



DECISÃO n.º: **14/2015 – COJUP**
PAT n.º: 2328/2013 – 4.º. URT (protocolo n.º. 304247/2013-4)
AUTUADA: ALVO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA.
ENDEREÇO: Rod. RN 221, s/n, km. 25, Parte Z, Rural, Guamaré-RN, CEP: 59598-000
AUTUANTE: Vanderson Antunes, mat. 194.540-8
DENÚNCIAS: **1** – A atuada deixou de escriturar no livro fiscal próprio, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada, referentes a mercadorias não mais sujeitas a tributação normal.
2 – A atuada deu saída a mercadoria desacompanhada de nota fiscal, conforme constatação de não existência de mercadorias no Estoque Final declarado pelo contribuinte.

EMENTA: ICMS – FALTA DE REGISTRO DE NFS DE ENTRADA E FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS POR SAÍDAS SEM NFS – Identificadas notas fiscais de aquisição de mercadorias não registradas no Livro Registro de Entradas. Quatro NFS foram canceladas e uma foi registrada com algarismo equivocado, mantendo-se válido resto das informações. Saídas de mercadorias tributadas sem emissão de notas fiscais apuradas pelo confronto, com saídas maiores que as entradas registradas, somadas ao valor do estoque remanescente. Tudo conforme NFS de entradas e saídas e Livro Registro de Inventário do contribuinte.
AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.

1 - O RELATÓRIO

1.1 - A Denúncia

De acordo com o Processo Administrativo Tributário n.º. 2328/2013 – 4.º URT, lavrado em 27 de dezembro de 2013, a empresa acima qualificada teve contra si lavradas duas denúncias fiscais, quais sejam: 1. –A atuada deixou de escriturar no livro fiscal próprio, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada, referentes a mercadorias não mais sujeitas a tributação normal; e 2. A atuada deu saída a mercadoria desacompanhada de nota fiscal, conforme constatação de não existência de mercadorias no Estoque Final declarado pelo contribuinte, com indicação de infrações aos Art. 150, III e XIII, c/c Arts. 419, VI; 609-A, Art. 623-B e Art. 623-C, todos do RICMS vigente.

Ao total, está sendo exigido da atuada R\$ 3.334.781,63 (três milhões, trezentos e trinta e quatro mil, setecentos e oitenta e um reais e sessenta e três centavos) a título de multa, além de R\$ 1.732.830,91 (um milhão, setecentos e trinta e dois mil, oitocentos e trinta reais e noventa e um centavos), referente ao ICMS, atingindo o montante de R\$ 5.067.612,54 (cinco milhões e sessenta e sete mil, seiscentos e doze reais e cinquenta e quatro centavos), a ser corrigido monetariamente..



Apensos aos autos, dentre outros documentos temos: Cópia da Ordem de Serviço, Termos de Intimação Fiscal, Termo de Início de Fiscalização, Extrato Fiscal do Contribuinte, Consulta a Cadastro, Demonstrativo das Ocorrências, Resumo das Ocorrências Fiscais, Relatório Circunstanciado de Fiscalização, Termo de Intimação e Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais.

1.2 – DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresenta, em data de 28 de janeiro de 2014, peça de impugnação à denúncia ofertada pelo fisco do Rio Grande do Norte (doc. de fls. 20 a 45), onde em síntese vem alegando:

1. Que ocorre a tempestividade da defesa, alegando também a decadência do direito de constituição do crédito tributário, referente ao ano de 2008, com base no Art. 173, Inciso I, do CTN, para que fosse reconhecida de ofício a decadência dos lançamentos relativos ao exercício de 2008;

2. Apresentando jurisprudência nesse sentido, postula que nos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, a homologação tácita teria ocorrido após cinco anos, contados do fato gerador da ocorrência.

3. Quanto à primeira ocorrência, que as NFs números 836, 9125 e 34233 foram canceladas, não cabendo imposto, enquanto a NF 38013 foi escriturada com o número 39212, por erro material, não configurando omissão na escrituração.

4. Que as notas fiscais números 657 e 658 foram emitidas indevidamente pela Petróleo Ipiranga, após a cisão, não podendo a impugnante ser responsabilizada por atos de terceiros;

5. Quanto à ocorrência 02, que o Fisco não apresentou demonstrativo do estoque de GNV no período, o que torna impossível avaliar a diferença apresentada, não demonstrando como chegou à diferença apontada, de 7.840.864,06 m³, já que o Registro de Inventário apresenta, no período, saldo de 84.708,520 m³.

6. Que além de o Fisco ter que demonstrar como chegou à diferença, ressalva que a impugnante sequer possui estoque de GNV, pois este é entregue diretamente pela fornecedora (Potigás-Cia Potiguar de Gás) diretamente nos postos de revenda, e como o GNV é submetido a substituição tributária, tanto nas aquisições, como nas vendas, não



foi “objeto de apropriação pela Alvo Distribuidora do ICMS”, não sendo então devido o imposto cobrado, como reclama o auto de infração.

Assim, juntando documentos relativos ao que alega, notadamente cópias de notas fiscais, requer que seja declarada a decadência relativa aos créditos anteriores a 28/12/2013, que seja julgado improcedente o auto de infração, com a anulação do crédito tributário, ou que seja julgada nula a segunda ocorrência por cerceamento de defesa do contribuinte.

