**DECISÃO Nº:** **260/2013**
**PROTOCOLO Nº:** 194937/2013-9
**PAT N.º:** 0834/2013- 6ª URT
**AUTUADA:** GRÁFICA E COMUNICAÇÃO VISUAL LTDA.ME.
**FIC/CPF/CNPJ:** 20.209.090-6
**ENDEREÇO:** R. Antônio Vieira de Sá, 155, Aeroporto Mossoró-RN- CEP 59607-100
**AUTUANTES** Roberto Rivelino Leite Damasceno, mat. 158.620-3, Ricardo Wagner Cavalcanti, mat. 91.592-0

***EMENTA – ICMS – Falta de recolhimento do ICMS antecipado referente à Nota Fiscal nº 71398, no valor nominal de R$ 5.734,60;***
***1- Autuado alega que não é contribuinte do ICMS, por ser prestador de serviço, e que teria havido a decadência do lançamento;***
***2- Cadastro do contribuinte revela CNAEs com atividades geradoras de ICMS, e aquisição de equipamento gerou obrigação do pagamento do diferencial de alíquota;***
***3- Ausência de lançamento ou declaração de ofício e do pagamento do tributo leva contagem do tempo para regra geral, não cabendo se falar em decadência; pois pelas regras do CTN e legislação do ICMS, prazo fatal para o lançamento ocorreria somente em dezembro de 2013;***
***4- É devido o pagamento do diferencial de alíquota sobre aquisição de equipamentos; tendo sido observada redução da base de cálculo.***
***4- AÇÃO FISCAL PROCEDENTE***

## DO RELATÓRIO

1. DENÚNCIA

Consta que contra a autuada acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração nº 000834/2013 – 1ª URT, onde se denuncia a falta de recolhimento do ICMS antecipado referente à Nota Fiscal nº 71398, no valor nominal de R$ 5.734,60 (cinco mil, setecentos e trinta e quatro reais e sessenta centavos, conforme demonstrativo anexo.

Dessa forma, deram-se por infringidos os artigos 150, III c/c arts. Arts. 130-A, 131, e 945, todos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640 de 13 de novembro de 1997.

*Sílvio Amorim de Barros*
*Julgador Fiscal*

Como penalidade foi proposta a constante do art. 340, I, "c", do supracitado instrumento regulamentar, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133 do referido RICMS.

A composição do crédito tributário resultou, segundo os autores do feito, em uma multa no valor de R$ 5.734,60 (cinco mil, setecentos e trinta e quatro reais e sessenta centavos), além do ICMS devido, de igual valor, perfazendo o montante de R$ 11.469,20 (onze mil, quatrocentos e sessenta e nove reais e vinte centavos), em valores históricos.

Foram anexadas Ordem de Serviço, Termos de Intimação e Edital de Notificação, Extrato Fiscal e Consulta a Cadastro do Contribuinte, Relatório Circunstanciado da fiscalização e cópia da nota fiscal nº 071398, de 19/12/2007.

## 2. IMPUGNAÇÃO

Contrapondo-se à denúncia, alegou a autuada, através de sua impugnação, às fls. 33 e seguintes, sucintamente o que se segue:

- que o fato gerador do tributo e ingresso das mercadorias ocorreu no dia 26/12/2007, conforme o "termo de apreensão nº X5077600038019 COD 32, informado no documento 01, momento em que foi o contribuinte notificado pelo Fisco a pagar a quantia de R$ 5.936,20 (cinco mil, novecentos e trinta e seis reais e vinte centavos), a fim de ter a sua mercadoria liberada, quando já havia sido paga a quantia de R$ 6.881,52 (seis mil, oitocentos e oitenta e um reais e cinquenta e dois centavos), equivalente a 12% da base de cálculo de R$ 57.346,01, o que deveria gerar uma cobrança de ICMS no destino não superior a R$ 2.867,30 (dois mil, oitocentos e sessenta e sete reais e trinta centavos), equivalente ao percentual de 5% (cinco por cento);

- que para sua surpresa foi informado, no dia 04 de setembro de 2013, com a intimação para tomar ciência do crédito tributário ao qual já havia sofrido repetidas cobranças, aventando duas hipóteses: pela primeira, o Fisco constituiu o crédito tributário em 26/12/2007, tendo cinco anos para ajuizar a ação de cobrança, o que teria levado à extinção em 26/12/2012, ou considerando sua constituição definitiva trinta dias após essa data, em

26/01/2007, iniciando seu prazo prescricional que seguiria seu rumo até o dia 26/01/2013, prazo fatal para o lançamento tributário;

- que se o crédito tributário está constituído, ou o Fisco cobra ou não poderia o Fisco "cobrar o que não existe", caso contrário, haveria um "abuso estatal", pela homologação tácita que já teria ocorrido;

- que não há relação jurídica entre a impetrante e o Fisco do Estado do Rio Grande do Norte, pois que o Contrato Social comprova que a empresa é prestadora de serviços, e não contribuinte do ICMS, nos termos da LC 87/96;

Pelo que, juntando documentos e citando legislação e doutrina comprobatória do alegado, requer o acatamento da impugnação e exoneração do crédito tributário lançado.

