Tocantins, no valor de R\$ 54.452,80 (cinquenta e quatro mil, quatrocentos e cinquenta e dois reais e oitenta centavos), R\$ 164.675,84 (cento e sessenta e quatro mil, seiscentos e setenta e cinco reais e oitenta e quatro centavos) e R\$ 37.007,32 (trinta e sete mil, sete reais e trinta e dois centavos), relativo aos períodos de 01/09/2012 à 31/12/2012, 01/01/2013 a 31/12/2013 e 01/01/2014 a 31/12/2014, com base no levantamento fiscal denominado "LEVANTAMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA".

Foram juntados aos autos: Cópia do Acórdão nº 065/2018 e da Ementa do julgamento (processo 2015/6640/505240), cópia do Despacho nº 689/2018, Informações Complementares, cópias de DANFE's, Relação das NFe's das mercadorias faturadas sem a tributação do ICMS Substituição Tributária, cópia do TARE – Termo de Acordo de Regime Especial nº 2.469/12, cópia do Anexo I à Lei nº 1.287/01, mídia eletrônica – CD contendo o trabalho fiscal e o XML dos DANFE's relacionados no levantamento fiscal.





O sujeito passivo foi intimado pela via postal (fls. 180/181), comparecendo, tempestivamente, ao processo, por seu advogado (fls. 182/240), mandado incluso (fls. 206/207), alegando, preliminarmente, que parte dos créditos tributários lançados foram fulminados pela decadência, vez que os fatos geradores ocorreram no período de 18/09/2012 a 26/12/2014, e como a notificação da autuação ocorreu em 04/12/2018, entende que os fatos geradores ocorridos antes de 03/12/2013 estão atingidos pela decadência prevista no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, fundamentando sua tese na alegação de que recolheu parte do ICMS-ST no decorrer do período analisado e que o lançamento deste tributo se dá por homologação.

No mérito, solicita a improcedência do feito alegando:

a) que sobre parte das notas fiscais relacionadas no levantamento fiscal (NCM nº 02/03 – carne suína *in natura*) não se aplica o instituto do ICMS-ST. Que o Anexo XXI do RICMS-TO, vigente à época dos fatos geradores (2012/2014), dispunha em seu item 32 que as carnes enlatadas e embaladas estão sujeitas ao regime de substituição tributária no Estado do Tocantins, indicando como margem de valor agregado o percentual de 50%. Aduz, que da leitura desse item, fica claro que o Estado do Tocantins restringe ao regime de substituição tributária apenas os produtos processados e que assim, a carne suína *in natura*, ainda que embalada, não se sujeitaria ao regime da substituição tributária previsto no item acima mencionado, sendo a margem de lucro ali indicada apenas aplicada às carnes industrializadas e processadas e que a carne *in natura*, pelo simples fato de ser embalada, não deixa de ser *in natura*.

b) que foram relacionadas no levantamento fiscal notas fiscais de mercadorias que foram objeto de devolução de vendas, fato que pode ser comprovado ao analisar tais documentos fiscais, no Campo “natureza da operação” e no Campo “dados adicionais”, onde consta a informação de que a referida nota fiscal se refere a devolução de mercadorias e que estas operações não são sujeitas ao ICMS-ST.

c) que no levantamento fiscal há erro na determinação da base de cálculo do ICMS-ST, uma vez que o autuante aplicou a Margem de Valor Agregado – MVA de 50%, em desacordo ao Art. 63 do RICMS/TO, que apenas permite a aplicação da MVA quando inexistir o preço máximo de venda, também, conhecido como preço de pauta, fixado pelo fabricante ou pela autoridade competente. Com isto, a Base de Cálculo da substituição tributária, ficou incorreta, uma vez que o autuante deveria ter





aplicado apenas o valor da Pauta Fiscal, o que caracteriza levantamento fiscal precário e justifica o cancelamento do Auto de Infração em epigrafe.