3. DA CONTESTAÇÃO

A autoridade fiscal responsável pela autuação se pronuncia em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. de fls. 47 a 55), argumentando em síntese:

1. Que as NFs de nº 836, 9125 e 34233 foram canceladas no mesmo dia de sua emissão;
2. Que não procede a afirmação de que a NFe de nº 38013 emitida em 30/09/2008, no valor de R\$ 153.124,73 foi escriturada indevidamente com o nº 39212 no LRF, porque não apresenta prova de tal fato;
3. Quant ao não lançamento em seu livro Registro de Entradas das NFes nº 657 e 658, emitidas em 06/05/2008, o fato de terem sido emitidas pela empresa Cia Petróleo Ipiranga para a Alvo Distribuidora de Combustíveis Ltda, após alegada cisão dessas empresas, denota não cumprimento de obrigação acessória, e também está passível de cobrança de multa pela não lançamento em seu livro de registro de saídas de mercadorias;
4. Sobre a ocorrência 02, que a alegação do contribuinte não prospera pois os lançamentos tiveram por base as próprias notas fiscais de entrada e saída apresentadas, além das informações sobre Estoque de Mercadorias existentes em 31/12/2008 no livro Registro de Inventário, juntando-se ainda “arquivo digital” com relação das notas fiscais de entrada e saída do produto GNV- Gás Natural relativas ao ano de 2008;
5. Apresenta quadro com estoque inicial, entradas, saídas e estoque final real, em confronto com estoque final informado, constatando-se uma diferença tributável, conforme memorial de cálculo juntado;



6. Sobre a decadência alegada, houve a devida ciência ao contribuinte, antes que se consumasse o prazo decadencial; registrando que o prazo decadencial é contado a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, e não a partir do fato gerador, como alega o atuado, conforme § 4º do artigo 150 do CTN; e art. 36 da Lei 6968/96.

Diante do exposto, retifica o valor da multa da primeira ocorrência, mantendo integralmente os demais valores, apresentando novo quadro resumo do demonstrativo das ocorrências do Auto de Infração.

2 – OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 72, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Do passeio pelos autos, observo que razão assiste ao nobre autor do feito, quando propugna pelo conhecimento da defesa carreada aos autos eis que atende aos requisitos mínimos de admissibilidade. Ademais, impulsionado pelos princípios da busca da verdade material dos fatos, e em prestígio ao direito de recurso, dela conheço.

Conhecida a presente defesa, passa-se a discorrer sobre as razões de fato e de direito que contornam o auto de infração de que cuida a inicial com a consequente prolação da decisão de mérito.

DO EXAME PRELIMINAR

Em sede preambular, antecedendo-se ao mérito da questão propriamente dito, a meu juízo, o processo atende aos pressupostos regentes da espécie, notadamente, a ampla defesa e o contraditório; uma vez que os autos estão devidamente instruídos, pois, a inicial e demais documentos e anexos que a integram, propiciam, sem sombra de dúvidas, ao contribuinte exercer o seu direito de se defender com amplitude, respeitando-se, assim, os princípios constitucionais afetos ao tema.

De fato, não vislumbro qualquer mácula de nulidade que possa contaminar o feito de que cuida a inicial; a descrição das denúncias refletem com clareza solar os fatos que realmente aconteceram e o enquadramento legal guarda perfeito liame com a conduta denunciada. A penalidade proposta, por seu turno, emana de Lei, sendo a específica para as hipóteses que se apresentam.



Demais disso, o presente lançamento se aperfeiçoou dentro do lustro decadencial, conforme se depreende dos próprios autos, e sobre cuja preliminar de decadência se tratará a seguir.

3 – O MÉRITO

Preliminarmente, a atuada pugna pela decadência do direito de o Fisco constituir o crédito fiscal, no procedimento referente ao exercício de 2008, considerando que o contribuinte “somente foi notificado da presente autuação em 07/01/2-14”. Nesse caso, em relação ao presente processo, e a alegação de decadência, cumpre alguns esclarecimentos.

Inicialmente, que quanto ao lançamento por homologação, este opera-se, então, quando a autoridade fiscal, tomando conhecimento do pagamento antecipado, expressamente o homologa (homologação expressa); ou quando deixa de fazê-lo no prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador (homologação tácita), o que não é o caso porquanto não houve o pagamento, ou houve omissão relativamente às obrigações.

Neste sentido, há duas espécies de homologação: a expressa e a tácita.

A homologação expressa decorre da fiscalização do procedimento realizado pelo contribuinte (apuração e recolhimento) sem que tenha sido encontrado, naquela diligência, qualquer erro do qual resulte diferença verificável em favor do fisco. Assim, o termo de encerramento da diligência de ação fiscal sobre o contribuinte sem a emissão de auto de infração configura homologação.

Já a homologação tácita decorre do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos dentro do qual o fisco poderia ter diligenciado a verificação de qualquer diferença a seu favor e não o fez, operando-se, assim, a decadência do direito de lançar eventuais diferenças que poderiam ter sido apuradas em ato de fiscalização. Ocorre a extinção definitiva do crédito tributário (o integralmente devido) na forma do que preconiza o § 4º do artigo 150.

A homologação tácita convalida o que foi pago e impede a exigibilidade do que deveria ter sido pago e não o foi.

Procuramos discorrer sobre a homologação, para demonstrar que sendo ela expressa ou tácita, o lançamento por homologação requer o PAGAMENTO ANTECIPADO e INTEGRAL do crédito pelo sujeito passivo, assim, isto não ocorrendo, a modalidade será o lançamento por ofício. Neste sentido, não se falará em homologação, quer expressa, quer tácita, pois não haverá pagamento na forma da Lei a homologar, transmutando-se a natureza do lançamento por homologação para lançamento de ofício, por meio do auto de infração ou da notificação de lançamento.

Assim, o que caracteriza a aplicação dos artigos 150 ou 173, I do CTN é o **pagamento do tributo ou a inadimplência do sujeito passivo**. Neste diapasão, infere-se que a contagem de cinco anos a partir do fato gerador para a efetivação da homologação tácita se reporta à parte efetivamente recolhida, extinguindo assim o crédito tributário concernente à quantia antecipadamente recolhida, todavia, a parte não declarada e não recolhida ou relativa a um crédito indevidamente aproveitado, que equivale à diminuição do tributo a pagar, ou uma parte não recolhida, poderá ser exigida através de lançamento de ofício, e terá prazo decadencial contado em conformidade com o disciplinamento contido no **art. 173, inciso I** do CTN, que assim dispõe:



Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

1 - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

No mesmo norte, como não poderia ser diferente, aponta o Regulamento do Processo Administrativo Tributário, Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998, assim disciplinando a matéria:

Art. 27. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.

§ 1º A decadência e a prescrição devem ser reconhecidas e declaradas de ofício.

§ 2º A homologação tácita, prevista no § 4º do artigo 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, só se aplica à parcela do crédito tributário efetivamente paga. (...) (g. n)

Dessa forma, depreende-se que a homologação tácita pode ser discutida em relação aos documentos efetivamente registrados, com as notas fiscais devidamente emitidas e o imposto sobre as operações recolhido, não ocorrendo, no entanto, em relação à parte relativa ao tributo, logo, do imposto não recolhido, ou em relação às notas fiscais não devidamente registradas no livro próprio, representando inequivocamente um descumprimento de obrigações acessórias e uma omissão que resulta na diminuição do imposto a ser recolhido, conforme se esclarecerá na discussão do mérito. Perfilhando esse entendimento, mister se faz trazeremos à colação, a título exemplificativo, decisões proferidas no Superior Tribunal de Justiça - STJ.

“TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, parágrafo quarto, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.” (EREsp. nº 101.407 - SP - 1ª Seção - Rel. Min. Ari Pargendler - j. 07/04/2000, p. no DJ 08.05.2000). (g.n)

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. Na hipótese em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 173, I, do CTN, tem

Silvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal

JAB



início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia haver sido realizado. 2. Recurso especial provido.” (REsp 448416 SP; Recurso Especial 2002/0089352-9, 2ª Turma, rel. Min. João Otávio Noronha, j. 25/04/2006, p. no DJ 12/06/2006 p. 462)

“AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. DECADÊNCIA. ART. 173, INCISO I, DO CTN. ITERATIVOS PRECEDENTES.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os artigos 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional. No caso em apreço, contudo, o tributo restou declarado e não-pago inserindo-se na hipótese de lançamento de ofício, hipótese em que o prazo de decadência passa a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado (art. 173, inciso I, do CTN). Agravo regimental improvido.” (AgRg no REsp 507018/SP; Agravo Regimental no Recurso Especial 2003/0004009-9, 2ª Turma, rel. Min. Franciulli Netto, j. 18/08/2005, p. no DJ 06.03.2006 p. 292). (g.n)

É em decisão recente de 2012, o Colendo STJ mantém e pacífica o entendimento, especialmente nas hipótese de creditamento indevido, como restou configurado *in casu*, da seguinte forma:

AgRg no AREsp 76977 / RS; AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL; 2011/0191109-3; Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS (1130); Julgamento: 12/04/2012; Publicação/Fonte: DJ de 19/04/2012.

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.1. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento no sentido de que, havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, donde se deduz a não ocorrência, in casu, da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários. 2. “Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o recolhimento em desconformidade com a legislação aplicável, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, do CTN).” (REsp 973189/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJ 19/09/2007, p. 262). Agravo regimental improvido.

Por conter esclarecimentos relevantes e afeto à matéria nestes autos discutida, destaco alguns parágrafos do respeitável e elucidativo voto condutor do acórdão acima posto, nos seguintes termos:

“Recorrente alega que a decisão agravada deixou de reconhecer a ocorrência do instituto da decadência em decorrência de premissa



fática equivocada formada pelo Tribunal de origem, qual seja, de que não houvera pagamento antecipado do ICMS, quando na verdade ocorreu. Contudo, a decisão agravada não desconsidera o fato do recolhimento antecipado do tributo, mas aplica entendimento firmado nesta Corte no sentido de que o recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação – portanto, recolhimento antecipado – "em desacordo com a legislação aplicável" enseja a providência do Fisco em efetuar o lançamento de ofício, com aplicação de prazo decadencial de cinco anos, e que se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a que poderia ter sido efetuado o lançamento".

A propósito o eminente Min. Ministro HUMBERTO MARTINS, referindo-se ao REsp 973189/MG, escreveu: Deste último precedente, cumpre transcrever excerto onde o Min. Castro Meira bem leciona que o lançamento perpetrado pelo contribuinte, quando não observa os comandos legais, afasta os **preceitos vinculados à homologação e impõe o lançamento de ofício**: "A primeira questão posta nos autos diz respeito à contagem do prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Ocorre lançamento por homologação nos casos em que a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem a prévia análise da autoridade administrativa. Nessa modalidade de lançamento, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do fisco. Efetuadas pelo sujeito passivo as atividades e cumpridos os deveres que lhe foram impostos por lei, primordialmente o pagamento da exação, cabe ao fisco apenas homologá-lo, se com ele concordar, extinguindo o crédito tributário nos termos do art. 156, VII, do CTN. A homologação pode ser expressa ou tácita, nesse último caso, quando o fisco não se manifesta sobre o pagamento efetuado no prazo de 5 anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Há a hipótese, entretanto, de o sujeito passivo não cumprir, ou cumprir de modo diverso, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo fisco não poderá ser caracterizada como mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa. Nesse caso, cabe ao fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar. Assim, afastada a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições concernentes ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, I, do CTN, isto é, contam-se 5 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia haver sido efetuado. **Em conclusão** : a) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, **ocorrendo o recolhimento do tributo nos termos indicados na legislação de regência**, o prazo decadencial para a homologação do procedimento do contribuinte é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN; b) **nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo o recolhimento da exação em desconformidade com a legislação aplicável, e, por conseguinte, procedendo-se ao lançamento de ofício** (CTN, art. 149), o prazo decadencial de cinco



anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, nos termos do art. 173, I, do CTN."

Por seu turno, o egrégio Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, em reiteradas decisões, muitas chancelando entendimento insito em acórdãos do e. CRF potiguar, pacificou entendimento nesse sentido:

*"Apelação Cível nº 2006.005459-9: Julgamento em: 27/07/2010
Relator: Desembargador DILERMANDO MOTA .EMENTA:
TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO CÍVEL.
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRELIMINAR TRANSFERIDA
PARA O MÉRITO. CERCEAMENTO DE DEFESA.
INOCORRÊNCIA. QUESTÃO UNICAMENTE DE DIREITO.
DECADÊNCIA. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS
DECORRENTE DE ENERGIA ELÉTRICA. HIPÓTESE DE
LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARTS. 149, V, E 173, I, DO CTN.
PRECEDENTES DO STJ. REJEIÇÃO. FATOS GERADORES
OCORRIDOS DURANTE A VIGÊNCIA DO CONVÊNIO ICMS Nº
66/88. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DO ICMS
RECOLHIDO EM RAZÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.
PRECEDENTES DO STF. [...] 2. De acordo com a jurisprudência do
STJ, o creditamento indevido de ICMS recolhido em razão do
consumo de energia elétrica autoriza o lançamento de ofício, nos
termos dos arts. 149, V, e 173, I, do CTN, de modo que o prazo
decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele
no qual o lançamento poderia ter sido efetuado.[...] 5. Apelo
conhecido e parcialmente provido."*

Acrescente-se que a mais abalizada doutrina pátria não discrepa desse entendimento, veja-se o magistério de Misabel Abreu Machado Derzi, in comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Forense, 2ª edição, p. 405:

"O lançamento por homologação somente é passível de concretização se existiu pagamento. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa, nem tacitamente, dar-se-á a homologação. Nesse caso então, poderá ter o lugar o lançamento de ofício, disciplinado no art. 149 do CTN."

Tanto o lançamento por homologação como o lançamento com base em declaração, disciplinado no art. 147 do CTN, assentam-se nos deveres de colaboração com a Administração. Eles dependem a rigor do cumprimento voluntário dos deveres impostos ao contribuinte e a terceiros. Mas enquanto o lançamento com base em declaração pode não se efetivar por exclusiva omissão da Administração Fazendária, que, recebendo tempestivamente as informações e declarações do sujeito passivo, mesmo assim se mantém inerte, o lançamento por homologação depende inteiramente, para sua realização, da espontaneidade no cumprimento do dever de colaboração por parte do contribuinte. Faltante a antecipação do pagamento a que alude o art. 150, não se aperfeiçoa o lançamento por homologação. Mas, existente o pagamento, mesmo inerte a Fazenda Pública, o simples



Havendo pagamento por parte do contribuinte até a data do vencimento do tributo, aplica-se o § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo decadencial será de 05 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Entretanto, caso não tenha havido pagamento, aplica-se o art. 173, I do CTN, iniciando-se o prazo decadencial para o lançamento de ofício a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Este entendimento deve prevalecer, uma vez que, não realizado o pagamento antecipado, não haverá o que ser homologado."

Destarte, como estamos tratando de débitos cuja apuração foi omitida pelo contribuinte, tampouco recolhido ao erário, indiscutivelmente, o direito de lançar do Estado pereceria, vale dizer, decairia, somente em 31 de dezembro de 2013, eis que se trata de fatos geradores ocorridos também no exercício de 2008, iniciando-se, por conseguinte, a contagem do lustro decadencial apenas em 1º de janeiro de 2009.

Em suma, permitindo a hermenêutica essas duas formas, em relação à homologação, como dito, que pode ser expressa ou tácita, a aplicação deve ser feita caso a caso. Da doutrina e jurisprudência elencadas, depreende-se o seguinte: a legislação mais benéfica, que estipula a homologação expressa pelo Fisco, ou mesmo, em uma amplidão da interpretação, a homologação tácita pelo ente tributário, deve ser entendida como uma premiação aos bons pagadores, a ser aplicada quando o contribuinte apura de ofício e efetivamente recolhe o tributo devido.

Já o caso em análise é completamente oposto: aos maus pagadores, sonegadores, ou quando há omissão, não sendo descartada no presente caso a hipótese de fraude com intuito de sonegação de tributos, aplica-se a regra do artigo 173, I, do CTN, qual seja, o prazo prescricional decorre do momento em que o Fisco tenha conhecimento da conduta omissiva, infracional, em relação ao recolhimento dos tributos efetivamente devidos. Não merece em hipótese alguma a conduta dolosa benepfácito em relação a esse aspecto.

Quanto aos demais elementos que permeiam a questão, O Regulamento dos Processos e de Procedimentos Administrativo-Tributários, aprovado pelo Decreto 13.796/98, também trata do tema, no seguinte diapasão:

Art. 36. *A ação fiscal considera-se iniciada:*

I - por termo de início de fiscalização ou de intimação, cientificado o sujeito passivo, seu representante ou preposto;

...

► *Inciso III alterado pelo Decreto nº 20.342, de 11/02/2008, com a seguinte redação:*

III - por qualquer outro ato escrito praticado por agente do Fisco, competente para o procedimento, que assinala o início da ação fiscal relacionada com a infração, com prévio conhecimento do contribuinte, seu representante ou preposto.

Nesse delinear, foi aberta a presente Ordem de Serviço que deu início ao processo em 6 de março de 2013, e como consequência, embora não se saiba com a mais absoluta exatidão a data de sua emissão, consta dos autos o Termo de

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal *SAB*



Intimação Fiscal de fl. 04, de cuja ciência o contribuinte tomou conhecimento no dia 20 de maio de 2013, segundo documento de fl. 04. Depreende-se que este não teria sido plenamente atendido pelo representante legal da empresa, pelo fato de que teve que ser emitida nova intimação, cuja ciência pelo contribuinte ocorreu em 04/10/2013, segundo documento de fl. 05. Além de uma outra intimação, sob a alegação de que **“as notas fiscais de entrada de mercadorias listadas no demonstrativo não foram encaminhadas por ocasião da solicitação das notas fiscais de entrada efetuadas na TIF nº 5B3A-A3DD-D328-D044-620-672B-5458-D72F e também não constam como lançadas no Livro Registro de Entradas de mercadorias”**.

Ou seja, o contribuinte havia sido devidamente intimado para apresentar as notas fiscais de entrada, foi novamente intimado, e plenamente avisado de que as notas fiscais relacionadas não constavam como registradas no livro Registro de Entradas, e nada fez, exceto procurar ganhar o maior prazo possível, sem qualquer justificativa, no sentido de retardar o Fisco de efetuar o lançamento.

Mas a ninguém é lícito beneficiar-se da própria torpeza. O que se vê é que o contribuinte já estava há muito ciente do que viria a ser a primeira ocorrência, qual seja, a falta de registro de notas fiscais de entrada. Toma-se como válida a intimação de fl. 16, realizada em 28 de dezembro de 2013, ainda que tenha sido feita por Edital, em virtude do fato de a empresa ter tido sua inscrição **BAIXADA na data de 25/10/2013**, segundo Extrato Fiscal do contribuinte de fl. 09.

De tal modo que, ultrapassadas essas questões, pode-se finalmente adentrar o mérito das ocorrências, o que se faz nos seguintes termos.

MÉRITO DA PRIMEIRA OCORRÊNCIA

Inicialmente, deve-se partir da premissa de que não há que se falar em cerceamento de defesa, falta de acesso ao contraditório ou evento semelhante, tanto que o contribuinte defende-se plenamente desde sua primeira impugnação, conforme se vê nos termos apostos às fls. 21 e 22 dos autos.

Isto posto, prejudicada fica também a alegação constante em nova impugnação do contribuinte, à fl. 125 dos autos, quando afirma: “destaca-se que as cópias das notas fiscais das fls. 11 e 12 não foram encaminhadas para a autuada”. A prova maior do acesso do contribuinte ao contraditório, considerando-se que na citada relação de fls. 11 e 12, demonstrativo da primeira ocorrência, foram elencadas as notas fiscais com identificação das datas, valores, contribuintes emitentes, etc., é que o autuado não só defende-se, em relação às que estariam escrituradas ou foram canceladas, como junta cópias dos próprios documentos. Evidenciando assim que não se tratavam de notas fiscais “inventadas” pelo Fisco.

Assim, quanto ao mérito propriamente dito, alega inicialmente o defendente que as notas fiscais números 836, 9125 e 34233 foram canceladas, não havendo que se exigir a escrituração das mesmas. Realmente, como se tratam de notas fiscais eletrônicas, é possível ver que todas essas mencionadas foram realmente canceladas dentro do prazo e forma legal. A NF 836 foi emitida às 11h48 do dia 24/10/2008 e canceladas no mesmo dia, às 1h52, segundo documento de fl. 30 dos autos. O mesmo ocorrendo com as demais, a NF 9125 emitida e cancelada no dia 29/10/2008, segundo documento de fl. 31, e a de nº 34233 emitida e cancelada em 07/11/2008, segundo documento de fl. 32.



Já com relação à NF nº 38013, alega o defendente que esta teria sido "escriturada com o número 39212 por erro material", o que não configuraria omissão de escrituração. Argumento não acatado pelo autuante, em sua contestação à impugnação, sob alegação de que "o contribuinte não apresenta qualquer documento ou prova de tal fato". Nesse ponto, este julgador singular divorcia-se do autuante, dando ao contribuinte o benefício da dúvida, e em caso de dúvida julgando a favor do contribuinte, nos termos do artigo 112 do Código Tributário Nacional, pelo seguinte elemento.

Entende-se que o contribuinte teria se equivocado não só na escrituração, mas também até nos termos de sua defesa, ao afirmar que a referida nota fiscal (38013, do dia 30/09/2008, segundo demonstrativo de fl. 11) teria equivocadamente sido escriturada sob número 39212. Na realidade, depreende-se que o documento teria sido escriturado no livro de entradas no dia 01/10/2008, sob o número 038012, ou seja, com erro plenamente justificável de apenas um dígito, em relação ao documento "original", sendo coincidentes todos os demais elementos, sobretudo o valor, exatamente igual até nos centavos, de exatos R\$ 153.124,73 (cento e cinquenta e três mil, cento e vinte e quatro reais e setenta e três centavos), conforme documento de fl. 35 dos autos.

Quanto às notas fiscais números 657 e 658, alega o contribuinte que "estas foram emitidas indevidamente pela Petróleo Ipiranga, após a cisão, não podendo a ora impugnante ser responsabilizada por atos de terceiros". Neste caso, concorda-se com o autuante, segundo termos de sua impugnação. Se as notas fiscais foram emitidas "indevidamente", como alega o contribuinte, então elas deveriam ter sido canceladas, ou emitidas devolução ou qualquer forma de "correção" do que teria levado à consideração de documento "indevidamente emitido", como alegado.

Ao contrário, sua cópia nos autos, como alega o autuante, evidencia que elas foram "efetivamente emitidas", conforme documentos de fls. 28 e 29, justamente sobre a rubrica de "transferência de saldo de estoque", o que justificaria sua emissão "após a cisão", como alegam os defendentes da autuada.

Sobre as demais notas fiscais, nada foi alegado, com tal silêncio equivalendo a uma confissão, nos termos dos artigos 84 do Decreto 13.796/98, pelo qual "não se instaura o litígio em relação à matéria que não tenha sido expressamente impugnada ou não questionada na impugnação", e dos artigos 300 e 302 do Código de Processo Civil, pelos quais:

Art. 300. Compete ao réu alegar, na contestação, toda a matéria de defesa, expondo as razões de fato e de direito, com que impugna o pedido do autor e especificando as provas que pretende produzir.

*Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. **Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados...**(grifo nosso)*

Ou seja, como o contribuinte era o detentor do Livro Registro de Entradas, aplica-se o princípio da inversão do ônus da prova, reputando-se então como válida a acusação da falta de registro de notas fiscais, à exceção dos elementos abaixo citados.



De tal modo que após a apresentação da defesa o próprio autuado, sem maiores comentários, promoveu, à fl. 97 dos autos, a retificação, reduzindo o valor da ocorrência para R\$ 144.357,58, referente a multa de 15% pelo não lançamento de notas fiscais de entrada.

Mas para efeitos práticos, reputa-se apenas parcialmente válido o demonstrativo de fls. 11 e 12, em que, além das correções feitas em virtude das constatações e ponderações acima mencionadas, também deve ser levado em consideração a afirmação do autuante, sobre o mérito da ocorrência 01, à fl. 96, em que afirma que "embora o contribuinte não tenha feito tal alegação", constatou o cancelamento da NF nº 847, de R\$ 38.273,34, que também deve então ser excluída da autuação.

De forma que com relação ao demonstrativo de fls. 11 e 12, devem ser excluídos os seguintes documentos:

NFs A SEREM **EXCLUÍDAS** DO DEMONSTRATIVO DA OCORRÊNCIA 01:

NF	Data vencimento	Valor NF	Motivo	Multa	Total
38013	15/10/2008	153.124,73	Registrada nº 38012	22.968,71	22.968,71
836	17/11/2008	355.285,60	Cancelada	53.292,84	53.292,84
9125	17/11/2008	487.166,42	Cancelada	73.074,96	73.074,96
34233	15/12/2008	2.522,31	Cancelada	378,35	378,35
847	15/12/2008	38.273,34	Cancelada	5.741,00	5.741,00
TOTAL DA MULTA (OBS- Não há ICMS a ser lançado)					155.455,86

Assim, deve ser suprimido do valor da multa originalmente lançada, de R\$ 276.844,73 (duzentos e setenta e seis mil, oitocentos e quarenta e quatro reais e setenta e três centavos), as multas indevidamente lançadas, nos termos dos motivos acima especificados e demonstrativo acima, no valor de R\$ 155.455,86 (cento e cinquenta e cinco mil, quatrocentos e cinquenta e cinco reais e oitenta e seis centavos), de tal modo que o valor da primeira ocorrência passa a ser de R\$ 121.388,87 (cento e vinte e um mil, trezentos e oitenta e oito reais e oitenta e sete centavos).

DO MÉRITO DA SEGUNDA OCORRÊNCIA

Com relação à segunda ocorrência, o demonstrativo inicial apontava um valor, de ICMS e multa, de quase R\$ 5 milhões, com o contribuinte alegando que não foi demonstrado como se chegou a essa suposta diferença apurada, entre outras alegações, afirmando que tal fato representaria cerceamento a seu direito de defesa.



Em concordância com tal afirmação, foram solicitados esclarecimentos, com a juntada de novos documentos pelo atuante. Pelo que, foi ofertada nova oportunidade de vistas e apresentação de impugnação ao atuado, que às fls. 75 e seguintes, através de seus advogados, reiterou que “não basta à fiscalização alegar supostas diferenças de estoque, sendo preciso que efetivamente demonstre essa diferença, sob pena de nulidade decorrente do cerceamento do direito de defesa do contribuinte”.

Reiterava ainda termos já contidos na impugnação original, de que a atuada “sequer possui estoque de GNV (gás combustível), vez que o produto seria entregue diretamente pelo fornecedor (Potigás-Cia Potiguar de Gás) nos postos revenda”. Acentua ainda que o produto é submetido a substituição tributária, e que tanto nas aquisições como nas vendas o produto em questão não proporcionou a apropriação do imposto. E também alegaram os defendentes que apesar de a empresa atuada ter sido incorporada pela Petrobrás Distribuidora S/A., com tal fato ocorrendo em outubro de 2009, no período fiscalizado, ano de 2008, teriam sido “incluídas movimentações de empresas distintas”.

O que levou a que, na contestação a essa nova impugnação, o atuante, embora mantendo os elementos e termos da autuação original, alterou ou “retificou” o valor do lançamento original, juntando outra vez novos documentos, sobretudo as relações de notas fiscais que embasaram o lançamento.

Diante da juntada desses novos documentos, foi o contribuinte novamente intimado para, querendo, apresentar impugnação, o que resultou no que pode ser considerada a impugnação definitiva do presente processo.

De tal modo que ao fim podemos finalmente tentar refazer a equação que levou à constatação de saída de mercadorias sem nota fiscal, apontada na ocorrência 02 do presente processo.

Que não é de difícil entendimento, a nosso ver, considerando o fato de que o próprio atuado, a despeito da contradição de reafirmar que “em que pese materialmente não existir GNV em estoque”, e apresentar à fl. 124 dos autos, em sua defesa, cópia do livro Registro de Inventário em que consta como “ESTOQUE EM 12/2008” a existência de “84.708,520 metros cúbicos de Gás Natural Veicular (GNV)”.

De tal modo que a equação forma-se a partir de uma forma clássica, que pode ser resumida em $EI+C-V=EF$, ou seja, apura-se as mercadorias de um contribuinte através do estoque inicial, mais compras, menos vendas, para chegar-se ao estoque final.

De onde se depreende que as variações não são então “arbitrariamente” apontadas pelo agente fazendário, como se verá, mas baseadas na movimentação de mercadorias do contribuinte, a partir dos documentos trazidos aos autos. Pelo que, reputa-se válido o novo demonstrativo da ocorrência retificado pelo atuante, considerando-se apenas um pormenor, de que se tratará abaixo.

E para que não parem dúvidas, estão sendo juntadas relações impressas das notas fiscais já constantes no disco de dados juntados aos autos. Da relação das notas fiscais de entrada, todas da Cia Potiguar de Gás, que vão da NF nº 35784, de 09/05/2008, à NF 38859, de 25/11/2008, conforme relação juntada, à fl.



150 dos autos, verifica-se que as entradas somaram o total de 45.145,34 m³ do produto, no valor de R\$ 4.491.024,62 (quatro milhões quatrocentos e noventa e um mil, e vinte e quatro reais e sessenta e dois centavos).

Já as notas fiscais de saídas, todas também discriminadas, quanto aos destinatários, e que vão da NF 720, de 5/5/08, à NF 8352, de 30/12/09, segundo relação anexa, de fls. 151 e seguintes, a documentação aponta que as saídas alcançaram o total de 50.174,41 m³ de gás veicular, segundo documentos anexos.

De tal modo que reputa-se válido, para todos os fins, o novo demonstrativo da ocorrência, de fl. 97, em substituição ao de fl. 13, pelos motivos a seguir expostos. O autuante considerou como zero o estoque inicial informado, e fazendo o confronto das entradas (45.145,34) com as saídas (50.174,41), chegou ao estoque final "real" de (-) 5.029,07. Ou seja, se só há registro da entrada de 45.145,34 m³ de GNV, segundo as notas fiscais, e foi dado saída em 50.174,41 m³ do produto, só há uma explicação possível: que houve o ingresso de 5.029,07 m³ do combustível sem nota fiscal.

Essa suposta presunção deriva do próprio texto legal, no caso assim previsto na Lei 6968/96:

Art. 9º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

...

§5º Para efeito deste artigo, equipara-se à saída:

I - a situação da mercadoria cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;

Foi somado a esse valor de diferença o volume declarado pela própria empresa, segundo consta no seu Livro Registro de Inventário, conforme presente no corpo da defesa, à fl. 124 dos autos, referente ao Estoque Final Informado, de 84.708,52 m³, existente em 12/2008, segundo o livro fiscal, constatando-se a "Diferença Real" de 89.737,59, em m³ de combustível (GNV). Foi aplicado a esse montante o valor por m³ de R\$ 1,30, preço médio do combustível no período, chegando-se a uma base de cálculo no patamar de R\$ 116.658,86 (cento e dezesseis mil, seiscentos e cinquenta e oito reais e oitenta e seis centavos) de mercadorias.

Discorda-se do autuante, no entanto, em um ponto, quando pondera ele que "o ICMS não é devido pois já foi recolhido através de substituição tributária". Essa foi a alegação do contribuinte, dizendo que "todas as entradas e saídas são feitas pelo mecanismo de substituição tributária". Ocorre que tal premissa é válida para entradas e saídas regulares, feitas através de notas fiscais, o que não se aplica ao presente caso.

Pois o fato é que essa Diferença Real apurada, de 89.737,59 m³ de GNV, não deriva de entradas regulares, já que não há notas fiscais de entrada, na prática, não se sabendo sua procedência, sendo considerada, para todos os fins, mercadoria clandestina. Sob esse prisma, nem o autuado, e logo, muito menos o autuante, pode comprovadamente afirmar que o imposto fora recolhido por substituição tributária.



Nessa linha de raciocínio, os defendentes da autuada não podem sequer garantir, inequivocamente, que o imposto foi recolhido por substituição tributária, nem na prática afirmar com clareza a procedência da mercadoria, sendo inócuo a afirmação de que "todas as saídas da distribuidora são feitas com substituição tributária". Como pode o Fisco auferir o recolhimento de tal tributo, se estamos, repita-se, falando em mercadoria considerada clandestina?

Desse modo, de acordo com os documentos e livros fiscais, o certo é que a mercadoria circulou pela empresa, que lucrou com a venda do produto, ficando o Fisco sem conhecimento do recolhimento do imposto, que deve então ser lançado neste auto de infração, estando certo o atuante em seu lançamento original, apenas corrigindo-se os valores, à luz dos documentos apresentados.

De tal modo que ao memorial de cálculo de fl. 98, deve ser acrescido o valor do imposto devido, calculado na alíquota de 17% (dezesete por cento) sobre o valor das saídas tributáveis apuradas, de R\$ 116.658,86, perfazendo o montante de R\$ 19.832,00 (dezenove mil, oitocentos e trinta e dois reais), passando a vigorar o memorial da ocorrência com a seguinte fórmula:

MEMORIAL DE CÁLCULO 2ª OCORRÊNCIA					
QUANTIDADE EM M3	PREÇO MÉDIO DO GNV	VALOR/BC DO PRODUTO	ICMS A RECOLHER ALÍQ.17%	MULTA 30% (Art. 340, III, "d", do RICMS)	TOTAL
89.737,59	1,30	116.658,86	19.832,00	34.997,66	54.829,66

Assim ficando o novo demonstrativo sintetizado das ocorrências, sendo a primeira ocorrência referente à falta de escrituração de NFs de entrada e a segunda relativa à saída de mercadorias sem NFs, conforme explicitado acima:

OCORRÊNCIA	VALOR	ICMS	MULTA	TOTAL
01	809.259,14	0,00	121.388,87	121.388,87
02	116.658,86	19.832,00	34.997,66	54.829,66
TOTAL		19.832,00	156.386,53	176.218,53

Cumpra ainda um último esclarecimento em relação aos argumentos dos defendentes. Equivocam-se estes quanto afirmam que as NFs nºs 323, 338, 34985, 1603, 212000, 6237, 1345, 13889, 38939, 39298, 1125, 39730, 1163, 127657, 1382 e 1443, cópias às fls. 103 e seguintes, teriam sido computadas erroneamente, por acobertarem outros produtos que não o gás combustível.



Realmente, verificando-se os documentos fiscais, nota-se que as operações são de aquisições, por exemplo, de "micro HP Compaq" (NF 323, de fl. 103), "leitor de código de barras" (NF 338, de fl. 104), "álcool" (NF 1603, de fl. 106), "bens do ativo, viga, etc." (NF 13889, de fl. 110), ou "biodiesel e álcool hidratado, etc. e assim sucessivamente, e não de gás combustível. Ocorre, no entanto, que nenhum dos documentos citados faz parte da relação das notas fiscais componentes da segunda ocorrência, conforme documentos anexos, sendo estas todas operações relativas a GNV, verificando-se, assim, um equívoco por parte dos defendentes

DA DECISÃO

Pelo acima exposto e por mais que do processo consta, **JULGO PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração lavrado contra ALVO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA., para impor à autuada a penalidade de multa de R\$ 156.386,53 (cento e cinquenta e seis mil, trezentos e oitenta e seis reais e cinquenta e três centavos), além do ICMS devido, de R\$ 19.832,00 (dezenove mil, oitocentos e trinta e dois reais), totalizando o montante de R\$ 176.218,53 (cento e setenta e seis mil, duzentos e dezoito reais e cinquenta e três centavos), com os devidos acréscimos legais.

Recurso desta decisão ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, com base nos ditames do Art. 114 do RPPAT, aprovado pelo Dec. 13.796/98, e REMETO os autos à 1ª URI, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 30 de janeiro de 2015.

Silvío Amorim de Barros

Julgador Fiscal, AFTE-5, mat. 151.238-2