3. CONTESTAÇÃO

Instados a contestar a impugnação da autuada, os ilustres autores, dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 53 e seguintes, alegaram, sucintamente, que:

- preliminarmente, que nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional, artigo 36 da Lei 6968/96, e artigo 118 do Regulamento do ICMS, Decreto 13.640/97, o registro do TADF no sistema informatizado de codificação no extrato fiscal não constitui lançamento, por não ter havido notificação por escrito para o contribuinte, nos termos do artigo 42 do Decreto 13.796/98;

- que a obrigação do contribuinte seria informar na Guia Informativa Mensal do mês de referência 12/2007 a aquisição do equipamento constante da nota fiscal nº 071.398, e lançar a diferença de alíquota, por ser de competência exclusiva, nos termos do artigo 578 da legislação do ICMS, Decreto 13.796/98;

- que a ausência do recolhimento, sendo o débito conhecido apenas em janeiro de 2008, faz com que o prazo decadencial tenha início em janeiro de 2009, e termo final em dezembro de 2013;

- que o início das atividades da empresa ocorreu em 12/11/2007, e o Contrato Social institui os serviços da empresa, entre os quais dois CNAEs cadastrados como geradores do ICMS, prevendo o artigo 155 da Constituição Federal que relativamente ao imposto sobre as operações e serviços que destinem bens a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

- que o fato de a mercadoria possuir redução de carga tributária não afasta a incidência do diferencial, mas deve ser considerado para reduzir a carga tributária efetiva, e que este fato foi observado, relativamente ao diferencial de alíquotas;

Pelo que, requerem a manutenção do auto de infração em sua integralidade.

4. ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 61) que a autuada **não é reincidente** na prática do ilícito fiscal denunciado.

É o que se cumpre relatar.

## DO JUIZO DE ADMISSIBILIDADE

Em obediência ao artigo 110 do RPPAT, observo que a impugnação produzida pela autuada preenche aos pressupostos de admissibilidade, especialmente, por ser tempestiva, motivo pelo qual 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.

## DA ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA

A autuada insurgiu-se inicial, ou preliminarmente, contra suposta perda do direito de o Fisco proceder ao lançamento tributário, em virtude da ocorrência de eventual

homologação tácita do lançamento do imposto, e da decadência que impediria o Fisco de promover o lançamento.

Cita o contribuinte dispositivos do Código Tributário Nacional, notadamente os artigos 174, que trata da prescrição do crédito, em cinco anos contados da sua constituição definitiva, o art. 142, que trata da competência privativa da autoridade administrativa para promover o lançamento, e, quanto à contagem do prazo, o art. 173, I, pelo qual o direito de a Fazenda constituir o crédito extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o que teria levado à homologação tácita, nos termos do artigo 150 do mesmo CTN.

Ocorre que o contribuinte parte de uma premissa inválida, e que teria validade se tivesse cumprido suas obrigações. Ou seja, a obrigação do contribuinte, conforme lembrado pelos autuantes em sua contestação à impugnação, seria declarar a entrada do equipamento adquirido, e efetuar o recolhimento do tributo devido. Em não o fazendo, ou cumprindo suas obrigações nesse sentido, o lançamento tributário sujeita-se às regras gerais válidas, relativamente ao recolhimento dos tributos e à contagem dos prazos.

Ou seja, a Nota Fiscal nº 071398, documento de fl. 14, registra a entrada da mercadoria no dia 19/12/2007. Assim, o contribuinte deveria pagar o ICMS junto com o seu recolhimento normal, em janeiro de 2008. Como não houve a antecipação do pagamento de que cuida o artigo 150 do CTN, o que ensejaria o lançamento de ofício de que cuida o artigo 149 do Código, entende-se que não há que se falar em homologação de fatos omitidos. Omitida a antecipação do imposto apurado na forma da Lei, surge a obrigação, por imperativo legal, do lançamento de ofício direto, cujo lustro decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato imponível, a teor do inciso I do art. 173, do CTN, conforme reiteradas decisões dos tribunais superiores e do egrégio CRF deste Estado.

O lançamento por homologação 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, contados da ocorrência do fato gerador (homologação tácita), o que não é o caso porquanto não houve o pagamento.