d) que o índice da multa de 100% sobre o valor do imposto possui natureza confiscatória, visto que não se compatibiliza com o nosso sistema constitucional tributário. Diz que conforme o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal o poder público não poderá, ao impor suas pretensões, utilizar-se de atos desmedidos que caracterizem injustas apropriações estatais, com o nítido propósito de confiscar a propriedade privada (artigos 5ª, incisos XXI e XXIII, 170, inciso II e III, todos da CF/88).

e) que não há que se falar em incidência de juros sobre multa, pois, por definição, os juros remuneram o credor pela privatização do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que supostamente deveria ter sido recolhido e não foi. A multa é penalidade aplicada pelo Fisco, pelo que não caracteriza capital a ensejar a remuneração por juros.

f) que é necessária a realização de diligência/perícia para elucidação dos fatos e circunstâncias pertinentes ao caso, em razão de se ter tributado a venda de mercadorias que foram objeto de devolução, seja em razão de ter aplicado indevidamente MVA.

Vindo os autos ao julgamento monocrático, o julgador singular devolveu o auto de infração ao autuante ou a um substituto legal solicitando se manifestar sobre as alegações de defesa, apresentar parecer técnico conclusivo e, se necessário, juntar os documentos comprobatórios que o caso requer.

Por sua vez, o autuante, ao cumprir o despacho retro, retificou o levantamento fiscal que deu suporte ao auto de infração, conforme documentos de fls. 245/275, tendo elaborado Termo de Aditamento de fls. 276/278, onde a exigência fiscal foi alterada, após a exclusão das notas fiscais referentes as devoluções de mercadorias, passando aos valores de: R\$ 53.306,05 (cinquenta e três mil, trezentos e seis reais e cinco centavos), Campo 4.11; R\$ 161.494,61 (cento e sessenta e um mil, quatrocentos e noventa e quatro reais e sessenta e um centavos), Campo 5.11 e R\$ 36.567,14 (trinta e seis mil, quinhentos e sessenta e sete reais e quatorze centavos), Campo 6.11.

Ao se manifestar sobre a autuação diz que a autuada deixou de cumprir o que determina os artigos 13, inciso II e artigo 44, inciso IX da Lei 1.287/01, bem como as Cláusulas Segunda, Subcláusula única e Quarta do TARE – Termo de





Acordo de Regimes Especiais nº 2.469/12, que atribui a esta a condição de substituta tributária nestas operações.

Aduz que a base de cálculo do imposto para efeito de retenção do ICMS devido por substituição tributária foi definida com base na margem de valor agregada prevista para o item do Anexo XXI do RICMS/TO – Decreto nº 2.912/06 e que a carne suína *in natura* não é objeto de apreciação neste auto de infração, logo não há cobrança de ICMS-ST sobre a mesma.

Notificada do Termo de Aditamento, a autuada ratifica na integra todas as alegações trazidas na impugnação.

Em nova análise aos autos, o julgador singular, em apreciação à preliminar de decadência arguida, entende que a mesma não pode prosperar, haja vista que a reclamação fiscal deriva da anulação do Auto de Infração 2015/004522, referente aos exercícios de 2012, 2013 e 2014, em face de cerceamento ao direito de defesa, cujo julgamento no contencioso administrativo tributário ocorreu em 23/04/2018, conforme Acórdão nº 065/2018.

O auto de infração foi anulado por vício formal por contrariar o Art. 28, inciso II, da Lei nº 1.288/01, sendo o presente auto de infração resultado do refazimento daquele trabalho, considerando o Despacho de fls. 17 dos autos.

Expõe entendimento de que o Art. 173, inciso II do CTN dispõe que a decisão administrativa ou judicial têm caráter declaratório de um vício intrínseco do 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.

Com tais argumentos rejeita a alegação de que o contexto 4.1 e parte do contexto 5.1 estão alcançados pela decadência.

Quanto ao mérito, após verificação quanto ao cumprimento dos pressupostos formais, bem como de que os dispositivos legais apontados como infringidos guardam perfeita correlação com o delito narrado no histórico da inicial e com a penalidade sugerida, entende que o sujeito passivo não produziu provas necessárias para contraditar a ocorrência do fato gerador.

O julgador informa a não apreciação da alegação de que não se aplica o ICMS-ST à carne suína *in natura* – NCM nº 02.03, em face de que nos DANFE's relacionados no trabalho fiscal não se encontra tal mercadoria.





Aduz que a alegação de erro na elaboração da base de cálculo da presente reclamação, em face da inclusão no levantamento fiscal de notas fiscais de devolução ficou prejudicada, considerando o Termo de Aditamento de fls. 276/278 e os documentos de fls. 245/275, dos autos. Por outro lado, a aplicação de MVA de 50% na formação da base de cálculo da Substituição Tributária está consoante no item 32 do Anexo XXI do RICMS/TO.

Expõe que não merecem acolhimento as alegações defensórias de que a multa imposta é excessiva ou confiscatória, e ainda, que não há que se falar em incidência de juros sobre a multa, uma vez que ambas as imposições derivam da legislação vigente e não é a instância administrativa o foro adequado para questionar uma norma legal vigente.

Finaliza com o entendimento de que os argumentos do sujeito passivo não podem prosperar, pois o lançamento atende a legislação tributária, cumprindo os requisitos mínimos exigidos em uma autuação, conforme dispõe o Art. 35 da lei nº 1.288/01 e suas alterações.

Isto posto, conheceu da impugnação ofertada, deu-lhe parcial provimento, julgou por sentença **PROCEDENTE EM PARTE** o auto de infração nº 2018/002385, para condenar o sujeito passivo ao pagamento das importâncias exigidas nos Campos 4.11, 5.11 e 6.11, retificados às fls. 276/278, acrescidas das cominações legais e absolver do restante da imputação que o fisco lhe fez.

O sujeito passivo foi intimado da sentença por via postal, na data de 03/12/2020 (fls. 317), comparecendo ao feito, na data de 27/01/2021, apresentando recurso voluntário, representado por advogado legalmente constituído, onde foram repisados os argumentos utilizados em sede de impugnação.

Argumenta, em síntese, sobre a decadência parcial dos créditos tributários cobrados, devido a ocorrência de vícios materiais no anulado auto de infração nº 2018/002385; que a decisão merece reforma nesse sentido, uma vez que o prévio auto de infração foi anulado por vício material, cuja ocorrência não resulta na interrupção do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, mas sim no prosseguimento da contagem a partir do fato gerador, nos termos do mencionado Art. 150, §4º do CTN.

Reforça o argumento de ocorrência de erro na base de cálculo por equivocada aplicação da Margem de Valor Agregado; da não sujeição das mercadorias vendidas ao regime de substituição tributária – carne *in natura*; da necessidade de realização de diligência/perícia para a elucidação dos fatos e





circunstâncias pertencentes ao caso; do caráter confiscatório da multa aplicada, pleiteando sua redução; da impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa, alegando ser indevida tal conduta, por fim, requer a reforma da decisão singular, consequentemente, o cancelamento do auto de infração, protestando, ainda, pela realização de diligência, para comprovação dos fatos expostos no recurso, em especial para que sejam corretamente recalculados os percentuais do ICMS-ST incidentes, assim como sejam excluídas da autuação as notas fiscais inerentes ao comércio de carne suína *in natura*.

Instada a se manifestar a Representação Fazendária, inicialmente, verifica a intempestividade do recurso impetrado, expondo que da data da intimação da decisão de primeira instância até a data de protocolo do recurso transcorreram 56 dias, devendo esse ser considerado revel.

Que em não sendo esse o entendimento adotado pelo Conselho de Contribuintes se manifesta, quanto a preliminar de decadência, entendendo que o auto de infração tem origem em lançamento julgado nulo por equívoco no levantamento, fato que caracteriza erro material; considerando que o refazimento ocorreu em 26/10/2018, deve a decadência ser considerada para o contexto 4.1 (2012) e parte do contexto 5.1 (2013).

Quanto a nulidade por erro na base de cálculo, aplicação da margem de valor agregado, entende que o levantamento, após retificação e elaboração do Termo de Aditamento, atende ao princípio da legalidade na elaboração do levantamento fiscal que fundamentou a autuação.

Quanto ao mérito, sustenta que no Anexo XXI, os itens 13.30, 13.30.1 e 13.31 do Decreto nº 2.912/06 são a fundamentação legal para a cobrança do ICMS por substituição tributária.

Sobre a diligência requerida, em seu entendimento, é desnecessária, considerando o conteúdo probatório contido no processo, suficiente para a devida caracterização do ilícito; que a autuação trata de fato gerador objetivo, possibilitando a apresentação de prova também objetiva, fato não visualizado no processo.

Assim, considerando que o processo atende ao princípio da legalidade e que não há provas capazes de ilidir totalmente o feito, recomenda a manutenção da sentença proferida pelo julgador singular, pela procedência do auto de infração.

É o relatório.





VOTO

O presente lançamento trata de reclamação quanto a ICMS Substituição Tributária referente a mercadorias sujeitas a este regime de tributação, remetidas a contribuintes estabelecidos no Estado do Tocantins, conforme Levantamento do ICMS Substituição Tributária, no período de 01/09/12 à 31/12/14.

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.

O lançamento aqui demandado se trata de refazimento do Auto de Infração nº 2015/004522, julgado nulo conforme as razões contidas no Acórdão nº 065/2018.

Em que pese a prerrogativa quanto a retomada do prazo decadencial para nova constituição do crédito tributário, constante do Art. 173, inciso II do Código Tributário Nacional – CTN, tal benesse somente se aplica aos casos de lançamentos anulados por vícios de ordem formal, cabendo, por consequência, verificação das causas de nulidade do auto de infração substituído pelo que se encontra sob apreciação nesse contencioso.

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



e
f



Pois bem, para evidenciar a motivação da decisão exarada via Acórdão nº 065/2018, decotamos trechos do voto que entendemos demonstrar com maior clareza a razão da nulidade do Auto de Infração nº 2015/004522, conforme as seguintes transcrições:

"No entanto, em uma análise mais profícua nos Levantamentos acostados presentes aos autos, denota-se passar despercebidos alguns itens que ensejam formação da base de cálculos não demonstrados, e cópias de documentos probantes de valores aplicados, e de indicação percentual em MVA, os quais poderiam ser corrigidos, dentre eles reclamados pelo sujeito passivo em impugnação e agora em Recurso voluntário, que maculam o feito, produzindo efeitos de nulidade para o presente processo."

"Notadamente diante dos preceitos acima descritos, é existir a necessidade, em cada caso, para submetê-lo ao Termo de Aditamento; e no presente "causu" necessário, é visto estar, neste momento, preclusa o saneamento em Aditamento."

"O Levantamento Fiscal se torna confuso, na parte indicada como Saídas, em formação da B/C – Inclusões, propriamente para colunas valores, + V.A, na falta do percentual, porém trás valores inclusos na coluna VA, e valores em PAUTA, constam ambas colunas de valores, que de certa forma prejudica o Levantamento, na medida em que se utiliza o "VA" e "Pauta", sem ao menos fazer a indicação de qual se esta utilizando, e nem mesmo em trazer e ofertar cópia desta "Pauta Fiscal" aos autos, e informar qual é esse valor utilizado para o produto/mercadoria, que representa."

"De outra forma temos que a Pauta Fiscal, é polêmica, e de certa forma admitida em certos casos e operações. A comprovação da Pauta Fiscal deve ser merecedora, quanto à planilha de custos da Indústria, e de seu valor para com o valor de mercado "interno" do Estado remetente destas mercadorias."

Da leitura dos recortes do referido voto se depreende que a nulidade constatada naqueles autos possui cunho de natureza material, não impeditiva de refazimento da autuação, no entanto, observada não a regra do Art. 173, inciso II do





CTN, mas sim a constante do Art. 150, § 4º ou do Art. 173, inciso I, a depender do caso.

Os fatos geradores do crédito tributário de que trata o auto de infração em apreço correspondem aos exercícios de 2012 a 2014, sendo o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo na data de 03/12/2018.

Cabe aqui salientar que o recorrente suscita a preliminar de decadência do lançamento relativa setembro de 2012 a dezembro de 2013, considerada a regra decadencial insculpida no Art. 150, § 4º do CTN, em que se conta o prazo de 05 (cinco) anos para o efetivo lançamento a partir da ocorrência do fato gerador.

No entanto, em detida análise, se verifica que o lançamento foi objeto de revisão, materializada via Termo de Aditamento de fls. 276/278, cuja notificação ao sujeito passivo ocorreu por via Postal (AR), na data de 15/06/2020.

No mencionado aditamento foram modificados os campos: 4.1, 5.1 e 6.1 (histórico/contexto); 4.8, 5.8 e 6.8 (base de cálculo) e 4.11, 5.11 e 6.11 (valor originário), 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 por via Postal, na data de 15/06/2020.

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)

[...]





CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES E RECURSOS FISCAIS

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;

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.

[...]

e



f



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)

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).

Com respaldo nesses fundamentos, entendo 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 2014, esse prazo se findou no exercício de 2019, mês a mês em relação à data da ocorrência do fato gerador, razão pela qual as exigências tributárias constituídas através do auto de infração nº 2018/002385 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.

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).

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, 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.

É ainda mais agravado o comprometimento do auto de infração aqui em julgamento, pois somado à suplantação do lapso temporal para o lançamento do crédito tributário, abro aqui um parêntese para salientar que o Termo de Aditamento, além de precluso, inova materialmente no refazimento da autuação, uma vez que majora os valores autuados, quando de sua revisão.

Como já alhures mencionado, ainda que autorizado pela legislação tributária, todo e qualquer reparo necessário ao lançamento do crédito tributário deve se ater aos requisitos estabelecidos no ordenamento jurídico para a constituição do crédito tributário, desta forma a exigência tributária de que trata os campos: 4.11, no valor de R\$ 53.306,05 (cinquenta e três mil, trezentos e seis reais e cinco centavos), relativa ao exercício de 2012; 5.11, no valor de R\$ 161.494,61 (cento e sessenta e um mil, quatrocentos e noventa e quatro reais e sessenta e um centavos), relativa ao exercício de 2013; e 6.11, no valor de R\$ 36.567,14 (trinta e seis mil, quinhentos e sessenta e sete reais e quatorze centavos), relativa ao exercício de 2014, Termo de Aditamento de fls. 276/278, restam sucumbidos pela decadência.

Desta feita, por todos os fundamentos expostos, voto, em preliminar, por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento para, reformar a decisão de primeira instância, julgar extinto pela decadência o auto de infração 2018/002385 conforme art. 150, parágrafo 4º do CTN.

É como voto.

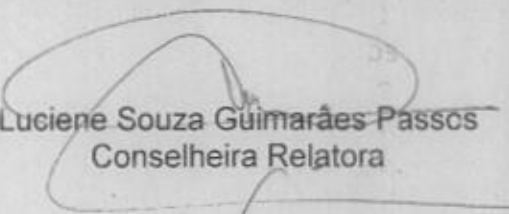


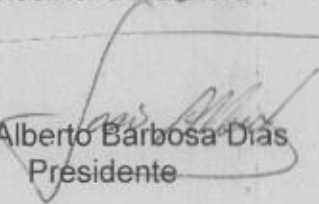


DECISÃO

Decidiu o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, no 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 2018/002385 conforme art. 150, parágrafo 4º do CTN. O Representante Fazendário Gaspar Maurício Mota de Macedo fez sustentação oral pela Fazenda Pública Estadual. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luciene Souza Guimarães Passos, Rui José Diel, Delma Odete Ribeiro, Osmar Defante, Taumaturgo José Rufino Neto e Galthiery Alves de Sousa Lopes. Presidiu a sessão de julgamento aos vinte e um dias do mês de agosto de 2024, o conselheiro João Alberto Barbosa Dias.

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


Luciene Souza Guimarães Passos
Conselheira Relatora


João Alberto Barbosa Dias
Presidente