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 § 4° 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, e requer o PAGAMENTO ANTECIPADO do crédito pelo sujeito passivo, no presente caso, isto não ocorrendo, não se falará em homologação, quer expressa, quer tácita, pois não haverá pagamento na forma da Lei a homologar, transmudando-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. O imposto não recolhido poderá ser exigido 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:*
>
> *I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

No mesmo sentido, registra a lei 6968/96:

***Art. 36.*** *Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.*

*§1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a sua homologação tácita.*

Ou seja, a homologação tácita ocorre apenas quando há o pagamento, o que não é o caso. Logo, em não havendo o recolhimento do tributo, aplica-se a norma geral. O lançamento e pagamento do imposto deveria ter ocorrido em janeiro de 2008. Se o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, então a contagem do prazo iniciou-se em 1° de janeiro de 2009, com o término, para eventual lançamento, em dezembro de 2013.

O fato de ter sido emitido um Termo de Apreensão de Documentos Fiscais (TADF) não significa o lançamento do crédito tributário, o que ensejaria uma cobrança, com a notificação do contribuinte, o que não ocorreu, representando apenas o auto de infração de fl. 02 o efetivo lançamento do crédito tributário, com a notificação e defesa apresentada.

Assim registra a jurisprudência pertinente ao caso, pelo que trazermos 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 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)*

## DO MÉRITO

Ultrapassada a questão preliminar, adentra-se o mérito, o que se pode fazer até de forma direta e sucinta. A aquisição de mercadoria é, inegavelmente, fato gerador do imposto. O contribuinte defende-se afirmando que, conforme Contrato Social da empresa, e de acordo com a Lei Complementar 87/96, ele não seria contribuinte do ICMS, por ser prestador de serviços.

A Consulta ao Cadastro do Contribuinte, documento de fl. 08, aponta que o autuado é contribuinte do ICMS, sob regime de pagamento normal, com o CNAE (Código Nacional de Atividade Econômica) principal, 1813-0/01, registrando atividade "Geradora do ICMS", o mesmo ocorrendo com o CNAE secundário, 1821-1/00. Logo, não procede a reclamação do contribuinte nesse sentido.

Nas aquisições de bens ou serviços interestaduais, a Constituição Federal prevê a alíquota aplicável, em seu artigo 155:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*

...

*Sílvio Amorim de Barros*
*Julgador Fiscal*

*VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:*

*a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;*

*VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;*

Assim, pelo princípio e regra acima, deve ser emitida nota fiscal com a alíquota interestadual cabível, cabendo ao Estado de destino a diferença do tributo sobre a mercadoria ou serviço adquirido. Relativamente a mercadorias oriundas de São Paulo, caso do bem em comento, a alíquota original é de 7% (sete por cento), conforme a Resolução nº 22/1989 do Senado Federal, pela qual esta é a alíquota de bens e serviços oriundos de São Paulo e destinados às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Logo, se verifica que houve uma impropriedade na NF 071398, cuja alíquota foi erroneamente aplicada de 12% (doze por cento). Assim, aplicando-se a alíquota correta, de 7 % (sete por cento), resta ao Estado de destino, o Rio Grande do Norte, o diferencial de alíquota, no caso, de 10% (dez por cento).

Ressalte-se, conforme já advertido pelos autuantes, que no cômputo da base de cálculo, já foi levado em consideração o fato de haver uma redução da base de cálculo, conforme Convênios ICMS 52/91 e 117/96. De modo que tomando-se a base de cálculo reduzida, de R$ 57.346,01 (cinquenta e sete mil, trezentos e quarenta e seis reais e um centavo), ao invés do valor da mercadoria, de R$ 78.192,00 (setenta e oito mil, cento e noventa e dois reais), chegou-se ao valor do imposto devido, de R$ 5.734,60 (cinco mil, setecentos e trinta e quatro reais e sessenta centavos), acrescido da multa de igual valor, conforme previsto no artigo 340, I, "d", do RICMS, Decreto 134.640/96.

## DA DECISÃO

Isto posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, especialmente, o teor da impugnação e da contestação, ***JULGO PROCEDENTE*** o Auto de Infração lavrado contra a empresa GRÁFICA E COMUNICAÇÃO VISUAL LTDA.ME, já qualificada, para impor à autuada a aplicação da penalidade de multa de que cuida a inicial, no valor de R$ 5.734,60 (cinco mil, setecentos e trinta e quatro reais e sessenta centavos), além do ICMS devido, de igual valor, perfazendo o montante de R$ 11.469,20 (onze mil,

*Sílvio Amorim de Barros*
*Julgador Fiscal*

quatrocentos e sessenta e nove reais e vinte centavos), em valores históricos, sujeitando-se, por conseguinte, aos acréscimos monetários previstos pelo Art. 33 do mesmo instrumento regulamentador.

Remeto os autos à 6ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis.

COJUP, Natal, 09 de outubro de 2013.

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal